

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 920/2019-T

Tema: IRC - Preços de transferência. Gastos; Operações com território de tributação claramente mais favorável; Criação líquida de postos de trabalho.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Ângelo António Almeida Pereira Dias e Dr. A. Sérgio de Matos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 17-03-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., Pessoa Colectiva n.º..., com sede na Rua ... n.º..., ..., doravante designada como "Requerente" ou "A...", veio, ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), e no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro de 2018, apresentar pedido de pronúncia arbitral.

O Requerente pede a anulação do Despacho que indeferiu a Reclamação Graciosa, bem como, e conseqüentemente, os actos antecedentes, designadamente o acto de liquidação, liquidação adicional n.º 2009..., relativo ao IRC do exercício de 2005 e ainda a condenação da Autoridade Tributária ao pagamento da indemnização correspondente à garantia prestada.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por "AT" ou simplesmente "Administração Tributária").

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 30-12-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 14-02-2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 17-03-2020.

A AT apresentou Resposta, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Além disso, a Administração Tributária suscitou, como questão prévia, a da necessidade de notificar a Requerente para apresentação da petição inicial apresentada pela Requerente no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que está subjacente à apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral ao abrigo do no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro de 2018.

Foi ordenada a notificação da Requerente para apresentar a referida petição inicial de impugnação judicial, o que veio a fazer em 15-07-2020.

Em 14-01-2021 e 03-02-2021, realizaram-se reuniões em que foi produzida prova testemunhal.

Na reunião de 03-02-2021 foi decidido, com o acordo das Partes, que o processo prosseguisse com alegações escritas sucessivas, com prazo de 10 dias, sendo que o prazo para a Requerida começaria a contar da notificação da junção das alegações da Requerente ou do termo do prazo a esta concedido.

Nessa reunião, as Partes concordaram em não aplicar ao presente processo «*qualquer suspensão de prazos excepcional*», pelo que não se aplica a que veio a ser determinada pelo

artigo 6.º-B da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, na redacção da Lei n.º 4-B/2021, de 01 de Fevereiro.

A Requerente apresentou alegações tempestivamente, em 15-02-2021, primeiro dia útil subsequente ao termo do prazo de 10 dias.

A Administração Tributária foi notificada da apresentação das alegações da Requerente no dia 16-02-2021 e não apresentou alegações, nem nos 10 dias subsequentes, nem posteriormente.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

A) A Requerente, no exercício de 2005, era a sociedade dominante do Grupo B..., tributado pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), previsto no então artigo 63.º do Código do IRC (CIRC), sendo o grupo constituído por aquela (como sociedade dominante), e por várias sociedades dominadas:

- C..., S.A. (NIF...),
- D... S.A. (NI...);
- E..., S.A. (NIF...);
- F..., S.A. (NIF...);
- G..., Lda. (NIF ...);
- H..., Lda. (NIF...);
- I..., Lda. (NIF...);

- J..., Lda. (NIF ...).
- B)** A actual denominação social “J..., LDA” corresponde à anterior denominação social de “K..., LDA”;
- C)** Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2008..., foi realizada uma inspecção tributária à C..., S.A. (doravante “C...”), relativa ao exercício de 2005, que era detida a 100% pela Requerente;
- D)** Dessa inspecção resultaram várias correcções, que foram repercutidas no resultado fiscal do grupo, designadamente:
- (i) € 1.367.382,46, relativo a royalties que não foram aceites como custo fiscal, nos termos do disposto no artigo 59.º, n.º 1, do CIRC (à data em vigor) por a Administração Tributária ter considerado serem de montante exagerado;
 - (ii) € 197.822,18, relativo a royalties que não foram aceites como custo fiscal, por a Administração Tributária ter entendido que não correspondem a operações efectivas, nos termos do disposto no artigo 59.º, n.º 1 do CIRC (à data em vigor); esta correcção foi ainda fundamento de tributação autónoma no montante de € 547.821,62, nos termos do artigo 81.º, n.º 8 do CIRC (à data em vigor);
 - (iii) € 153.263,31, relativo a royalties não aceites como custo fiscal, nos termos do disposto no artigo 23.º, n.º 1 do CIRC (à data em vigor);
 - (iv) € 2.394.803,29, correspondente a vendas relativamente às quais, alegadamente, não foi respeitado o princípio da plena concorrência, em violação do disposto no artigo 58.º do CIRC (à data em vigor);
 - (v) € 22.588,92, relativo à dedução corresponde ao benefício fiscal da criação líquida de postos de trabalho, por alegadamente ter sido efectuada em violação do disposto no artigo 48.º-A, n.º 2 do EBF (à data em vigor);
- E)** No Relatório da Inspecção Tributária da inspecção efectuada a C..., que consta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais o seguinte:

1.1 ROYALTIES ISENTAS (CONTA "622241 FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS")

Contabilizou, no exercício de 2005, na Conta "622241 - Fornecimentos e Serviços Externos -Royalties Isentas" (tendo considerado como custo fiscal), a título de "Royalties", o valor total de € 1.718.467,95.

Da resposta obtida, em resultado de "Pedido de Informações e Esclarecimentos" (no Capítulo II referenciado), designadamente, entrega de extracto de conta corrente e de fotocópias de documentos que serviram de suporte aos respectivos registos contabilísticos, verificamos que a contabilização daquelas "Royalties" são referentes a duas entidades, a seguir identificadas:

1.1.1 P..., (P...)

A consideração, como custo contabilístico e fiscal, daquelas "Royalties" (Conta "622241"), no valor de € 1.561.612,90, foi registado da forma seguinte:

REGISTO CONTABILISTICO (CONTA 622241)		VALOR CONTABILIZADO €	DOCUMENTOS
DATA DIÁRIO	NÚMERO DIÁRIO		SUPORTE REGISTO
13-04-2005	334 04	54.916,40	CONTA 27391 1.º TRIM 05 () (a)
16-05-2005	505 04	242.980,22	"INVOICE" N.º 25/2005 ()
15-07-2005	904 04	29.641,52	CONTA 27391 2.º TRIM 05 () (a)
20-12-2005	1367 04	25.930,74	CONTA 27391 3.º TRIM 05 () (a)
31-12-2005	1483 04	355.239,78	CONTA 27391 4.º TRIM 05 () (a)
31-12-2005	1483 04	94.428,58	CONTA 27391 4.º TRIM 05 () (a)
31-12-2005	1483 04	22.498,86	CONTA 27391 4.º TRIM 05 () (a)
31-12-2005	1483 04	20.955,12	CONTA 27391 4.º TRIM 05 () (a)
31-12-2005	1483 04	87.333,52	CONTA 27391 4.º TRIM 05 () (a)
10-01-2006	78 SP	272.793,59	"INVOICE" N.º 53/2005 ()
10-01-2006	78 SP	358.486,31	"INVOICE" N.º 129/2005 ()
TOTAIS		1.565.204,64	-

(a) Conta "27391 - Acréscimos e Diferimentos - Acréscimos de Custos" (Conta movimentada para dar cumprimento ao "Princípio da Especialização dos

Exercícios", em que no caso presente não se encontra emitido o respectivo documento externo de suporte ao custo contabilístico e fiscal).

Dos elementos disponíveis pudemos constatar que a consideração, como custo fiscal, daquelas "Royalties" é relativa à pretensa cedência, à C..., do uso de várias marcas (Classe 33 -Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) de que, alegadamente, é titular das mesmas uma entidade com sede em ..., Channel Islands e cuja denominação é "P..., LIMITED" (doravante designada por E...), sendo que Jersey é parte integrante das "Ilhas do Canal", qualificadas como "paraísos fiscais" ou "territórios e regiões com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável", e de acordo com o disposto na al. 14), da Portaria n.º 150/2004, de 13/02.

As marcas, objecto de contabilização dos "Royalties" no valor de € 1.565.204,64 e de acordo com as informações prestadas e documentação entregue pela C... VINHOS, dizem respeito às denominações "...", "...", "...", "... E ..." e são as constantes de listagens (enviadas em resposta à notificação efectuada nos termos do n.º 4 do Artigo 59.º do Código do IRC e conforme o exposto no último parágrafo do ponto II. 1, do Capítulo II) agregadas ao "Processo de Evidência de Trabalho", sendo que o beneficiário foi a sociedade E..., localizada em "território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável".

A documentação entregue pela C..., releva transferências bancárias (efectuadas no decorrer dos anos de 2004 e 2005), a título de pagamento de "Royalties", sendo que o respectivo beneficiário é uma outra entidade, igualmente com registo em Jersey, Ilhas do Canal e com a denominação de "L... LIMITED -T0306".

No âmbito das informações e elementos recolhidos, foram efectuadas as análises e diligências seguintes de que resultaram os factos e conclusões adiante enumeradas.

Assim:

1.1.1.1 PARTICIPAÇÕES SÓCIAS NA C...

Conforme o ORGANOGRAMA (exercício fiscal de 2005), constante do ANEXO II ao presente RELATÓRIO, em termos de estrutura accionista a C... (objecto do presente RELATÓRIO) era detida pela "A..., SA" (A...), com sede em território nacional, sendo esta detida pela "P..." (P...), com sede em "território com regime de tributação privilegiada", ou seja, a C... era detida (participação indirecta) maioritariamente (na sua quase totalidade) pela sociedade com sede em "território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável", denominada por "P..." (P...).

1.1.1.2 MARCAS ASSOCIADAS ÀS DENOMINAÇÕES "...", "...", "...", "..."

Relativamente às marcas identificadas e face à existência de processos concluídos, anteriormente, pela Inspeção Tributária, retiraram-se, dos mesmos, os seguintes elementos relevantes para o caso em apreciação. Assim:

(i) De pedidos de esclarecimentos e notificações efectuadas, anteriormente, a "D..., SA", "E..., SA" e C..., foram obtidas as respostas seguintes (conforme a sua sequência cronológica):

a) Em anexo aos esclarecimentos prestados encontra-se uma cópia de Contrato de utilização das marcas, datado de 22/11/1993, celebrado entre "M..., LIMITED" (com sede, igualmente, em Jersey, Ilhas do Canal, e registada sob o n.º...) e "D..., SA",

b) Em 1996, os activos e passivos das sociedades "M...", "N..., LIMITED" e "O..., LIMITED" (sociedades com sede em Jersey, Ilhas do Canal) foram transferidos para a P...;

c) Que nesse sentido, a sociedade E... passou a assumir todos os direitos e obrigações inerentes àquelas sociedades, passando a E... a ser detentora das marcas sendo que, nestes termos e desde 1996, as "Royalties" relativas ao licenciamento daquelas são devidas à E...;

(d) A sociedade "D... SA" veio informar que "...ao que nos é dado saber, as marcas licenciadas à empresa para uso na comercialização dos respectivos produtos foram objecto de transmissão em 1975. Dado o lapso de tempo decorrido e apesar dos

esforços efectuados não nos foi possível obter o documento cópia do documento de transmissão ... Como referido supra, todas as marcas objecto de licenciamento para comercialização dos produtos dessa sociedade foram supostamente transmitidas em 1975, tendo sido transferidas em 1996 para a P... pela M... Limited...";

e) A sociedade "D..., SA" refere que não foi possível, pelos motivos invocados na alínea anterior, fornecer a informação relativa ("... pelos motivos supra referidos não nos é possível fornecer a informação solicitada...") aos montantes por que foram transaccionadas todas as marcas (à data propriedade de " D..., SA) e "... não foi possível encontrar a documentação de suporte à transmissão das marcas...";

f) Em anexo aos esclarecimentos prestados encontra-se uma cópia de Contrato de utilização das marcas, celebrado em 22/11/1993. entre P... e "E..., SA";

g) Foi referido que "... Dado o lapso de tempo decorrido e apesar dos esforços efectuados não nos foi possível obter mais documentos. pelos motivos indicados não encontramos evidência de transmissão da propriedade das marcas pela E..., SA, nem nos foi possível obter documentação adicional...";

h) As "Royalties" acima referidas, foram contabilizadas, como custo fiscal, em cumprimento de contratos que haviam sido celebrados entre a P... e as suas participadas (cfr. ANEXO II) "E... SA". "D..., SA", "F..., SA" e "G..., LDA.", em cuja posição contratual a C... sucedeu por força da celebração da escritura de "CISÃO - FUSÃO E FUSÃO POR INCORPORAÇÃO" (no Capítulo III referenciada):

Considerando os factos relatados anteriormente, e no sentido de se obterem todas as informações relevantes e subjacentes à alegada transmissão das marcas (das respostas obtidas, acima referidas, em momento algum foi demonstrado e comprovado que as respectivas marcas foram objecto de real transmissão para a sociedade holding do grupo e com sede em "território com regime de tributação privilegiada") foram solicitados, de acordo com o "Princípio de Colaboração" previsto, designadamente, no Artigo 28.º, do RCPIT, esclarecimentos ao "Instituto Nacional da Propriedade Industrial" (INPI) de cujas respostas obtidas (FAX n.º .../.../05 de 13/10/2005, FAX n.º ... de 28/10/2005. FAX n.º DMP...de 07/11/2005) salientamos os pontos e informações mais relevantes:

a) E..., D..., F..., G...

"Relativamente às marcas que figuram nos anexos aos contratos celebrados entre a P... e as quatro firmas atrás referidas, constata-se que muitas dessas marcas não se encontram registadas em nome de P..., outras encontram-se caducadas e outras ainda não foram objecto de qualquer registo".

b) MARCAS ASSOCIADAS À DENOMINAÇÃO M...

I) "As marcas "...", "... e "..., encontram-se registadas para os produtos da classe 33ª da tabela classificativa internacional de Nice e o seu titular é "P..." e está representado junto do INPI pelo Agente Oficial da Propriedade Industrial (AOPI), Q...";

II) A marca "... (marca nº...), encontra-se registada para os produtos da classe 33ª da tabela classificativa internacional de Nice e o seu titular é "D..., SA" e está representado junto do INPI pelo Agente Oficial da Propriedade Industrial (AOPI), Q...";

III) "As marcas "..., "Quinta ..." e "...". encontram-se registadas para os produtos da classe 33ª da tabela classificativa internacional de Nice e o seu titular é "P..." e está representado junto do INPI pelo Agente Oficial da Propriedade Industrial (AOPI), Q...";

IV) "Relativamente às marcas "... e "...". não foram detectados quaisquer registos na base de dados do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI)";

V) "Foi a empresa D..., SA que transmitiu, em 28.11.1996 e pela quantia de vinte mil escudos, os registos das marcas em causa a P... (actos averbados junto do Instituto Nacional da Propriedade Industrial em 26.12.96)";

VI) Complementado com os esclarecimentos, anteriormente referidos, enviou o INPI cópia do respectivo documento "CESSÃO", datado de 28/11/1996. cujo teor é o seguinte (Conforme ANEXO III, Folha 1/3, ao presente RELATÓRIO, para dele fazer parte integrante):

"Para os devidos efeitos declara a signatária D..., SA, portuguesa, comercial e industrial, com sede na Rua ..., ..., ..., titular dos registos de marcas Portuguesas

n.ºs, ... (word),(words), ... (words), ... (words), ... (words), ... (words), ... (words), ... (word), ... (word)-Aguardente Velha, que transmitiu, pela quantia de Vinte Mil Escudos, a propriedade do registo desta marca à firma P..., inglesa, comercial, com sede em ..., ..., ..., Channel Islands, a qual poderá desde já requerer o averbamento da transmissão em seu nome";

c) MARCAS ASSOCIADAS à DENOMINAÇÃO ... (.../...)

I) "..., ..., encontram-se registadas para os produtos da classe 33.ª (vinhos) da tabela classificativa internacional de Nice e o seu 1.º titular foi "E..."; em 1996.12.11 foi averbada a transmissão a favor de "P..." e está representada junto do INPI pelo Agente Oficial da Propriedade Industrial, (AOPI) Dr. R..., Rua ..., ..., ... -... Lisboa. Está registada desde 1969.12.05, não possuímos elementos no processo sobre a transacção da marca";

II) "..., encontra-se registada para os produtos da classe 33.ª (vinhos) da tabela classificativa internacional de Nice e o seu titular foi "E...", em 1996.12.11 foi averbada a transmissão a favor de " P..." e está representada junto do INPI pelo Agente Oficial da Propriedade Industrial, (AOPI), Eng. S..., Rua ..., ..., ... -... Lisboa. Está registada desde 1992.03.01, não possuímos elementos no processo sobre a transacção da marca";

III) "..., encontra-se registada para os produtos da classe 33.ª da tabela classificativa internacional de Nice e o seu titular é "E... S.A." está registada desde 1970.10.15 e está representada junto do INPI pelo Agente Oficial da Propriedade Industrial, (AOPI), Eng. S..., Rua ..., ..., ... -... Lisboa".

IV) "..., encontra-se registada para os produtos da classe 33.ª da tabela classificativa internacional de Nice e o seu 1.º titular foi "T..., Lda.". Em 1993.10.06 transmitiu para "G..., Lda.". Em 1996.12.11, foi transmitida para "P..." e está representada junto do INPI pelo Agente Oficial da Propriedade Industrial, (AOPI), Eng. S..., Rua..., ..., ... -... Lisboa. Está registada desde 1993.03.31, junto enviamos como Doc. N.º 1 cópia do escrito de cessão"

Complementado com os esclarecimentos enviou o INPI cópia do respectivo documento "ESCRITO DE CESSÃO", datado de 28/11/1996, cujo teor é o seguinte (Conforme ANEXO III, Folha 2/3, ao presente RELATÓRIO, para dele fazer parte integrante):

"A abaixo assinada G..., LDA, portuguesa, comercial, com sede na Rua do..., ..., Portugal, proprietária legal da marca Portuguesa nº (word) concedida em 31 de Março de 1993, pelo presente cede à P..., britânica, comercial com sede em..., ..., ..., pelo preço de Dois Mil Escudos que já recebeu, todos os benefícios, vantagens, direitos e obrigações que lhe pertencem como proprietária da referida marca podendo, portanto, a dita P... dispor como de coisa sua própria e desde este momento, da supramencionada marca e fazer averbar esta transferência nos termos e regulamentos em vigor neste país",

V) "..., encontra-se registada para os produtos da classe 33.ª da tabela classificativa internacional de Nice e o seu titular é "U..., Lda.", NIPC:... . Está registada desde 1995.03.03";

VI) "..., esta marca encontra-se caducada por recusa";

VII) "..., encontra-se registadas para os produtos da classe 33.ª da tabela classificativa internacional de Nice e a 1.ª transmissão foi feita para "E..., S.A.", em 1993.11.26, posteriormente houve outra transmissão para "p...." em 1996.12.11 e está representada junto do INPI pelo Agente Oficial da Propriedade Industrial, (AOPI), Eng. S..., Rua..., ..., ...-... Lisboa. Está registada desde 1926.12.04, não possuímos elementos no processo sobre a transacção da marca";

VIII) ..., encontra-se registada para os produtos da classe 33.ª da tabela classificativa internacional de Nice e houve uma transmissão para "P..." em 1996.12.11 e está representada junto do INPI pelo Agente Oficial da Propriedade Industrial, (AOPI), Eng. S..., Rua ..., ..., ...-... Lisboa. Está registada desde 1982.03.09";

Complementado com os esclarecimentos enviou o INPI cópia do respectivo documento "ESCRITO DE CESSÃO", datado de 28/11/1996. cujo teor é o

seguinte (Conforme ANEXO III, Folha 3/3, ao presente RELATÓRIO, para dele fazer parte integrante):

"A abaixo assinada E..., SA. portuguesa, comercial, com sede na Rua ..., ..., ..., Portugal, proprietária legal das marcas Portuguesas n.ºs ... Quinta ... (name of establishment),, ... (word), ... (words), ... (device), ... (word), 188110 ... (words), ... Lugar das ... (words), ... (word), pelo presente cede à P..., britânica, comercial com sede em ..., ..., ..., pelo preço de Dezoito Mil Escudos que já recebeu, todos os benefícios, vantagens, direitos e obrigações que lhe pertencem como proprietária das referidas marcas podendo, portanto, a dita P... dispor como de coisa sua própria e desde este momento, da supramencionada marca e fazer averbar esta transferência nos termos e regulamentos em vigor neste país";

IX) " ..., encontra-se registada para os produtos da classe 33.ª da tabela classificativa internacional de Nice e o seu titular é "V..., Lda", e esta registada desde 1991.12.10 e está representada junto do INPI pelo Agente Oficial, da Propriedade Industrial, (AOPI), Dr. W..., ..., -... Lisboa";

X) "..., encontra-se registada para os produtos da classe 33.ª da tabela classificativa internacional de Nice e houve uma transmissão para "P..." em 2001.01.09 e está representada junto do INPI pelo Agente Oficial da Propriedade Industrial, (AOPI), Eng. S..., Rua, ... -... Lisboa. Não possuímos elementos no processo sobre a licença de exploração da marca";

XI) "Relativamente às marcas ..., ..., ... e ... não detetámos nenhum registo na nossa base de dados para a classe 33.ª da classificação internacional de Nice (vinhos)"

(iii) Foram, ainda, no âmbito do "Princípio de Colaboração" previsto nas disposições constantes do Artigo 59.º, da Lei Geral Tributária (LGT), solicitados elementos e esclarecimentos junto de cada um dos Agentes Oficiais da Propriedade Industrial (AOPI), acima identificados, os quais vieram, em tempo, prestar os seguintes esclarecimentos:

a) MARCAS ASSOCIADAS À DENOMINAÇÃO ...

I) Como Agentes Oficiais da Propriedade Industrial, prestam colaboração à firma "X..., Lda.", o que aconteceu com o pedido de registo das marcas da referida firma, assinando os respectivos pedidos de marcas;

II) Assim, os mandatos para os referidos registos foram recebidos pela firma "X..., Lda.", cujos pedidos foram solicitados para ser assinados como Agentes Oficiais da Propriedade Industrial;

III) Enviaram, em anexo aos seus Ofícios, os Agentes Oficiais da Propriedade Industrial cópias de documentos (Ofícios timbrados com o logotipo da D... SA) em que se verifica que é a própria "D... SA" a solicitar junto da firma "X..., Lda". os seguintes procedimentos:

III.1) Seu Ofício Ref..., de 27/09/00, referente à manifestação de que " ... confirmamos que pretendemos apresentar a declaração de intenção de uso para a marca acima mencionada... ", ou seja, a marca n.º. ... "..." ;

III.2) Seu Ofício Ref. ..., de 18/02/2003, referente à manifestação de que "... confirmamos que temos todo o interesse em proceder ao pagamento das taxas correspondentes à concessão dos títulos de propriedade..." das marcas n.º. ... "..." (fig)" e n.º. ... "F (fig)";

III.3) Seu Ofício Ref...., de 18/02/2003, referente à manifestação de que "... confirmamos que temos interesse em renovar a marca em epígrafe... ", ou seja, a marca n.º. ... "..." ;

III.4) Seu Ofício Ref. ..., de 26/04/02, referente à manifestação de que " ... confirmamos que desejamos renovar as marcas acima indicadas... ", ou seja, as marcas n.º. ... "..." e n.º. ... "..." ;

III.5) Seu Ofício Ref. ..., de 09/10/01, referente à manifestação de que " ... informamos que pretendemos proceder à renovação da marca em epígrafe... ", ou seja, a marca n.º. ... "Quinta ...".

IV) Como Agente Oficial da Propriedade Industrial, Q... presta colaboração à firma X..., Lda.". Por sua vez, os representantes da firma "X... , Lda.", referem que das marcas da firma "P..." apenas acompanha as que foram transferidas da firma "D... SA". Juntam alguns mandatos desta última sociedade,

b) MARCAS ASSOCIADAS A DENOMINAÇÃO ...

I) O Agente Oficial da Propriedade Industrial Eng. S..., prestou os seguintes esclarecimentos:

"... venho informar de que em 11 de Dezembro de 1996, em 3 de Fevereiro de 1997, e em 25 de Março de 1997, a pedido da minha cliente E..., S.A., procedi à apresentação de requerimento de averbamento de cessões de vários registos de marcas nacionais e internacionais a favor de P..., tendo os respectivos escritos de Cessão desses direitos sido depositado no Instituto Nacional da Propriedade Industrial. "

1.1.1.3 MARCAS ASSOCIADAS À DENOMINAÇÃO "..."

Relativamente às marcas associadas à marca "...", objecto de contabilização e consideração como custo fiscal, a favor da sociedade holding do grupo (P...) com sede em "território com regime de tributação privilegiada" verificaram-se os factos seguintes:

(i) As marcas (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) associadas à denominação "... " encontravam-se registadas e eram tituladas pela sociedade "Y..., SA" [anteriormente denominada por "Z..., SA", conforme o exposto no ponto 1.2, de ll.3, do Capítulo II], objecto de fusão por incorporação (sociedade incorporada), em 26/06/2002. sendo a sociedade incorporante a C... (conforme no Capítulo II referido, o património da sociedade incorporada, bens activos e passivos que integravam o património e que não incluíam quaisquer bens imóveis, foi transmitido e integrado na sociedade incorporante);

(ii) Marcas Nacionais (Registo Nacional) e Internacionais (Registo Comunitário e Internacional):

a) O registo, de uma marca, obtido em Portugal apenas produz efeitos no território nacional, não protegendo esta em nenhum outro país (os direitos de propriedade industrial são direitos territoriais). O sistema comunitário e o sistema internacional de registo permitem o alargamento da protecção a vários países: no primeiro caso,

aos vinte e sete Estados membros da União Europeia e no segundo, aos países que formam a União de Madrid.

O registo internacional permite que uma marca obtenha uma protecção em todos ou só em alguns dos países que pertencem à União de Madrid, passando a gozar, nesses territórios, de um estatuto equivalente a um registo de marca nacional, sendo que o pedido de registo internacional é efectuado por intermédio do INPI e tem que ter por base um registo nacional

Em suma, o que diferencia uma marca nacional de uma marca internacional é o facto dessa mesma marca (una e indivisível) se encontrar registada em Portugal (marca nacional) e/ou em outro país, comunitário ou terceiro (marca comunitária ou internacional);

b) Dos elementos constantes dos registos do INSTITUTO NACIONAL DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL (INPI) podemos verificar, e a título exemplificativo, que as marcas (Registo Nacional) n.ºs ... (...) e ... (...) encontram-se registadas e são tituladas pela C..., com data de início em 31/05/2005 e com data de fim prevista em 17/09/2014, a marca n.º ... (...) encontra-se registada e é titulada pela C..., com data de início em 14/09/2004 com data de fim prevista em 06/07/2009, ou seja, em 2005, as marcas encontravam-se registadas a favor da C...:

c) Ainda, dos elementos constantes do INPI verificamos que não constam quaisquer registos (Registos Comunitários e/ou Registos Internacionais) a favor de "P..." (P...) e relativos às marcas (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho...) associadas à denominação "...";

(iii) As "Royalties" contabilizadas e consideradas como custo fiscal, no exercício de 2005, relativas às marcas (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho...) associadas à denominação "...", têm como suporte ao registo contabilístico naquele exercício, unicamente, documentos gerados internamente [sem qualquer documento emitido pela entidade beneficiária (P...) dos respectivos valores e quantificados no ponto 1.1.1, do presente Capítulo];

(iv) Sem qualquer razão que o justifique (porquanto e relativamente às marcas associadas às outras denominações "...", "...", "... e ..." encontram-se em arquivo

documentos emitidos pela P...) foram em 13/04/2005 (€ 54.916,40), 15/07/2005 (€ 29.641,52), 20/12/2005 (€ 25.931,74) e 31/12/2005 (€ 87.333,52) efectuados os respectivos registos contabilísticos na conta "27391 - Acréscimos e Diferimentos - Acréscimos de Custos" sendo que esta conta é creditada, regra geral, aquando das regularizações a efectuar no final de cada exercício, para dar cumprimento ao "Princípio da Especialização dos Exercícios" e à "Periodização do Lucro Tributável" prevista no Artigo 18.º, do Código do IRC.

1.1.1.4 MARCAS ASSOCIADAS ÀS DENOMINAÇÕES "...", "...", "...", "... E "... (TOTALIDADE DAS MARCAS)

De acordo com os elementos entregues pela C... e respectivos registos contabilísticos, no âmbito do "Pedido de Informações e Esclarecimentos", pudemos verificar o seguinte.

(i) A C... possui um departamento de marketing próprio. No entanto, as promoções (vg. "A&P", ou seja "Advertising and Promotion") das diferentes marcas de vinho ... comercializadas pela mesma, fora do território nacional, são efectuadas localmente por entidades especializadas e independentes sendo que aquelas promoções das diferentes marcas são directamente contratadas pela C... suportando esta o respectivo custo (fiscal):

(ii) A participação em feiras e certames constitui uma das grandes apostas da C... (participações através das sociedades, por si, detidas), como forma de promover as marcas dos vinhos ...;

(iii) Através de vários documentos, adiante identificados, emitidos por sociedades (cindidas cfr. o exposto no ponto 1.2, de 11.3, do Capítulo II) do grupo B... (cfr. ORGANOGRAMA em anexo ao presente RELATÓRIO) a C..., no exercício de 2005, contabilizou (registos efectuados na Conta "6223301 - Fornecimentos e Serviços Externos - Publicidade e Propaganda - Publicidade Grupo") e considerou como custo fiscal o valor de € 252.508,00 a seguir discriminado, sendo que a descrição comum a todos eles é o débito de "Fees e débito de royalties por uso de denominação, desp publicidade - 2005". Assim:

- a) Nota de Débito n.º 000016 (Registo Interno n.º...), emitida em 31/12/2005, pela sociedade do grupo "E..., SA", no valor de € 197.340,00 (denominação "...");
- b) Nota de Débito n.º 000009 (Registo Interno n.º...), emitida em 31/12/2005, pela sociedade do grupo "D..., SA", no valor de € 35.018,00 (denominação "...");
- c) Nota de Débito n.º 000005 (Registo Interno n.º...), emitida em 31/12/2005, pela sociedade do grupo "F..., SA", no valor de € 5.423,00 (denominação "...");
- d) Nota de Débito n.º 000001 (Registo Interno n.º...), emitida em 31/12/2005, pela sociedade do grupo "G..., SA", no valor de € 2 363,00 (denominação "...");
- e) Nota de Débito n.º 000001 (Registo Interno n.º...), emitida em 31/12/2005, no valor de € 12.364,00 (denominação "...");

1.1.1.4 NOTIFICAÇÃO EFECTUADA NOS TERMOS DO ARTIGO 59.º DO CÓDIGO DO IRC

Foi a C..., através do Ofício de Saída (carta registada c/ aviso de recepção) n.º..., datado de 28/04/2009 e a que corresponde o registo dos "ctt correios" n.º RM ... PT de 28/05/2009 (ANEXO I, Folhas 1 a 4, ao presente RELATÓRIO para dele fazer parte integrante), em conformidade com o prazo estabelecido no n.º 4, do Artigo 59.º, do Código do IRC, notificada para remeter a estes Serviços, por escrito, diversos elementos relacionados com a consideração de "Royalties" a favor de entidade relacionada (P...) e com sede em "território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável" e, ainda, provar, nos termos do Artigo 59.º e do n.º 8, do Artigo 81.º, ambos do Código do IRC, que os encargos relativos àquelas "Royalties", no valor de € 1.565.204.64, correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou montante exagerado, de que resultaram os factos seguintes:

- (i) Com o registo n.º ... deram entrada nestes Serviços (acompanhados de requerimento), em 01/06/2009, os elementos objecto de notificação à C... e acima referenciados;
- (ii) Com o registo n.º ... deu entrada nestes Serviços, igualmente em 01/06/2009, requerimento para juntar à anterior resposta apresentada (registo de entrada n.º...)

os documentos em anexo, ao mesmo, e que fazem parte integrante do documento n.º 1 e documento n.º 15;

(iii) A resposta (através dos dois requerimentos e adiante designada por RESPOSTA) à notificação, acima identificada, foi efectuada em forma de articulado sendo a mesma acompanhada de 15 (quinze) documentos e nesta conformidade, foram os mesmos objecto de análise e de apreciação de que resultam as conclusões seguintes:

a) "A – P..."

Refere o Artigo 1.º da RESPOSTA que: "A sociedade P... (P...) detém, 100% do capital social da sociedade A..., SA., que por sua, desde detém 100% do capital sociedade C..., SA."

Embora naquele articulado seja omissa a data do início da participação e conforme, no entanto, já anteriormente referido, de acordo com o respectivo "CONTRATO DE SOCIEDADE" (escritura lavrada no Sexto Cartório Notarial do ...) a "E..., SA" (actualmente com a denominação social de "C... SA") foi constituída, em 13/06/1996, pela sociedade "AA..., SA" (actualmente com a denominação social de "A...SA", sociedade holding nacional do grupo B...) e cujo capital social foi realizado integralmente mediante a transmissão de participações de capital de que era titular;

b) "B – Marca s..., ..., ... e..."

Da análise ao teor da RESPOSTA, com o título "B – Marcas..., ..., ... e..." e constante dos Artigos 2.º a 34.º e ainda da análise aos respectivos documentos em anexo (doc.1 a doc. 12) verifica-se que não vem a C... apresentar quaisquer factos, novos, que possam complementar todos os elementos, já obtidos anteriormente, sendo que todos as informações e factos respectivos se encontram descritos no Ponto 1.1.1.2 do presente Capítulo. I

No entanto, do teor da RESPOSTA destacamos o seu Artigo 10º do qual consta "Refira-se que a Requerente não pode precisar em que data as marcas foram

adquiridas pela E..., até porque tal transmissão não foi efectuada por si nem, de acordo com as informações obtidas, por nenhuma das empresas incorporadas". Conforme o exposto na al. (ii), do Ponto 1.1.1.2 do presente Capítulo e conforme os respectivos "DOCUMENTOS DE CESSÃO", foram as empresas, embora a C..., na sua RESPOSTA, as refira como incorporadas, cindidas [conforme o exposto no ponto 1.2, de 11.3, do Capítulo II,] que declararam que cederam as marcas à P... (sociedade holding do grupo com sede em território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável);

c) "D - Marca ..."

Refere o Artigo 35º, da RESPOSTA: ".. a Requerente pagou ainda à P... royalties pela venda de produtos com a marca..., como se poderá comprovar a partir do doc 13 que aqui se junta e se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais."

Da análise ao doc. 13 verifica-se que o mesmo se consubstancia, somente, numa listagem de vendas em diversos países (Portugal, da União Europeia, Terceiros, incluindo "territórios com regime de tributação claramente mais favorável) e em quantidades (litros), de várias marcas (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) associadas à denominação Refira-se, no entanto, que esta listagem já foi objecto de entrega, pela C..., aquando do "Pedido de Informações e Esclarecimentos".

Conforme referido anteriormente, no ano de 2005 não se verificaram os pagamentos a que se refere a C... na sua RESPOSTA sendo que em 13/04/2005 (€ 54.916,40), 15/07/2005 (€ 29.641,52), 20/12/2005 (€ 25.931,74) e 31/12/2005 (€ 87.333,52) foram efectuados os respectivos registos contabilísticos, sem documento externo, na conta "27391 - Acréscimos e Diferimentos - Acréscimos de Custos" sendo que esta conta é creditada, regra geral, aquando das regularizações a efectuar no final de cada exercício, para dar cumprimento ao "Princípio da Especialização dos Exercícios" e à "Periodização do Lucro Tributável" prevista no Artigo 18.º, do Código do IRC.

Refere, ainda, o Artigo 36.º da RESPOSTA: "...Royalties esses, que foram pagos em cumprimento do contrato de sub-licenciamento celebrado entre a Requerente e E..., cuja cópia se junta como doc. 14 e se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais."

Da análise ao doc.14 em anexo à RESPOSTA verifica-se que o mesmo se consubstancia numa fotocópia de um documento particular redigido em língua inglesa, denominado por "TRADE MARK SUB-LICENCE AGREEMENT", "relating to ...".

No entanto, conforme o exposto anteriormente, designadamente, no Ponto 1.1.1.3, do presente Capítulo, verifica-se, entre outros factos relevantes, que dos elementos constantes do INPI não constam quaisquer registos ou sub-licenciamentos de marcas (Registos Nacionais, Registos Comunitários e/ou Registos Internacionais) a favor de "P..." (P...) e relativos às marcas (Classe 33 - Vinhos. Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) associadas é denominação "...".

> CONCLUSÃO (ROYALTIES A P...)

De todo o exposto anteriormente podemos concluir pelos factos seguintes:

> MARCAS ASSOCIADAS às DENOMINAÇÕES "...", "... ", "... " e "... "

- ✓ *A entidade "P..." (P...), com sede em "território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável", era, em 2005, detentora (participação indirecta) de 99,93% do capital da sociedade C... [cfr. ORGANOGRAMA em anexo (ANEXO II) ao presente RELATÓRIO];*
- ✓ *De acordo com as informações prestadas pela C..., por motivo dos processos de Cisão-Fusão e Fusão por Incorporação [no ponto 1.2, de II.3, do Capítulo II referenciados] a mesma sucedeu às sociedades cindidas e à sociedade incorporada nas posições contratuais com a P...;*
- ✓ *De acordo com informações e esclarecimentos (nos pontos acima referenciados), obtidos anteriormente, retiramos os factos, a seguir enunciados, que consideramos de maior relevância:*

- *Em anexo a esclarecimentos prestados encontra-se uma cópia do contrato de utilização das marcas, datado de 22/11/1993, celebrado entre "M..." (M...) e "D..., SA" (sociedade cindida), senda que, e de acordo com as respectivas informações, em 1996, os activos e passivos da sociedade M... foram transferidos para a sociedade P..., passando esta a ser detentora das marcas, sendo que, nestes termos, as "Royalties" relativas ao licenciamento das marcas seriam devidas à P... .*
- *Foi informado que supostamente as marcas licenciadas à empresa para uso na comercialização dos respectivos produtos foram objecto de transmissão em 1975, sendo que, igualmente, foi informado que não possuía cópia do documento da transmissão, não possuindo, ainda, qualquer informação relativa aos montantes por que foram transaccionadas todas as marcas;*
- *De acordo com elementos existentes no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), foram as sociedades (cindidas em 2002) "E... SA", "D..., LDA" que transmitiram (documentos individuais de "Cessão"), em 28/11/1996, e pela quantia de dois mil escudos (cada marca), os registos das marcas, em causa, à P..., sendo que estes actos foram averbados junto do INPI em 26/12/1996, o que de certo modo contraria os esclarecimentos que em tempo foram prestados;*
- *A título exemplificativo e constando de relações enviadas como sendo marcas licenciadas por P..., verifica-se, no entanto, que a marca "... " encontra-se, em 2005 (com renovações em 14/09/2004 e 28/10/2005), registada a favor de "D..., SA" (sociedade cindida) e as marcas "... " e "... " não foram objecto de qualquer registo junto do INPI;*
- *Ainda, a título exemplificativo e constando de relações enviadas como sendo marcas licenciadas por P..., verifica-se, no entanto, que*

as marcas "...", "...", "...". "... e "... não foram objecto de qualquer registo junto do INPI;

- *Assume, ainda, relevo o facto de ser a sociedade (cindida) "D..., SA" (através de Ofícios timbrados com o seu logotipo) que ao longo dos anos, junto dos Agentes Oficiais da Propriedade Industrial [através da empresa "X..., Lda."], vem solicitar a renovação, intenção de uso e pagamento das taxas correspondentes à concessão dos títulos de propriedade, das marcas associadas à denominação ... o que, obviamente, introduz legítimas dúvidas no tocante à propriedade, de facto, das referidas marcas;*
- ✓ *A documentação enviada pela C... releva transferências bancárias (efectuadas no decorrer do ano de 2005 e a título de pagamento das "Royalties" em causa), sendo que o beneficiário dessas transferências é uma outra entidade, igualmente com registo em Jersey, ... e com denominação de "L... - T0360;*
- ✓ *O desenvolvimento e promoção ("A&P") das diferentes marcas são directamente contratados pela C... suportando, esta, os respectivos custos e conforme se verifica, a título exemplificativo, pela emissão (por empresas do grupo e cfr. o exposto na al. (iii), do ponto 1.1.1.4, do presente Capítulo) das Notas de Débito relativas a "Fees e débito de royalties por uso de denominação, desp publicidade - 2005",*
- ✓ *A C..., no exercício de 2005, contabilizou e considerou fiscalmente custos suportados com "A&P" (serviços de publicidade e promoção prestados por entidades residentes e não residentes em território nacional) no valor de € 4.924.543,22, sendo de destacar, como prestador de serviços de "A&P". o sujeito passivo (não residente) inglês "BB..., LTD";*
- ✓ *Conforme o exposto no ponto 1.1.1.4. do presente Capítulo, a C... em resposta ao teor da notificação efectuada nos termos do Artigo 59.º e do n.º 8, do Artigo 81 º, ambos do Código do IRC, não veio apresentar quaisquer factos, novos, que possam complementar todos os elementos, já obtidos anteriormente, sendo que*

todos as informações e factos respectivos se encontram descritos no Ponto 1.1.1.2 do presente Capítulo.

- ✓ *Do teor da RESPOSTA destacamos o seu Artigo 10º do qual consta "Refira-se que a Requerente não pode precisar em que data as marcas foram adquiridas pela P..., até porque tal transmissão não foi efectuada por si nem, de acordo com as informações obtidas, por nenhuma das empresas incorporadas". Conforme o exposto na al. (ii), do Ponto 1.1.1.2 do presente Capítulo e conforme os respectivos "DOCUMENTOS DE CESSÃO", foram as empresas cindidas [conforme o exposto no Ponto 1, da al. C), do Capítulo II, embora a C..., na sua RESPOSTA, as refira como incorporadas] que declararam que cederam as marcas à P... (sociedade holding do grupo com sede em território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável);*

- ✓ *Ainda de acordo com o exposto adiante, no ponto D do Capítulo IX do presente RELATÓRIO.*

Assim, de acordo com todas as conclusões acima relatadas das quais, entre outras, cabe destacar a presumível alienação, à sociedade holding do grupo com sede em território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável, dos registos de marcas centenárias (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) pelo montante unitário de dois mil escudos (€ 9,98 por cada marca), na sequência da qual veio a C..., no exercício de 2005, a contabilizar (e a considerar como custo fiscal) "Royalties", no montante de € 1.367.382,46 (€ 242.980,22 + € 355.239,78 + € 94.428,586 + € 22.498,86 + € 20.955,12 + € 272.793,59 + € 358.486,31), revelam-se estes de montantes exagerados, pelo que, face ao que dispõe o n.º 1, do Artigo 59.º, do Código do IRC não são dedutíveis tais custos para efeitos da determinação do lucro tributável, havendo lugar ainda a tributação autónoma, em sede de IRC, de acordo com o disposto no n.º 8, do Artigo 81.º, igualmente do Código do IRC, no montante de € 478.583,86 (€1.367.382,46x35%).

MARCAS ASSOCIADAS À DENOMINAÇÃO "..."

> *As marcas (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) associadas à denominação "... eram comercializadas (propriedade) pela sociedade "Y..., SA", objecto de fusão por incorporação (sociedade incorporada), em 26/06/2002, sendo a sociedade incorporante a C... (conforme no Capítulo II referido, o património da sociedade incorporada, bons activos e passivos que integravam o património e que não incluíam quaisquer bens imóveis, foi transmitido e integrado na sociedade incorporante);*

Dos elementos constantes dos registos do INPI podemos verificar, e a título exemplificativo, que as marcas (Registo Nacional) n.ºs ... (...) e ... (...) encontram-se registadas e são tituladas pela C..., com data de início em 31/05/2005 e com data de fim prevista em 17/09/2014, a marca n.º ... (...) encontra-se registada e é titulada pela C..., com data de início em 14/09/2004 e com data de fim prevista em 06/07/2009, ou seja, no ano de 2005, as marcas, em causa, encontravam-se registadas a favor da C....

Ainda, dos elementos constantes do INPI verificamos que não constam quaisquer registos (Registos Comunitários e/ou Registos Internacionais) a favor de "P..." (P...) e relativos às marcas ("Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) associadas à denominação "...",

Conforme o já referido anteriormente, o desenvolvimento e promoção ("A&P") das diferentes marcas são directamente contratadas pela C... suportando, esta, os respectivos custos inerentes à sua promoção e desenvolvimento, sendo que no ano de 2005 ascende ao valor global de € 4.924.543,22, sendo de destacar, como prestador de serviços de "A&P", o sujeito passivo inglês "BB... LTD":

Conforme o exposto no ponto 1.1.1.4, do presente Capítulo, a C... na resposta dada ao teor da Notificação, efectuada nos termos do Artigo 59.º e do n.º 8, do Artigo 81.º, ambos do Código do IRC, não apresentou quaisquer elementos que comprovem que as marcas em causa são propriedade ou sub-licenciadas à sociedade, P... (sociedade holding do grupo com sede em território com regime de tributação

privilegiada, claramente mais favorável), tendo apresentado, somente, um documento meramente particular de sub-licenciamento de marcas.

Assim, de acordo com todas as conclusões acima relatadas das quais, entre outras, cabe destacar que é a C... que suporta os respectivos custos inerentes à promoção e desenvolvimento das respectivas marcas (...), a não comprovação da titularidade das marcas em causa (de acordo com os elementos disponíveis algumas marcas são tituladas pela C...) e a inexistência de quaisquer registos (Registos Nacionais, Comunitários e internacionais) a favor da P..., verifica-se que os encargos respectivos, no valor de € 197.822,18 (€ 54.916,40 + € 29.641,52 + € 25.930,74 + € 87.333,52) não correspondem a operações comprovadamente realizadas, pelo que, face ao que dispõe o n.º 1, do Artigo 59.º, do Código do IRC não são dedutíveis tais custos para efeitos da determinação do lucro tributável, relativo ao exercício de 2005, havendo lugar ainda a tributação autónoma, em sede de IRC, de acordo com o disposto no n.º 8, do Artigo 81.º, igualmente do Código do IRC, no montante de € 69.237,76 (€ 197.822,18x35%).

1.1.2 CC..., SA (NIPC:...)

A consideração, como custo contabilístico e fiscal, daquelas "Royalties" (Conta "622241"), no valor de € 153.263,31 (incluídas no valor total quantificado no ponto 1.1, do presente Capítulo), foi registado da forma seguinte:

REGISTO CONTABILISTICO (CONTA 622241)		VALOR CONTABILIZADO €	DOCUMENTOS SUPORTE REGISTO
DATA DIÁRIO	NÚMERO DIÁRIO		
22-04-2005	2031 61	38.981,09	" CC... FACTURA N.º 2 (K...)
19-08-2005	13 SP	34.997,17	" CC... FACTURA N.º 3 (K...)
10-01-2006	78 SP	34.896,60	" CC... FACTURA N.º 4 (K...)
31-12-2005	1483 04	44.388,45	CONTA 27391 4.º TRIM 05 (K...) (a)
TOTALS		153.263,31	-

(a) Conta "27391 - Acréscimos e Diferimentos - Acréscimos de Custos" (Conta movimentada para dar cumprimento ao "Princípio da Especialização dos Exercícios", em que no caso presente não se encontra emitido o respectivo documento externo de suporte ao custo contabilístico e fiscal)

Dos elementos disponíveis pudemos constatar que a consideração, como custo fiscal, daquelas "Royalties" é relativa à presumível cedência, à C..., do uso de várias marcas (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) de que, alegadamente, é titular das mesmas uma entidade com sede na Zona Franca da Madeira (regime de tributação claramente mais favorável de acordo com o Estatuto dos Benefícios Fiscais) e cuja denominação é " CC.... SA" (doravante designada por CC...).

As "Royalties" no valor de € 153.263,31 e de acordo com as informações prestadas e documentação entregue pela C..., dizem respeito a diversas marcas (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) associadas à denominação "...". A partir das informações e elementos recolhidos, no âmbito do "Pedido de Elementos e Esclarecimentos" anteriormente referido, foram efectuadas as análises e diligências seguintes de que resultaram os factos e conclusões adiante enumeradas Assim:

1.1.2.1 PARTICIPAÇÕES SOCIAIS NA CC...

Conforme o ORGANOGRAMA (exercício fiscal de 2005), constante do ANEXO II ao presente RELATÓRIO, em termos de estrutura accionista a CC... era detida pela P..., com sede em "território com regime de tributação privilegiada", ou seja, a sociedade holding do grupo B... (...) detinha a totalidade do capital social da CC.. .

1.1.2.2 MARCAS ASSOCIADAS À DENOMINAÇÃO "..."

Relativamente às "Royalties" contabilizadas e relativas às marcas (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) associadas à denominação "...", foram verificados os factos seguintes:

(i) Projecto e Escritura Pública de "CISÃO - FUSÃO" (destaque de marcas);

Foi elaborado um "PROJECTO" de CISÃO-FUSÃO na modalidade prevista na al. c), do n.º 1, do Artigo 118.º, do Código das Sociedades Comerciais, mediante destaque de parte de um património, sem dissolução da sociedade cindida, o qual se concretizou da forma seguinte:

a) No "Primeiro Cartório Notarial de Competência Especializada de Matosinhos" foi celebrada, em 20/12/2002, escritura de "CISÃO - FUSÃO";

b) Compareceu como único outorgante QQ..., na qualidade de Administrador da sociedade "A..., SA" (A...) e na qualidade de Procurador e em representação da sociedade comercial anónima "CC..., SA" (CC...), tendo esta sociedade sede na Zona Franca da Madeira;

c) De acordo com o teor daquela ESCRITURA e do respectivo DOCUMENTO COMPLEMENTAR, destacamos os factos seguintes:

Sociedade Incorporante: "CC..., SA"; Sociedade Cindida: "A..., SA" (A...)

São transmitidas (destaque das marcas do património da A...), pela sociedade cindida (detida pela sociedade holding do grupo com sede em "território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável") a favor da sociedade incorporante, as marcas associadas à denominação (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) ..., as quais se encontram agrupadas, no património da sociedade cindida, com o valor contabilístico de zero;

(ii) De acordo com os elementos disponíveis as marcas associadas à denominação ... encontravam-se registadas e eram tituladas pela sociedade "DD..., LDA", incorporada, conforme anteriormente referido, em operação de fusão realizada em 19/06/1998, na sociedade "Z..., SA" (esta sociedade alterou a sua denominação social para "Y..., SA"), sendo que, com data de 12/08/2002, aquelas marcas foram registadas a favor da sociedade do grupo B... "A... SA":

(iii) Marcas Nacionais (Registo Nacional) e Internacionais (Registo Comunitário e Internacional)

a) Conforme o já referido anteriormente, o que diferencia uma marca nacional de uma marca internacional é o facto dessa mesma marca se encontrar registada em Portugal (marca nacional) e/ou em outro país, comunitário ou terceiro (marca comunitária ou internacional);

b) Dos elementos constantes dos registos do INPI podemos verificar, e a título exemplificativo, que as marcas n.ºs ... (Porto ...), ... (...), e ... (...) só se encontram registadas a favor da CC..., com data de início em 14/12/2006) ou seja, no ano de

2005, as marcas, associadas à denominação ... encontravam-se registadas a favor da sociedade cindida A...;

c) Verifica-se, igualmente de acordo com os dados constantes do INPI, que só existe um registo (Registo Comunitário) de marca internacional, n.º ... (...), a favor da CC... e com data de início em 22/02/2005;

(iv) Da consulta à base de dados da DGCI, designadamente à "Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal", enviada pela CC... e relativa ao exercício de 2005, verificamos que os únicos proveitos declarados (prestações de serviços) são os relativos às "Royalties", acima quantificadas, sendo que não apresenta custos, relevantes, que possam estar associados à promoção das respectivas marcas;

(v) De acordo com os elementos entregues pela C... e respectivos registos contabilísticos, no âmbito do "Pedido de Informações e Esclarecimentos", pudemos verificar o seguinte:

a) A C... possui um departamento de marketing próprio. No entanto, conforme o já referido anteriormente, a promoção das diferentes marcas de vinho ... comercializadas pela mesma, são efectuadas localmente por entidades especializadas e independentes sendo que a publicidade e promoção ("A&P") das diferentes marcas são directamente contratadas pela C... suportando os respectivos custos (no ano de 2005 foi contabilizado o custo total de € 4.924.543.22).

b) A participação em feiras e certames constitui uma das grandes apostas da C... (participações através das sociedades, por si, detidas), como forma de promover as marcas dos vinhos ...;

c) Através da Nota de Débito n.º 1, emitida em 31/12/2005, pela sociedade do grupo "K..., LDA" [cfr. ORGANOGRAMA em anexo (ANEXO II) ao presente RELATÓRIO], a C..., no exercício de 2005, contabilizou (registo n.º ... na Conta "62233016 - Fornecimentos e Serviços Externos - Publicidade e Propaganda - Publicidade Grupo") e considerou como custo fiscal o valor de € 9.579,00, sendo a descrição do documento "Fees e Débito de royalties por uso de denominação, desp publicidade 2005". A denominação é ...;

d) Através de diversos registos efectuados na Conta "62236032 - Fornecimentos e Serviços Externos - Estudos de Imagem - Intrac.", a C..., no decorrer do ano de 2004, suportou diversos custos fiscais [documentos emitidos por uma entidade com sede no Reino Unido (Londres) com a denominação "EE...", com página na "Internet" www...] relativos a estudos de imagem da marca ...;

(vi) Refira-se, por último e meramente a título informativo, que as marcas associadas à denominação ... se encontram registadas no INPI, desde 08/05/2008. a favor da P... (sociedade holding do grupo B... com sede em "território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável").

> CONCLUSÃO (ROYALTIES CC... SA)

Face ao exposto anteriormente pudemos concluir pelos factos seguintes:

- *Transmissão, através de uma operação de Cisão-Fusão (destaque de marcas) entre empresas do grupo B..., de marcas associadas à denominação ... a custo contabilístico zero e cujos registos actuais, no INPI, se encontram a favor da P... (sociedade holding do grupo B... com sede em "território com regime de tributação privilegiada");*

- *À data de 2005, as marcas, associadas à denominação ... encontravam-se registadas a favor da sociedade cindida A...;*

- *Embora do DOCUMENTO COMPLEMENTAR conste o destaque de várias marcas, identificadas como comunitárias e internacionais, associadas à denominação ..., verifica-se, de acordo com os dados constantes do INPI, que só existe um registo (Registo Comunitário) de marca internacional, n.º ... (...), a favor da CC... e com data de início em 22/02/2005:*

- *Conforme já referido anteriormente, o desenvolvimento e promoção das diferentes marcas são directamente contratadas pela C... suportando, esta, os respectivos custos, não relevando a CC... custos relacionados com promoção das marcas associadas à denominação*

A título exemplificativo refira-se que se encontram registados na contabilidade da C... custos nos valores, respectivamente, de € 61.547,25 € 27.045,13 a que

correspondem as facturas n.ºs 175502 (15/09/2005) e 2005001006 (18/10/2005), emitidas por um sujeito passivo holandês ("FF... B.V.") e por um sujeito passivo alemão ("GG... GMBH") e relativas a serviços prestados de "Promotional expenses, share ... 60% of total costs 01.01.2005 - 30.06.2005" J "Budget invoice for ... January to June 2005";

Em 31/12/2005 a sociedade "K..., LDA" (actualmente com a denominação social de "J..., LDA") emitiu à C..., pelo uso de denominação e publicidade, o valor de € 9.579,00, sendo este valor considerado, por esta, como custo fiscal do exercício de 2005.

Assim, de acordo com as conclusões acima relatadas das quais cabe destacar a transmissão pelo valor contabilístico zero e a inexistência de custos suportados pela CC... e relativos às respectivas marcas os quais foram suportados pela C..., o custo contabilizado a título de "Royalties", a favor da CC..., no valor de € 153.263,31, não é dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável do ano de 2005, porquanto o mesmo, de acordo com o que dispõe o n.º 1, do Artigo 23.º, do Código do IRC, não é com provada mente indispensável para a realização dos proveitos.

1.2 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA (ARTIGO 58.º DO CÓDIGO DO IRC)

1.2.1 VENDAS PARA ENTIDADES SITUADAS EM "TERRITÓRIOS COM REGIME DE TRIBUTAÇÃO PRIVILEGIADA, CLARAMENTE MAIS FAVORÁVEL"

Tendo a C... procedido ao envio, através de transmissão electrónica de dados, da "Declaração Anual de Informação Contabilista e Fiscal", relativa ao exercício de 2005, a que está obrigado, nos termos do n.º 7, do Artigo 58.º, da al. c), do n.º 1, do Artigo 109.º e n.º 1, do Artigo 113.º, todos do Código do IRC, incluiu no Anexo "H", àquela Declaração, no Campo "H70" [operações com entidades sujeitas a regime fiscal privilegiado], o valor de € 2.892.676,00 o qual é relativo a vendas registadas (contabilidade) e facturadas às entidades a seguir identificadas:

ENTIDADE (CLIENTE)	SEDE (DOMICILIO)	VALOR TOTAL FACTURADO (EUROS)
KK... LIMITED	JERSEY ILHAS DO CANAL	693,29
SS... LIMITED	GIBRALTAR	2.489,98
HH... LTD.	JERSEY ILHAS DO CANAL	2.873.811,39
TT... LTD	BERMUDA	30.627,78
UU... LTD	ILHAS CAYMAN	13.296,23
VV... LTD	HONG KONG	2.060,00
TOTAL		2.922.978,68

De acordo com as facturas emitidas e registadas na contabilidade, verifica-se divergência entre o valor total dos respectivos montantes facturados e o valor incluído no Anexo "H" à "Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal". Da resposta obtida, em resultado do "Pedido de Informações e Esclarecimentos" (no Capítulo II referenciado) pudemos verificar os factos seguintes:

(i) A entidade "HH..., LTD" (a seguir designada por HH...) tem sede em, ..., Channel Islands, sendo que Jersey é parte integrante das "Ilhas do Canal", qualificadas como "paraísos fiscais" ou "territórios e regiões com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável", e de acordo com o disposto na al.14), da Portaria n.º 150/2004, de 13/02;

(ii) A sede da HH... é a mesma sede da P..., ou seja, da sociedade holding do grupo B..., sendo que o telefone (01534) 602315 e o telefax (01534) 602828 são comuns a ambas as sociedades;

c) Da análise às facturas emitidas, para a HH... [e para as outras entidades, acima identificadas, que têm sede, igualmente, em "territórios e regiões com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável", e de acordo com o disposto na al.14), da Portaria n.º 150/2004, de 13/02], no exercício de 2005, verificamos que os vinhos constantes das mesmas se consubstanciam em garrafas de "vintage" e "...

vintage" (categorias especiais de vinhos de várias denominações, unicamente, do grupo B...), os quais se encontram a seguir identificados (marca e ano de vindima):

QUINTA	1987
QUINTA DA	1995
QUINTA	2004
VINTAGE 1977	
VINTAGE 1991	
VINTAGE 2003	
QUINTA	1978
QUINTA	1987
VINTAGE 1963	
VINTAGE 1977	
VINTAGE 1985	
VINTAGE 1992	
VINTAGE 2003	
QUINTA	1996
QUINTA	1998
QUINTA	2001
QUINTA	2004
VINTAGE 2003	
VINTAGE 1987	
VINTAGE 2004	
	1988
QTA	2004
	VINTAGE 1980
	VINTAGE 1985
	VINTAGE 2003
QUINTA	1995
QUINTA	1996
QUINTA	1995
QUINTA	1996
QUINTA	1998
QUINTA	2004
	2000
VINTAGE 1980	
VINTAGE 1985	
VINTAGE 1992	
VINTAGE 1997	
VINTAGE 2003	

1.2.2 ANÁLISE AO "DOSSIER" DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Considerando, nos termos da alínea h), do n.º 4, do Artigo 58.º, do Código do IRC, que existem relações especiais entre a C... e a HH... (e entre a C... e as outras entidades acima identificadas), através do "Pedido de Informações e Esclarecimentos" (no Capítulo II referenciado) foi solicitado à C... o envio do "Processo de Documentação Fiscal" (doravante designado por DOSSIER), previsto no n.º 6, do Artigo 58.º, do Código do IRC e na Portaria n.º 1446-C/2001, de 21/12.

Dos elementos fornecidos pela C... (em anexo ao respectivo "Processo de Evidência de Trabalho" e constituídos por "Dossier de Preços de Transferência - Exercido de 2005") pudemos verificar os factos seguintes:

(i) No Ponto 7.5.1 (Página 79/108) do DOSSIER é referido que "A aplicabilidade do MPCM às operações em análise fica totalmente impossibilitada, uma vez que: A C... não vende mercadorias similares a entidades independentes ... No seio do Grupo B... não existem transacções similares efectuadas com entidades independentes...".

A sigla MPCM significa "Método do Preço Comparável de Mercado", previsto na al. a), do n.º 3. do Artigo 58.º, do Código do IRC.

Conforme se poderá verificar adiante, a C..., no ano de 2005, efectuou vendas de garrafas dos mesmos vinhos e anos de vindima (acima identificados) a clientes independentes, residentes e não residentes, no território nacional;

(ii) Igualmente no Ponto 7.5.1 (Página 80/108) do DOSSIER é referido que "Face à inadequação do MPCM, e tratando-se igualmente de um método transaccional, o MCM surge como o método mais apropriado para sustentar e justificar o princípio da plena concorrência nas operações em apreço. A aplicação do MCM tem como base o montante de custos suportados por um fornecedor de um produto ou serviço fornecido numa operação vinculada, ao qual é adicionada a margem de lucro bruta (mark up) praticada numa operação não vinculada...".

A sigla MCM significa "Método do Custo Majorado", previsto na al. a), do n.º 3, do Artigo 58.º, do Código do IRC.

Embora o DOSSIER refira que o MCM surge como o método mais apropriado para sustentar e justificar o preço da plena concorrência nas operações em análise, a C... refere no Anexo "H", à "Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal", no Quadro 032, que o método utilizado foi o "Método do Preço de Revenda Minorado" (MPRM)

(iii) Ainda no Ponto 7.5.1 (Página 81/108) do DOSSIER é referido que "... entendemos adequado complementar a avaliação do cumprimento do princípio da plena concorrência com o Método da Margem Líquida da operação, comparando para o efeito a rentabilidade operacional da empresa com o padrão do mercado. "

(iv) Refere o Ponto 8.2.10 (Página 91/108) do DOSSIER:

- a) *"Em 2005, no desenvolvimento da sua actividade, enquanto entidade que essencialmente comercializa Vinho ..., a C... auferiu uma margem bruta sobre Vendas de 48,80%. Este valor encontra-se claramente acima do máximo (34,21%) de intervalo de rentabilidade bruta das empresas potencialmente comparáveis";*
- b) *"Relativamente ao indicador da margem líquida, a rentabilidade da empresa em 2005 foi 9,94%. Este valor encontra-se igualmente acima do máximo (7,87%) do intervalo de rentabilidades";*
- c) *"Aplicando os dois métodos, verifica-se que os preços de transferência da C... nas vendas de Vinho ..., porque apresentam rentabilidades acima do padrão de mercado, não têm qualquer tipo de efeito redutor da matéria colectável";*
- d) *"Relativamente a eventuais ajustamentos (negativos) verificamos que a única transacção que apresenta alguma materialidade (com a HH...), é efectuada com uma entidade com a qual existem relações especiais em virtude da sua localização, pelo que os preços acordados tiveram por base apenas a conjugação da oferta com a procura. Em conformidade, conclui-se que não é necessário efectuar qualquer tipo de ajustamento".*

1.2.3 OBSERVAÇÃO DOS REQUISITOS PREVISTOS NO N.º 3, DO ARTIGO 77.º, DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA (LGT)

Face ao exposto nos pontos anteriores e de acordo com as suas conclusões, verificam-se os factos seguintes:

- (i) *A C..., não demonstra, clara e inequivocamente, no seu DOSSIER qual o método utilizado (divergência verificada, nos métodos utilizados, entre as informações constantes do DOSSIER e do Anexo "H", conforme anteriormente referido) dos previstos no n.º 3, do Artigo 58.º, do Código do IRC, nas operações realizadas com a HH... e com as outras entidades (operações vinculadas);*
- (ii) *O respectivo DOSSIER não releva quaisquer cálculos de fixação de preços nas operações vinculadas, designadamente, as vendas facturadas à HH...;*
- (iii) *Relativamente às operações vinculadas a C... compara a rentabilidade total da empresa, em 2005, com as rentabilidades totais do mercado, sendo que a situação*

em análise é relativa, somente, a cerca de 4,74% do total das suas vendas, sendo que os produtos em análise são vinhos "vintage" e "... vintage", próprios do grupo B...;

(iv) É referido pela C... que os preços acordados (nas operações vinculadas com a HH...) tiveram por base apenas a conjugação de oferta com procura.

Assim, considerando todo o exposto anteriormente irá proceder-se à correcção da matéria tributável, dos efeitos das relações especiais, da forma seguinte:

1.2.3.1 DESCRIÇÃO DAS RELAÇÕES ESPECIAIS

Tendo a C..., no exercício de 2005, registado na sua contabilidade e declarado vendas a uma entidade (HH...) com sede em ..., ..., ..., ..., Channel Islands, sendo que Jersey é parte integrante das "Ilhas do Canal", qualificadas como "paraísos fiscais" ou "territórios e regiões com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável", e de acordo com o disposto na al. 14), da Portaria n.º 150/2004, de 13/02, considera-se, nos termos da al. h), do n.º 4. do Artigo 58.º do Código do IRC, que existem relações especiais, o que se considera verificado, designadamente, entre uma entidade residente (C...) e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável (HH...).

Ainda de acordo com o disposto na al. 14, da Portaria n.º 150/2004, de 13/02, as localizações das sedes das outras entidades acima identificadas (Jersey Ilhas do Canal, Gibraltar, Bermuda, Ilhas Cayman, Hong Kong) são qualificadas como "territórios e regiões com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável" considerando-se, desta forma, nos termos da al. h), do n.º 4, do Artigo 58.º do Código do IRC, que existem relações especiais, o que se considera verificado, designadamente, entre uma entidade residente (C...) e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável.

1.2.3.2 OBRIGAÇÕES INCUMPRIDAS

Em face do exposto nos pontos anteriores, desenvolvemos as análises necessárias a determinar se, conforme dispõe o Artigo 58.º do Código do IRC e a Portaria n.º

1446-C/2001, de 21/12, nas operações vinculadas com a HH... e com as outras entidades (acima identificadas) foram praticados preços de plena concorrência, ou seja, se os preços praticados foram substancialmente idênticos aos estabelecidos com os demais clientes independentes

Para o efeito, tendo por base todos os elementos fornecidos pela C... (em anexo ao respectivo "Processo de Evidência de Trabalho"), procedemos às análises seguintes:

(i) Identificação de todos os "vintage" e "... vintage" (nos acima identificados) que, no ano de 2005, foram objecto de facturação para as entidades relacionadas (designadamente a HH...) e, igualmente, objecto de facturação para clientes independentes da C...;

(ii) Identificados os respectivos "vintage" e os "... vintage", procedemos, conforme mapa elaborado (ANEXO IV, Folhas 1 e 2, ao presente RELATÓRIO, para dele fazer parte integrante), para cada um dos vinhos, às seguintes determinações:

- a) Do "Preço Médio de Venda", por litro, para as entidades relacionadas;*
- b) Do "Preço Médio de Venda", por litro, para clientes independentes;*
- c) Calculados os "Preços Médios de Venda", procedemos, com vista a determinarmos se os mesmos são substancialmente idênticos, aos estabelecidos com os demais clientes independentes, à comparação dos mesmos;*
- d) Essa comparação levou-nos a concluir que os preços praticados, nas facturas emitidas às entidades relacionadas (designadamente a HH...), são, substancialmente, inferiores aos praticados para clientes independentes.*

Assim:

Considerando que é inquestionável, conforme se expôs nos pontos anteriores do presente Capítulo, a existência de relações especiais com a HH... e com as outras entidades, acima identificadas, que levaram a apurar um resultado distinto do que se apuraria na ausência dessas relações, na medida em que foram praticados preços substancialmente inferiores aos praticados com clientes independentes em

operações comparáveis, não deu, a C..., cumprimento às seguintes obrigações previstas nas disposições legais a seguir identificadas:

- *Conforme dispõe o n.º 1, do Artigo 58.º do Código do IRC, nas operações vinculadas com as entidades relacionadas (designadamente a HH...), não foram praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente foram contratados com clientes independentes, ou seja, não foram cumpridas as regras de plena concorrência:*
- *De acordo com o disposto no n.º 8, do Artigo 58.º do Código do IRC, nas operações com as entidades relacionadas (designadamente a HH...), não foram efectuadas, na Declaração Periódica de Rendimentos, Modelo 22, a que se refere o Artigo 112.º, do Código do IRC, os necessários ajustamentos positivos na determinação do lucro tributável.*

1.2.3.3 APLICAÇÃO DOS MÉTODOS PREVISTOS NA LEI

A aplicação do "Método do Preço Comparável do Mercado" (MPCM) compara o preço praticado em transacções vinculadas com o preço praticado em transacções de mercado aberto, sendo que as operações comparáveis, para além de poderem ser as efectuadas entre entidades independentes podem ser as efectuadas entre a empresa e entidades independentes.

Considerando que se tratam de vinhos "vintage" e "... vintage" próprios do grupo "B..." (em que a C... se encontra inserida, conforme ORGANOGRAMA em anexo ao presente RELATÓRIO), o método utilizado, para verificação do cumprimento das regras de plena concorrência, foi o "Método do Preço Comparável do Mercado", previsto na al. a), do n.º 3, do Artigo 58.º do Código do IRC (comparação entre as operações vinculadas e as respectivas operações efectuadas com entidades independentes).

1.2.3.4 QUANTIFICAÇÃO DOS RESPECTIVOS EFEITOS

Dos cálculos efectuados, apuramos um valor global de € 2.394.803,29 (Cfr. Coluna n.º 14, do ANEXO IV, Folhas 1 e 2, ao presente RELATÓRIO para dele fazer parte

integrante), para o ano de 2005, resultante dos preços praticados serem substancialmente inferiores (Cfr. Coluna n.º 13, do ANEXO IV, Folhas 1 e 2 ao presente RELATÓRIO para dele fazer parte integrante) para as entidades relacionadas, em comparação com preços praticados para entidades independentes.

CONCLUSÃO (PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA ARTIGO 58.º DO CÓDIGO DO IRC)

Da aplicação do critério, acima identificado, resulta a correcção, no exercício de 2005, aos proveitos declarados para efeitos de IRC e, conseqüentemente, ao lucro tributável, igualmente declarado, no valor global de € 2.394.803,29, dado não ter sido dado cumprimento às disposições constantes do n.º 1 (incumprimento das regras de plena concorrência) e do n.º 8 (não foram efectuadas as correcções positivas ao resultado líquido declarado), ambos do Artigo 58.º, do Código do IRC.

1.3 "CRIAÇÃO DE EMPREGOS PARA JOVENS" (ACTUAL ARTIGO 17.º DO EBF)

A C..., relativamente ao exercício de 2005, inscreveu no Campo F155, do Anexo "F" à Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal, prevista no Artigo 113.º, do Código do IRC, o valor de € 214.429,47 relativo à consideração da majoração de 50% prevista no actual Artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e denominado de "Majoração à Criação Emprego para Jovens".

A C... deduziu aquele valor ao Resultado Líquido do Exercício (RLE), porquanto inscreveu-o na Linha 234 do Quadro 07, da respectiva Declaração de Rendimentos, Modelo 22 de IRC, afectando, desta forma, negativamente o lucro tributável no montante de € 214.429,47.

O benefício fiscal, acima quantificado, inclui o valor de € 108.076,89 o qual é relativo à majoração dos encargos suportados em 2005 com os empregados cuja criação líquida de postos de trabalho ocorreu em 2001 (a majoração aplica-se

durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, conforme o disposto no n.º 5, do Artigo 17.º, do EBF).

A atribuição de incentivos fiscais à criação líquida de postos de trabalho foi inicialmente prevista no Artigo 48.º-A, do EBF, aditado a este pela Lei n.º 72/98, de 03/11, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2000, de 04/04 (Orçamento de Estado de 2000).

A redacção dos n.ºs 1, 2 e 3, do Artigo 48.º-A, do EBF, era a seguinte:

- (i) O n.º 1 refere "Para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150 por cento";*
- (ii) O n.º 2 refere "Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional";*
- (iii) Refere, ainda, o n.º 3 que "A majoração referida no n.º 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho".*

Contudo, com a entrada em vigor do Decreto Lei n.º 198/2001, de 03/07, a criação de emprego para jovens passou a estar prevista no Artigo 17.º, do EBF, com uma ligeira alteração de redacção verificada no n.º 2, a qual passou a ser a seguinte (mantendo-se inalterada a redacção dos n.ºs 1 e 3):

- (i) "Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional mais elevado".*

Assim, de acordo com a legislação vigente (limite de encargos mensais majorados, cuja criação líquida de postos de trabalho ocorreu até ao final de 2002 e de acordo com o período, de cinco anos, em que pode ser utilizado o respectivo benefício fiscal), o montante máximo dos encargos e respectivas majorações mensais, por posto de trabalho, a considerar (aceites fiscalmente) pela C... em 2005 com os

empregados cuja criação líquida de postos de trabalho ocorreu em 2001 foi calculado da forma seguinte:

O "Salário Mínimo Nacional" mais elevado (SMN), com a designação actual de "Retribuição Mínima Mensal Garantida", para 2005 e de acordo com o Artigo 1º, do Decreto-Lei n.º 242/2004, de 31/12, é no valor de € 374,70;

MONTANTE MÁXIMO MENSAL DOS ENCARGOS (POR POSTO DE TRABALHO) *Após majoração: € 374,70 (SMN) x 14 (vezes o SMN) = € 5.245,80;*

Conforme INFORMAÇÃO n.º 861/99, da Direcção de Serviços de IRC, a majoração em 50% para efeitos de aceitação como custo fiscal terá como limite 14 vezes o SMN, ou seja, se do apuramento dos 150% resultar um valor superior a 14 vezes o SMN, para efeitos fiscais apenas será aceite este último valor (resultante do SMN x 14 vezes), o qual para o ano de 2005 é de € 5.245,80;

MONTANTE MÁXIMO ANUAL DOS ENCARGOS (POR POSTO DE TRABALHO)

Após majoração: € 374,70 (SMN) x 14 (vezes o SMN) X 14 (meses) = € 73.441,20 (valor meramente indicativo sendo que o limite do benefício fiscal é aferido mensalmente).

A C..., no exercício de 2005, entre outros, considerou os seguintes encargos, após majoração, suportados com o trabalhador a seguir identificado, os quais foram considerados para além dos limites previstos (acima calculados) nas disposições fiscais, anteriormente identificadas. Assim:

ANO	EMPREGADO: PP...				
	TOTAL ENCARGOS DECLARADOS	MAJORAÇÃO DECLARADA [50%]	ENCARGOS TOTAIS MAJORADOS	LIMITE ENCARGOS TOTAIS MAJORADOS	VALORES A CORRIGIR
[1]	[2]	[3]	[4] = [2] + [3]	[5]	[6] = [4] - [5]
JANEIRO	4.469,88	2.234,94	6.704,82	5.245,80	1.459,02
FEVEREIRO	4.462,82	2.231,41	6.694,23	5.245,80	1.448,43
MARÇO (a) (c)	15.354,86	2.622,90	17.977,76	15.354,86	2.622,90
ABRIL	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49
MAIO (b)	9.585,28	2.622,90	12.208,18	10.491,60	1.716,58
JUNHO	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49

ANO	EMPREGADO: PP...				
	TOTAL ENCARGOS DECLARADOS	MAJORAÇÃO DECLARADA [50%]	ENCARGOS TOTAIS MAJORADOS	LIMITE ENCARGOS TOTAIS MAJORADOS	VALORES A CORRIGIR
[1]	[2]	[3]	[4] = [2] + [3]	[5]	[6] = [4] - [5]
JULHO	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49
AGOSTO	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49
SETEMBRO	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49
OUTUBRO	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49
NOVEMBRO (b)	9.585,26	2.622,90	12.208,16	10.491,60	1.716,56
DEZEMBRO	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49
TOTAL	77.022,12	29.117,06	106.139,18	73.441,20	22.588,92

- (a) No mês de Março o total dos encargos declarados inclui o valor de € 10.560,00 relativo a gratificações (bónus);
- (b) Nos meses de Maio e de Novembro foram considerados, respectivamente, as majorações do Subsídio de Férias e do Subsídio de Natal;
- (c) No mês de Março o valor constante da coluna "LIMITE ENCARGOS TOTAIS MAJORADOS" é o correspondente aos encargos efectivamente suportados.

CONCLUSÃO (BENEFÍCIO FISCAL PREVISTO NO ARTIGO 17.º DO EBF)

Face ao exposto, a C..., no exercício de 2005, considerou indevidamente como benefício fiscal o valor de € 22.588,92 (deduziu este valor ao resultado líquido do exercício, porquanto inscreveu-o na Linha 234 do Quadro 07, da respectiva Declaração de Rendimentos, Modelo 22 de IRC), afectando, desta forma, negativamente o lucro tributável naquele montante não tendo dado cumprimento ao

disposto no n.º 2, do Artigo 48.º-A, do EBF (actual Artigo 17.º, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 03/07).

(...)

3. CONCLUSÃO

Face ao exposto nos pontos anteriores (do presente Capítulo), os encargos (custos) não dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável relativo ao exercício de 2005, ascendem ao montante de € 4.135.860,16, sendo que há, ainda, lugar a tributações autónomas, em sede de IRC e, igualmente, relativas ao exercício de 2005, no valor global de € 547.821,62.

(...)

IX DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO

Foi a C... notificada, através de via postal (ctt correios), das conclusões do "PROJECTO DE RELATÓRIO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA" previsto no n.º 1, do Artigo 60.º, do RCPIT, para no prazo de 15 (quinze) dias, querendo, exercer o direito de audição, nos termos do n.º 2, do Artigo 60.º, da LGT e 60.º, do RCPIT, a que corresponde o seguinte ofício e registo de correspondência:

Notificação através do "Ofício n.º Data"..., de 25/06/2009, a que corresponde o registo dos "ctt correios" n.º RM ... PT, de 25/06/2009 (com a situação de, "ENTREGA CONSEGUIDA" em 26/06/2009);

Veio, a C..., a exercer aquele direito, a que corresponde o seu registo dos ctt correios n.º RC ... PT de 13/07/2009 com entrada na Direcção de Finanças do ...em 14/07/2009 e a que corresponde a entrada n.º... sendo que uma cópia, depois de devidamente autenticada com o carimbo correspondente à respectiva entrada, foi devolvida à sociedade de advogados "CNCM" (a solicitação desta) não tendo sido apresentada, no entanto, qualquer procuração forense.

Foi o mesmo objecto da respectiva análise de que resultaram os factos seguintes os quais consideramos mais significativos e de acordo com os pontos e articulado

referidos naquele exercício de direito de audição e que doravante se designará por AUDIÇÃO. Assim:

A – MARCA S..., ..., ... E ...

A.1 -TRANSMISSÃO DAS MARCAS

A. 1.1 NOTIFICAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 59.º, DO CÓDIGO DO IRC (RESPOSTA)

Refere o texto constante do artigo "1º", da AUDIÇÃO que "... No que respeita à transmissão das marcas supra referidas, a Requerente dá aqui por integralmente reproduzido tudo o quanto já foi referido e provado, no âmbito do disposto no artigo 59º, nº 8 do CIRC...". Assim:

Foi a C..., através do Ofício de Saída (carta registada c/ aviso de recepção) n.º..., datado de 28/04/2009 e a que corresponde o registo dos "ctt correios" n.º RM ... PT de 28/05/2009 (ANEXO I, ao presente RELATÓRIO para dele fazer parte integrante), em conformidade com o prazo estabelecido no n.º 4, do Artigo 59.º, do Código do IRC, notificada, para remeter a estes Serviços, por escrito, diversos elementos relacionados com a consideração de "Royalties" a favor de entidade relacionada (P...) e com sede em "território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável" e, ainda, provar, nos termos do Artigo 59.º e do n.º 8, do Artigo 81º. ambos do Código do IRC, que os encargos relativos àquelas "Royalties", no valor de € 1.565.204,64, correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou montante exagerado, de que resultaram os factos seguintes:

(i) Com o registo n.º...deram entrada, nestes Serviços (acompanhados de requerimento), em 01/06/2009 os elementos objecto de notificação à C... e acima referenciados;

(ii) Com o registo n.º ... deu entrada nestes Serviços, igualmente em 01/06/2009, requerimento para juntar à anterior resposta apresentada (registo de entrada n.º...) os documentos em anexo, ao mesmo, e que fazem parte integrante do documento n.º 1 e documento n.º 15;

(iii) A resposta (através dos dois requerimentos) à notificação, acima identificada, foi efectuada em forma de articulado sendo a mesma acompanhada de 15 (quinze) documentos e nesta conformidade, foram os mesmos objecto de análise e de apreciação de que resultam as conclusões seguintes:

a) "A –P..."

Refere o Artigo 1º da RESPOSTA que: "A sociedade P...(P...) detêm, 100% do capital social da sociedade A..., SA., que por sua vez detém 100% do capital da sociedade C..., SA."

Embora naquele articulado seja omissa a data do início da participação e conforme, no entanto, já anteriormente referido, de acordo com o respectivo "CONTRATO DE SOCIEDADE" (escritura lavrada no Sexto Cartório Notarial do ...) a "AA..., SA" (actualmente com a denominação social de "C... SA") foi constituída, em 13/06/1996, pela sociedade "AA..., SA" (actualmente com a denominação social de "A... SA", sociedade holding nacional do grupo B...) e cujo capital social foi realizado integralmente mediante a transmissão de participações de capital de que era titular;

b) "B - Marcas ..., ..., ... e ..."

Da análise ao teor da RESPOSTA, com o título "B – Marcas..., ..., ... e ..." e constante dos Artigos 2.º a 34.º e ainda da análise aos respectivos documentos em anexo (doc.1 a doc. 12) verifica-se que não vem a C... apresentar quaisquer factos, novos, que possam complementar todos os elementos, já obtidos anteriormente, sendo que todos as informações e factos respectivos se encontram descritos no Ponto 1.1.1.2 do Capítulo III.

No entanto, do teor da RESPOSTA destacamos o seu Artigo 10º do qual consta:

"Refira-se que a Requerente não pode precisar em que data as marcas foram adquiridas pela E..., até porque tal transmissão não foi efectuada por si nem, de acordo com as informações obtidas, por nenhuma das empresas incorporadas". O argumento é destituído de fundamento, porquanto conforme o exposto na al. (ii), do Ponto 1.1.1.2 do Capítulo III e conforme os respectivos "DOCUMENTOS DE CESSÃO" foram as empresas cindidas [conforme o exposto no Ponto 1, da al. C),

do Capítulo II, embora a C..., na sua RESPOSTA, as refira como incorporadas] que declararam que cederam as marcas à P... (sociedade holding do grupo com sede em território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável);

A.1.2 EXERCÍCIO DE DIREITO DE AUDIÇÃO (AUDIÇÃO)

Refere o texto constante do artigo "2º", da AUDIÇÃO que "... Efectivamente, é certo que existe um documento de Cessão das marcas assinado pelas sociedades E..., SA, D..., SA, e G..., Lda, através do qual as mesmas alegadamente transmitiram à P... (P...) as referidas marcas, em 1996, pelo valor de Esc. 2.000\$00...".

Referem, ainda, os artigos "3º" e "6º", da AUDIÇÃO que "... Contudo, não é menos certo que tal documento não corresponde à realidade dos factos, tendo sido elaborado apenas como forma de facilitar o registo das marcas em Portugal a favor da E... Por outro lado, os contratos de licenciamento assinados em 1993, demonstram que nessa data a P... já era proprietária das marcas...".

Nos artigos 4.º, 5.º e 7º a 20º vem a C... tecer várias considerações, entre outras, sobre as alegadas transmissões das marcas, em data anterior à constante do respectivo documento de cessão [com datas imprecisas, por exemplo, "... (pelo menos) em 1982...", "... (pelo menos) em 1994...", "... (pelo menos em 1993...)", "... (pelo menos em 1994)..."] sem contudo fazer prova, clara e inequivocamente, das afirmações constantes daqueles artigos da AUDIÇÃO, ou seja, em caso algum a C... demonstrou como, qual o valor e quando as marcas passaram a ser tituladas pela P... .

A.2 - REGISTO DE MARCAS

O teor dos artigos 21º a 68.º, da AUDIÇÃO, vem abordar a temática do registos das marcas (sua titularidade) em território nacional ou território não nacional e os direitos inerentes aos respectivos registos, sendo de referir, desde já, que a desconsideração das "Royalties" não assenta no facto das respectivas marcas não se encontrarem registadas a favor da P... e conforme conclusões constantes do

Capítulo III, do presente RELATÓRIO, sendo de referir que adiante é feita uma pequena abordagem aos registos das marcas, nacionais e internacionais.

CONCLUSÃO (A – MARCAS ..., ..., ... E...)

Considerando o exposto anteriormente verificam-se os factos a seguir enunciados de que resultam as conclusões seguintes:

(i) Conforme o já verificado em processos anteriores, a C... continua a desvalorizar de forma explícita os documentos de cessão (ANEXO I) das marcas remetendo para datas anteriores (não sendo clara nas datas indicadas, utilizando expressões como "pelo menos desde...", "supostamente desde...") a alegada transmissão daquelas, sem, contudo, apresentar prova desses factos;

(ii) Refira-se que os documentos de cessão de marcas (ANEXO I) foram obtidos junto do INPI (anteriormente referido) sendo que, e no âmbito de processos anteriores e relativos à mesma matéria, não foram aqueles entregues à Administração Fiscal pelas sociedades cedentes das respectivas marcas;

(iii) Nas suas alegações a C... vem fazer referência que os documentos de cessão se referem às marcas portuguesas e apenas produzem efeitos em relação a estas;

(iv) Relativamente a esta questão (marcas nacionais e marcas internacionais) deverá dizer-se, conforme o já exposto anteriormente, que uma marca é una e indivisível, ou seja, ela distingue-se por marca nacional ou marca internacional consoante se encontre registada em território nacional ou território não nacional, mas não deixa de ser a mesma marca, ao contrário do que a C... transmite na sua AUDIÇÃO. Ora com um documento de cessão, o cessionário poderá registar uma marca una (a mesma marca) em território nacional e fora do território nacional, para produzirem efeitos nesses territórios;

(v) Verifica-se que a C... pretende, de todas as formas, desvalorizar documentos (com assinaturas reconhecidas notarialmente) apresentados a uma entidade pública e em que expressamente é declarado que as signatárias, titulares dos registos de diversas marcas, transmitem a propriedade dos registos (pelo preço de dois mil escudos e conforme referido no Capítulo III) à P... (sociedade holding do

Grupo B... com sede em território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável);

(vi) Um contrato particular de licenciamento, celebrado entre as partes, não demonstra, de forma alguma, a titularidade/propriedade das marcas, conforme afirma a C...;

(vii) A desconsideração do custo fiscal e a respectiva tributação autónoma, relativos às "Royalties", embora a C... não tenha apresentado documentos comprovativos das transmissões das marcas, nem tenha fornecido quaisquer elementos relativos a essas transacções, nomeadamente o preço (elemento essencial à análise dos valores em causa) tiveram por base a presumível alienação, à sociedade holding do grupo com sede em território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável, dos registos de marcas centenárias (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) pelo montante unitário de dois mil escudos (€ 9,98 por cada marca), na sequência da qual veio a C..., no exercício de 2004, a contabilizar (e a considerar como custo fiscal) "Royalties", no montante de € 1.388.259,51 (€ 275.619,31 + € 322.756,98 + € 346.718,06 + € 443.165,09), revelam-se estes de montantes exagerados, face aos valores pelos quais, alegadamente, foram transaccionadas as respectivas marcas.

B.2 EXERCÍCIO DE DIREITO DE AUDIÇÃO (AUDIÇÃO)

Refere o texto constante do artigo "81º", da AUDIÇÃO que "... se a Administração Fiscal tivesse analisado o referido contrato de licenciamento, facilmente verificaria que o proprietário das marcas é a sociedade JJ..., LDA, sendo a P... licenciada e a Requerente sublicenciada..."

A C... vem afirmar, com base no referido contrato particular de licenciamento, redigido em língua inglesa, que facilmente se verifica que o proprietário das marcas (associadas à denominação...) é a sociedade JJ..., LDA. Ora a título exemplificativo refira-se que as marcas (Registo Nacional) n.ºs ... (...) e ... (...) encontram-se registadas e são tituladas pela C..., com data de início em 31/05/2005 e com data de fim prevista em 17/09/2014, a marca n.º 147951 (Quinta ...) encontra-se

registada e é titulada pela C..., com data de início em 14/09/2004 e com data de fim prevista em 06/07/2009, ou seja, em 2005 as marcas encontravam-se registadas a favor da C... .

Refere, igualmente, o texto constante do artigo "82º", da AUDIÇÃO que "... Refira-se, ainda, que ao contrário do que refere a Administração Fiscal as marcas ..., não foram abrangidas por qualquer operação de cisão ou fusão envolvendo empresas do Grupo..."

Ao contrário do que a C... afirma na sua AUDIÇÃO, em ponto algum do "PROJECTO DE RELATÓRIO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA" se diz ou se pode inferir aquela afirmação. O que é citado (bem diferente das afirmações produzidas pela C... e conforme ponto 1.1.1.3 do Capítulo II) é o seguinte: "As marcas (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) associadas à denominação "... encontravam-se registadas e eram tituladas pela sociedade "Y..., SA"... objecto de fusão por incorporação (sociedade incorporada), em 26/06/2002, sendo a sociedade incorporante a C... (conforme no Capítulo II referido, o património da sociedade incorporada, bens activos e passivos que integravam o património e que não incluíam quaisquer bens imóveis, foi transmitido e integrado na sociedade incorporante)".

Refere, ainda, o texto constante do artigo "83º", da AUDIÇÃO que "... Tanto quanto a Requerente sabe, as marcas ... foram transmitidas pela sociedade Y..., SA à sociedade JJ..., LDA..."

Relativamente à sociedade Y..., SA (em vários pontos, do presente RELATÓRIO, já identificada) refira-se que foi objecto de fusão, por incorporação, na C... não sendo, de todo, aceitável as afirmações produzidas por esta as quais querem fazer transparecer que desconhece o historial da sociedade incorporada

Cabe destacar o facto da C... registar custos suportados por documentos internos, a partir de escritos particulares

CONCLUSÃO (B – MARCAS ...)

Assim, de acordo com todas as conclusões anteriormente relatadas, com especial destaque para o facto de marcas associadas à denominação ... se encontrarem registadas a favor da C... e a mesma não apresentar quaisquer factos novos que comprovem que se tratam de operações efectivamente realizadas mantêm-se inalteradas as respectivas correcções fiscais constantes do "PROJECTO DE RELATÓRIO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA", previsto no Artigo 60.º do RCPIT e notificado à C... .

C-MARCAS ...

O teor constante dos Artigos 85º a 94º, da AUDIÇÃO não vêm contrariar o que se encontra descrito nos respectivos pontos do Capítulo III, do presente RELATÓRIO e do respectivo "PROJECTO DE RELATÓRIO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA", relativamente aos custos fiscais associados à marca

Referem entretanto os Artigos 86º, 87º, 88º e 89º, daquela AUDIÇÃO, questões relacionadas com o regime de neutralidade fiscal (transmissão, em operação de cisão-fusão, das respectivas marcas a custo contabilístico "zero", ou seja, inscrição na respectiva contabilidade com os mesmos valores que tinham na sociedade cindida), previsto no Artigo 68º. do Código do IRC, as quais não são relevantes para o caso em apreciação, sendo, isso sim, relevante o facto das respectivas marcas se encontrarem registadas a custo contabilístico "zero".

CONCLUSÃO (C – MARCAS ...)

Assim, de acordo com todas as conclusões anteriormente relatadas, com destaque para o facto da C... não apresentar quaisquer factos novos, relativos à matéria em apreciação, mantêm-se inalteradas as respectivas correcções fiscais constantes do "Projecto de Conclusões de Relatório", previsto no Artigo 60.º do RCPIT e notificado à C... .

D - SERVIÇOS DE PUBLICIDADE

Refere o texto constante do artigo "95º", da AUDIÇÃO que "No Relatório a Administração Fiscal, por diversas vezes, faz salientar o facto de não obstante a C... ter um departamento de marketing próprio, ter pago e considerado como custo fiscal, serviços de publicidade prestados por terceiros"

Refere, ainda, o teor do artigo "96.º", da AUDIÇÃO que "Com o devido respeito não entendemos qual a estranheza de tal procedimento".

Em nenhum ponto do "PROJECTO DE RELATÓRIO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA" e do presente RELATÓRIO se coloca em causa o facto de, embora a C... ter um departamento de marketing próprio, ter pago e considerado como custos fiscais serviços de publicidade prestados por terceiros, porque a ser assim seriam desconsiderados como custos fiscais os suportados com aqueles serviços, prestados por outras entidades. Trata-se, somente, de relatar os factos verificados.

.. - Com o relato daqueles factos pretende-se, fundamentalmente, demonstrar que, embora seja da responsabilidade dos titulares das marcas a sua publicidade e promoção ("A&P"), é a C... que suporta aqueles custos (sem os repercutir ao titular das respectivas marcas), suportando, igualmente, custos a título de "Royalties" o que torna estes manifestamente exagerados face aos custos suportados a título de "A&P".

CONCLUSÃO (D - SERVIÇOS DE PUBLICIDADE)

Ou seja:

(i) O teor do artigo "64º" da RESPOSTA refere que "...concluimos que uma taxa de royalties de 4% sobre as vendas líquidas anuais dos produtos comercializados pela C... com as marcas licenciadas pela P... Ltd. respeitam as condições de mercado, uma vez que se enquadra nos intervalos de plena concorrência, inclusive nos respectivos intervalos interquartil, das amostras referenciadas...";

(ii) Ora considerando o exposto na al. anterior, verifica-se que a C..., no ano de 2005, considerou custos fiscais com royalties à taxa máxima (4% a qual respeita as condições de mercado) não tendo tido, no cálculo daquela percentagem, em consideração as percentagens dos custos suportados a título de "A&P" tornando,

desta forma, manifestamente exagerados os respectivos custos suportados a título de royalties.

F - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Relativamente a esta matéria (operações com entidades vinculadas nos termos do Artigo 59.º, do Código do IRC e denominada por "Preços de Transferência") conforme referido anteriormente (fundamentação constante do ponto 1.2, do Capítulo III, do presente RELATÓRIO) e de acordo com os elementos conhecidos, será de salientar os factos seguintes

> A entidade "HH..., LTD" (a seguir designada por HH...) tem sede em..., Channel Islands, sendo que Jersey é parte integrante das "Ilhas do Canal", qualificadas como "paraísos fiscais" ou "territórios e regiões com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável", e de acordo com o disposto na al,14), da Portaria n.º 150/2004, de 13/02;

> A sede da HH... que também é sede da P..., ou seja, da sociedade holding do grupo B..., têm telefone (...)... e telefax (...)...comuns a ambas as sociedades:

> A C..., no ano de 2005, emitiu facturas de vendas à HH... no valor global de € 2.873.811,39 o qual é relativo a garrafas de "vintage" e " ... vintage" (categorias especiais de vinhos generosos de várias denominações, unicamente, do grupo B...);

> Emitiu, ainda no ano de 2005, conforme o quadro elaborado e constante do ponto 1.2.1 do Capítulo III, do presente RELATÓRIO, facturas de vendas, relativas a garrafas dos mesmos "vintage" e "e ... vintage", para outras entidades que têm sede, igualmente, em "territórios e regiões com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável" e de acordo com o disposto na al. 14) da Portaria n.º 150/2004, de 13/02.

Da análise à AUDIÇÃO enviada pela C..., nomeadamente dos Artigos "104º" a "169º" somos a referir os que nos parecem que possuem relevância para o caso em apreciação. Assim:

Do teor constante dos Artigos "105º", "107º", "112º" e "113º", da AUDIÇÃO, retiraram-se as seguintes expressões "... Contrariamente aos factos alegados pela

DGCI, entende a Requerente que o seu dossier de preços de transferência, previamente entregue, em suporte electrónico, é inequívoco relativamente à selecção e utilização do Método do Custo Majorado (MCM), complementado pelo Método da Margem Líquida da Operação (MMLO) ... apesar de reconhecer que, de facto, por manifesto lapso no preenchimento, declarou, no anexo H da sua declaração Anual (DA) relativa a 2005, ter utilizado o Método do Preço de Revenda Minorado (MPRM) ... Se é verdade, e a Requerente reconhece, que a metodologia identificada no anexo H da sua Declaração Anual, por manifesto lapso de preenchimento, não coincide com as metodologias utilizadas no dossier, já não se verificará qualquer tipo de contradição no próprio dossier, em que é clara a opção pela utilização do MCM e do MMLO ... Quanto à selecção do MCM complementado pelo MMLO, tal facto deveu-se à Requerente ter considerado estes como métodos mais apropriados e, conforme disposto na Portaria No que concerne à possibilidade de utilização do MPCM, este método foi rejeitado ..."

Relativamente ao dossier de preços de transferência (DOSSIER) será de referir que o mesmo não foi "previamente entregue", mas sim enviado através de e-mail e após solicitação pessoal no âmbito do "PEDIDO DE INFORMAÇÕES E ESCLARECIMENTOS" já acima referido.

Conforme o já referido anteriormente no Ponto 8.2.10 do DOSSIER (página 91/108) consta: "...Em 2005, no desenvolvimento da sua actividade, enquanto entidade que essencialmente comercializa Vinho ..., a C...auferiu uma margem bruta sobre Vendas de 48,80%. Este valor encontra-se claramente acima do máximo (34,21%) do intervalo de rentabilidade bruta das empresas potencialmente comparáveis ... Relativamente ao indicador da margem líquida, a rentabilidade da empresa em 2005 foi 9,94%. Este valor encontra-se igualmente acima do máximo (7,87%) do intervalo de rentabilidades ... Aplicando os dois métodos, verifica-se que os preços de transferência da C... nas vendas de Vinho ..., porque apresentam rentabilidades acima do padrão de mercado, não têm qualquer tipo de efeito redutor da matéria colectável ... Relativamente a eventuais ajustamentos (negativos) verificamos que a única transacção que apresenta alguma materialidade (com a HH...), é efectuada

com uma entidade com a qual existem relações especiais em virtude da sua localização, pelo que os preços acordados tiveram por base apenas a conjugação de oferta com a procura. Em conformidade, conclui-se que não é necessário efectuar qualquer tipo de ajustamento".

Conforme se verifica (do confronto das informações constantes da AUDIÇÃO e do DOSSIER) existem evidentes contradições relativamente ao método utilizado para fixação de preços nas vendas com a entidade vinculada HH... .

Os artigos "114º" a "169º", da AUDIÇÃO, são compostos, na sua globalidade, por considerações gerais a que deve obedecer a fixação de preços com entidades vinculadas no sentido de serem cumpridas as regras de plena concorrência e contêm, ainda, factores de mercado que a C... considera como válidos para a fixação dos preços respectivos.

Relativamente ao teor constante dos Artigos "114º" a "169º" serão, no entanto, de destacar os factos seguintes:

- *O Artigo "120º" da AUDIÇÃO refere que "... A relevância ... na determinação da comparabilidade depende da natureza da operação vinculada e dos métodos adoptados na fixação dos preços..."*

Conforme o já exposto a C... não demonstra, clara e inequivocamente, qual método utilizado na fixação de preços nas operações vinculadas com entidades não residentes;

- *O Artigo "124º" da AUDIÇÃO refere: "... entende a Requerente que as diferenças, evidente entre os volumes das transacções da Requerente com a HH... e com entidade independentes, mesmo quando consideradas de forma agregada, conforme efectuado pela DGCI na sua análise, que é um critério do qual a Requerente discorda, porque considera que apenas podem ser consideradas as entidades independentes de forma individualizada constituem, desde logo, um obstáculo intransponível à comparabilidade das transacções, pelo que a empresa entende que, face às diferenças significativas entre os volumes transaccionados, também é natural*

verificarem-se divergências nos preços médios dos produtos transaccionado".

Das afirmações produzidas e acima transcritas pode inferir-se que a C... pratica os preços nas operações vinculadas e na comparabilidade com entidades independentes de acordo com as quantidades vendidas. No entanto, e a título exemplificativo, fomos analisar vendas de três marcas, de que resultaram os factos seguintes:

> ... 2003:

Facturas emitidas à HH... e a ENTIDADES RELACIONADAS:

Factura n.º E001305, de 29/08/2005: 450,0 Litros ao Preço Unitário de € 22,83

Factura n.º E001740, de 14/10/2005: 477,0 Litros ao Preço Unitário de € 23,40

Factura n.º E002203, de 24/11/2005 18,0 Litros ao Preço Unitário de € 38,21

Facturas emitidas a ENTIDADES INDEPENDENTES:

Factura n.º 1492, de 20/09/2005 675,0 Litros ao Preço Unitário de € 58,38

Factura n.º 2051, de 09/11/2005 675,0 Litros ao Preço Unitário de € 44,19

Factura n.º 2320, de 05/10/2005 900,0 Litros ao Preço Unitário de € 41,17

> ...2000

Facturas emitidas à HH...:

Factura n.º E000081, de 14/01/2005: 72,0 Litros ao Preço Unitário de € 73,74

Factura n.º E000169, de 26/01/2005: 18,0 Litros ao Preço Unitário de € 74,58,

Facturas emitidas a ENTIDADES INDEPENDENTES:

Factura n.º 0027, de 06/01/2005 22,5 Litros ao Preço Unitário de €106,76

Factura n.º 0313, de 24/02/2005 150,0 Litros ao Preço Unitário de €107,09

Factura n.º 0378, de 09/03/2005 22,5 Litros ao Preço Unitário de €100,00

> ... 2003

Verifica-se, ainda e relativamente a este "vintage", que a C... emitiu facturas a entidades relacionadas, no ano de 2005, relativas a 9.279 Litros ao preço unitário de € 30,91 e a entidades independentes emitiu facturas relativas a 14.468 Litros ao preço unitário de € 47,20.

Face aos dados disponíveis, acima quantificados e os constantes do ANEXO V (designadamente na Coluna n.º 12), e considerando as diferenças percentuais verificadas (em muitos casos superiores a 100%) é possível concluir que a C... nas operações vinculadas (HH...), ao contrário do que afirma, praticou preços significativamente inferiores, os quais em momento algum, conforme o exposto anteriormente, justificou, aos praticados com entidades independentes nas vendas dos mesmos produtos.

O artigo "136º" da AUDIÇÃO refere que "... No caso da HH... trata-se efectivamente de um distribuidor (grossista) que vende a outros distribuidores e que, face aos volumes que adquire, retira à C... a responsabilidade de comercialização das tipologias de produtos transaccionados".

De acordo com os elementos disponíveis e conhecidos é a C..., relativamente aos vinhos constantes das facturas emitidas à HH..., que armazena os respectivos "vintage" e os "... vintage" facturados efectuando, igualmente, a sua distribuição pelos vários mercados, constituídos, designadamente, pelo Reino Unido, Estados Unidos da América, Canadá.

Verificou-se, a título exemplificativo, relativamente à factura n.º E000099, de 19/01/2004, que a marca ... (vindima de 1991) objecto de facturação à HH... ao preço unitário de £ 72,95 (caixas de 9 litros) e cujo vinho generoso não chegou a sair dos armazéns da C..., veio o mesmo, posteriormente, a ser objecto de facturação, em 30/06/2005, pela HH... à C... pelo preço unitário de £ 96,56 (caixas de 9 litros).

Relativamente ao teor do artigo "162º" em que a C... discorda da metodologia aplicada quando refere que "... concluiu-se impraticável a análise das vendas de mercadorias à HH... com recurso à utilização do MPCM, até porque, devido à singularidade destas últimas transacções, não é possível efectuar os ajustamentos

que possibilitem a sua comparação com transacções qualquer outra entidade independente", somos a referir:

A metodologia aplicada foi a que, ao caso presente, será a mais correcta pelos motivos seguintes.

- A C... não demonstrou e continua a não demonstrar qual o método utilizado nas operações realizadas com a HH... e com outras ENTIDADES RELACIONADAS (operações vinculadas);

- O DOSSIER e a AUDIÇÃO não relevam quaisquer cálculos de fixação de preços nas operações vinculadas, tendo a C... justificado os mesmos com considerações de âmbito geral e com comparações de mercado aberto em que se comercializam todas as categorias especiais, designadamente os vinhos "vintage";

- Nas operações vinculadas a C... procura comparar a rentabilidade total da empresa, em 2005, com as rentabilidades totais do mercado, sendo que a situação em análise é relativa a 4,74% do total das suas vendas;

- Refira-se, por último, um factor que consideramos de especial relevância o qual é relativo ao facto dos produtos em análise serem constituídos, somente, por vinhos "vintage" e "... vintage", próprios do grupo B... (não comercializados por qualquer outros produtores de vinho ...), o que logo à partida inviabiliza uma comparação (por não serem comparáveis) no mercado aberto recorrendo-se, desta forma, ao denominado MPCM (Método do Preço Comparável do Mercado) interno (operações efectuadas pela C... com a HH..., ENTIDADES RELACIONADAS e com entidades independentes) e conforme as conclusões constantes do Ponto 1.2, do Capítulo III, do presente RELATÓRIO.

CONCLUSÃO (F - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA)

Assim, de acordo com todas as conclusões anteriormente relatadas, com destaque para o facto da C... não apresentar quaisquer factos novos, relativos à matéria em apreciação, mantêm-se inalteradas as respectivas correcções fiscais constantes do "PROJECTO DE RELATÓRIO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA", previsto no Artigo 60.º do RCPIT e notificado à C... .

G - CRIAÇÃO LÍQUIDA DE POSTOS DE TRABALHO

Os artigos "172^o" e "173^o" da AUDIÇÃO referem que "Sendo certo, no entanto, que quer na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 198/2001, de 03/07, quer na redacção dada por esse diploma o limite imposto deverá ser verificado por referência aos valores dos encargos suportados pela entidade patronal, e não aos encargos suportados pela entidade patronal, majorados, como efectuou a Administração Fiscal".

Relativamente à situação em apreciação verifica-se uma errada interpretação, por parte da C..., das normas vigentes e relativas à criação de empregos para jovens as quais são as constantes do Artigo 17.º (anterior Artigo 48 °-A) do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBP), pelos motivos seguintes:

(i) O n.º 1, daquela disposição legal, refere que "Para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150 por cento";

(ii) Conforme INFORMAÇÃO n.º 861/99, da Direcção de Serviços de IRC, a majoração em 50% para efeitos de aceitação como custo fiscal terá como limite 14 vezes o SMN, ou seja, se do apuramento dos 150 por cento resultar um valor superior a 14 vezes o SMN, para efeitos fiscais apenas será aceite este último valor (resultante do SMN x 14 vezes), o qual para o ano de 2005 (aferição mensal do limite) é de € 5 245,80, sendo que no caso em apreciação a criação líquida do posto de trabalho ocorreu em 2001.

CONCLUSÃO (G - CRIAÇÃO LÍQUIDA DE POSTOS DE TRABALHO)

Assim, de acordo as conclusões anteriormente relatadas, com destaque para o facto da C... não apresentar quaisquer factos novos, relativos à matéria em apreciação, mantêm-se inalteradas as respectivas correcções fiscais constantes do "PROJECTO

DE RELATÓRIO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA", previsto no Artigo 60.º do RCPIT e notificado à C... .

- F)** Na sequência da inspecção à Requerente a Administração Tributária emitiu a liquidação n.º 2009...que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que é incluída a quantia de € 238.858,31 de juros compensatórios, liquidados pelas liquidações n.ºs 2009 ... (€ 14.290,35 relativos a pagamentos por conta, ao abrigo do artigo 99.º então vigente) e 2009 ... (€ 224.567,96, nos termos do artigo 94.º do CIRC então vigente);
- G)** A Requerente deduziu reclamação graciosa da liquidação que teve o n.º ...2010...;
- H)** A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 29-06-2010, nos termos que constam do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), em que se refere, além do mais o seguinte:

Da apreciação do pedido

1. A reclamante inicia a sua petição invocando que a sociedade C..., sociedade dominada de um grupo de sociedades, do qual é sociedade dominante, foi alvo de uma acção inspectiva, que terminou na alteração ao lucro tributável/prejuízo fiscal declarado. Apesar deste acto da administração fiscal, consubstanciado no relatório final de inspecção tributária, lhe ter sido notificado, a verdade é que esta não o concretizou com qualquer liquidação. O único acto de liquidação que a administração fiscal emitiu foi relativo ao lucro tributável /prejuízo fiscal do grupo de sociedades.

Ora, alega a reclamante, que não basta decidir ou concluir um processo de fiscalização pela correcção ao lucro tributável/prejuízo fiscal da sociedade dominada, sem que essa correcção seja traduzida num acto tributário definitivo e executório e, conseqüentemente, recorrível ou impugnável. Esta actuação limita os direitos de defesa da sociedade dominada bem como impede a administração fiscal de efectuar qualquer correcção ao lucro tributável/prejuízo fiscal do grupo.

Contudo, não lhe assiste razão, como passamos a expor.

A sociedade alvo de correcções, C..., pertence a um grupo do qual a sociedade dominante optou pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo.

Nesta situação, de acordo com o artigo 64.º do CIRC, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.

Em termos declarativos, as sociedades individuais apresentam as respectivas declarações de rendimentos, indicando no quadro 03, relativo ao regime de tributação dos rendimentos, o campo 08 e a declaração não produz efeitos ficando na situação de não liquidável. A declaração que é liquidada é a declaração do grupo, apresentada pela sociedade dominante, quando indica no quadro 03 da declaração de rendimentos o campo 01 relativo às declarações especiais.

Desta forma, um grupo de sociedades é uma unidade tributária, e apesar das sociedades dominadas não deixarem de ter autonomia jurídica, o sujeito passivo de facto das relações tributárias do grupo é a sociedade dominante, com todas as consequências legais, nomeadamente no que se refere ao destinatário das liquidações de impostos, aos pagamentos especiais por conta e por conta de todas as sociedades do perímetro do grupo, aos pedidos de reembolsos, etc.

Assim, todas as correcções efectuadas em qualquer sociedade do grupo, são concretizadas na esfera da sociedade dominante e, conseqüentemente, na sua matéria colectável. Mais se refere que, contrariamente ao que alega a reclamante, este procedimento não limita os meios de defesa da sociedade alvo de correcções efectuadas pela inspecção tributária, tais como o direito de reclamar graciosamente, recorrer hierarquicamente ou impugnar judicialmente, sendo exemplo disso, a presente reclamação que foi intentada e está a ser apreciada pela administração fiscal.

2. Segundo a reclamante, a administração fiscal, sustentada no disposto no artigo 59.º do CIRC, não aceitou como dedutíveis para efeitos de determinação do lucro

tributável as importâncias pagas, a título de royalties, a entidades sediadas em territórios submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável.

Para refutar tal entendimento defende a reclamante que o registo das marcas no INPI é apenas condição para que esse direito esteja protegido contra terceiros, o que implica que, se uma marca não estiver registada não significa que ela não exista. Desta forma, entende que a ausência de registo de determinadas marcas em nome de P... e da CC..., não significa que os royalties pagos não tenham substância material ou não correspondam a operações efectivamente realizadas.

O não registo das marcas apenas significa que a P... e a CC... não poderão invocar em Portugal o direito de usar e explorar essas marcas, de forma exclusiva, com fundamento nos direitos privativos da propriedade industrial. Na realidade, considerando (o que só por mera hipótese a reclamante aceita) que o registo é condição essencial para concluir pela materialidade dos royalties, e, estando a eficácia do registo limitada ao território nacional, tal significa que só podem ser desconsiderados os royalties pagos referentes às marcas comercializados pela C... que não estejam registados pelo INPI. E prossegue, advertindo que a C... não pagou royalties relativamente a nenhuma das marcas indicadas pela administração fiscal como não estando registada em Portugal, concluindo desta forma que esta matéria não constituiu fundamento legal para a desconsideração dos royalties pagos em Portugal.

Por fim apresenta justificações para o pagamento de royalties à P..., pela comercialização das marcas ..., ..., ..., ..., ... e ...:

a. Quanto às marcas de ..., ..., ... e ..., estas marcas encontram-se registadas em nome de P... nos países em que a C... as comercializa.

b. Quanto à marca ..., sendo propriedade da sociedade JJ..., Lda., os royalties foram pagos pela C... à P... porque a marca foi sub licenciada por aquela entidade a esta entidade.

c. Finalmente, a marca ..., não estando registada em nome da sociedade CC..., a verdade é que ela chega à sua posse na sequência de sucessões de processos de cisão-fusão de sociedades.

No que se refere aos documentos de cessão, a reclamante discorda da justificação apresentada pela administração fiscal para considerar exagerados e anormais os royalties pagos.

Segundo a administração fiscal, comparando o valor pelo qual as marcas foram alienadas, constantes dos documentos de cessão junto aos registos do INPI, os royalties pagos representam um valor exagerado e anormal.

Para isso, coloca em causa a veracidade do conteúdo dos documentos de cessão, no que toca à data em que a P... adquiriu as marcas e às entidades que as transmitiram.

Transmitindo a responsabilidade pelo conteúdo dos documentos de cessão para o Agente de Propriedade Industrial em Portugal, afirma que tiveram como único propósito facilitar o registo das marcas em Portugal, por parte da P... e nunca titular uma real venda de marcas. Logo, quer a reclamante quer a C... também nada sabem quanto ao valor de transmissão das marcas, nem lhes pode ser exigido que saibam, uma vez que, limitaram-se a suceder na posição de licenciada nos contratos de licenciamento no decurso do processo de cisão-fusão.

Sendo que as sociedades incorporadas, no decurso do processo de cisão-fusão atrás referido, não foram quem transmitiram as marcas à P... .

No que diz respeito à anormalidade do valor dos royalties pagos à P..., considera que a administração fiscal fez essa avaliação de uma forma simplista, tendo apenas como única variável o valor pela qual a marca foi transmitida, sendo certo que eles foram indispensáveis para a obtenção dos proveitos.

Quanto ao cálculo, 4% sobre os produtos vendidos, está dentro do intervalo da concorrência, e resulta, seguindo a metodologia do artigo 58.º do CIRC, da análise efectuada a acordos celebrados entre partes independentes relativos ao licenciamento de marcas relativas a indústrias similares.

A reclamante estranha o facto de a administração fiscal ter colocado em dúvida se os royalties foram pagos à P..., uma vez que, os pagamentos, por transferência bancárias, tiveram como beneficiário a sociedade L... .

Ora, segundo a reclamante, esta sociedade, com sede nas Ilhas de Jersey mais não é do que um intermediário financeiro contratado pela P..., para gerir as suas cobranças, com funções idênticas ao que acontece em Portugal com o pagamento de impostos junto dos CTT. As importâncias depois de cobradas são transferidas beneficiário de direito.

Também aqui as alegações da reclamante não podem proceder.

No exercício de 2005, constatou-se que a sociedade C... contabilizou na conta 622241 (tendo considerado como custo fiscal), a título de royalties, o valor total de € 1.718.467,95, referentes a duas entidades a saber: P... (doravante designada P...), no valor de € 1.565.204,64 e CC..., SA (doravante designada por CC...), no valor de €153.263,31.

No que se refere à entidade P..., concluíram os serviços de inspeção tributária, nos seguintes termos:

• ***Marcas associadas às denominações "...", "...", "... e "..."***

(...) de acordo com todas as conclusões acima relatadas das quais, entre outras, cabe destacar a presumível alienação, à sociedade holding do grupo com sede em território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável, dos registos de marcas centenárias pelo montante unitário de dois mil escudos (€ 9,98 por cada marca), na sequência da qual veio a C..., no exercício de 2005, a contabilizar (e a considerar como custo fiscal) "royalties", no montante de € 1.367.382,46 (...), revelam-se estes de montantes exagerados, pelo que, face ao que dispõe o n.º 1 do artigo 59.º do Código do IRC não são dedutíveis tais custos para efeitos de determinação do lucro tributável, havendo lugar ainda a tributação autónoma, em sede de IRC, de acordo com o disposto no n.º 8 do artigo 81.º igualmente do Código do IRC, no montante de € 478.583,86 (€ 1.367.382,46 x 35%).

• ***Marcas associadas à denominação "..."***

(...) de acordo com todas as conclusões acima relatadas das quais, entre outras, cabe destacar que é a C... que suporta os respectivos custos inerentes a promoção e desenvolvimento das respectivas marcas (...), a não comprovação da titularidade das marcas em causa (de acordo com os elementos disponíveis algumas marcas são

tituladas pela C...) e a inexistência de quaisquer registos (Registos Nacionais, Comunitários e Internacionais) a favor da P..., verifica-se que os encargos respectivos, no valor de € 197.822,18 (...), não correspondem a operações comprovadamente realizadas, pelo que, face ao que dispõe o n.º 1 do artigo 59.º do Código do IRC não são dedutíveis tais custos para efeitos de determinação do lucro tributável, havendo lugar ainda a tributação autónoma, em sede de IRC, de acordo com o disposto no n.º 8 do artigo 81º, igualmente do Código do IRC, no montante de € 69.237.76 (€ 197.822,18 x 35%).

No que se refere à entidade CC..., concluíram os serviços de inspecção tributária, nos seguintes termos:

(...) de acordo com as conclusões acima relatadas das quais cabe destacar a transmissão pelo valor contabilístico zero, a inexistência de custos suportados pela CC... e relativos às respectivas marcas os quais foram suportados pela C..., o custo contabilizado a título de "royalties", a favor da CC..., no valor de € 153.263,31, não é dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável do ano de 2005, porquanto o mesmo, de acordo com o que dispõe o n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, não é comprovadamente indispensável para a realização dos proveitos.

Conforme acima já foi referido, os serviços de inspecção tributária depararam-se com pagamentos de verbas a entidades sediadas nos comumente designados paraísos fiscais.

Nesta situação, dispõe o artigo 59.º do CIRC que, o ónus de provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou exagerado compete ao contribuinte, depois de notificado para esse efeito.

Ora, segundo os serviços de inspecção tributária, a reclamante, ou a C..., não logrou provar estes factos. Mas, não foi a informação do INPI, relacionado com o registo das marcas se encontrar ou não em nome da P... que conduziu às correcções propostas pela inspecção tributária, conforme quer fazer crer a reclamante. Foi a desproporção existente entre o valor da transmissão das marcas pelo valor dos

royalties pagos, quando a entidade beneficiária está sediada num paraíso fiscal e mantém uma relação de domínio sobre a entidade pagadora.

Para isso, a reclamante, na petição inicial apresentada, tentou desvalorizar a importância do registo das marcas, colocando-as a um nível quase semelhante às marcas não registadas.

Mas não é verdade, a protecção jurídica das duas situações é diferente, e como estamos num caso de cedência de direito sobre marcas comerciais, com contornos de relações especiais e transferências de verbas avultadas para entidades sediadas em paraísos fiscais, o registo de marcas ganha uma importância acrescida, uma vez que, é através dele que o proprietário ganha o seu exclusivo e garante-lhe a possibilidade de conceder licenças de exploração a favor de terceiros.

Quanto ao valor das transmissões das marcas, valor esse sim irrisório face aos posteriores avultados montantes de royalties pagos pelos cedentes, a reclamante, em nome da C..., seguiu também o caminho da desvalorização da importância que reveste um contrato de cessão de marcas.

Ora, ela contradiz um documento de sua autoria reconhecido notarialmente, apresentado junto de uma entidade pública, datado de 1996/11/28, em que no mesmo é expresso e claramente dito que as marcas das firmas E..., SA, D... SA, F... SA e G... Lda., são transmitidos pelo valor médio, por marca, de dois mil escudos, para a firma P... .

Com efeito, os referidos documentos de cessão, não constam que tenham sido corrigidos junto da referida entidade pública, pelo que, os seus dados continuam válidos, entre eles, o valor da transmissão das marcas, que conduziram às correcções colocadas aqui em crise.

Na verdade, nunca se colocou em causa a percentagem de 4% sobre as vendas de produtos na determinação dos royalties, o que nunca se compreendeu durante todo este processo é como uma entidade é detentora de um bem e/ou direito tão valioso(a) e o aliena quase gratuitamente para depois suportar tamanhos gastos pela sua utilização.

Por fim, uma referência à sociedade L... sedada nas Ilhas Jersey.

Segundo as alegações da reclamante esta entidade tem uma actividade normal de intermediação financeira, com funções idênticas ao que acontece em Portugal com os pagamentos de impostos junto dos CTT, limitando-se a gerir as cobranças da P....

Ora, o pretense paralelismo da actividade destas duas entidades é excessiva, sendo certo que, desde logo, inexistente nos autos qualquer prova cabal das entidades envolvidas e da origem dos movimentos financeiros em causa.

3. Relativamente à correcção efectuada em matéria de preços de transferência, defende a reclamante que o seu dossier de preços de transferência é inequívoco relativamente à selecção e utilização do método do custo majorado (MCM), complementado pelo método da margem líquida da operação (MMLO) nas operações em causa, não obstante reconhecer ter declarado, no anexo H da declaração anual, a utilização do método do preço de revenda minorado (MPRM). A reclamante vem pugnar pelo afastamento do método do preço comparável de mercado (MPCM) invocando que não existe um elevado nível de comparabilidade das condições económicas entre operações vinculadas e não vinculadas, nos termos preconizados pelas orientações da OCDE.

Nestes termos alega, em suma, a existência de diferenças entre as quantidades transaccionadas; a inexequibilidade da introdução de ajustamentos, uma vez que a procura da HH..., Ltd. (doravante designada por HH...) garante à C... o escoamento de uma parte significativa da sua oferta para as categorias de produtos em análise, o que não acontece com as outras entidades; o diferente posicionamento no circuito de comercialização, atendendo a que são entidades funcionalmente distintas, assumindo também riscos diferentes; a ocorrência de diferentes termos e condições contratuais, mercados e estratégias empresariais;

Sem prescindir dos fundamentos invocados, a reclamante vem ainda concluir que não se justifica qualquer correcção, uma vez que os preços praticados com a HH..., na grande maioria dos casos, estão compreendidos nos intervalos de plena concorrência dos preços praticados com partes independentes.

Por último, vem a contribuinte insistir nas razões aduzidas aquando do exercício do direito de audição perante o projecto de relatório de inspecção tributária.

Perscrutado o teor das suas asserções, constata-se, contudo, que não são apresentados quaisquer dados susceptíveis de contrariar a decisão do procedimento de inspecção que motivem a sua alteração. Vejamos:

À data, o regime de preços de transferência era regulado pelo artigo 58.º do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (CIRC) e pela Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de Dezembro, que adoptaram as linhas principais directoras da OCDE relativa a preços de transferência, tendo entrado em vigor a 1 de Janeiro de 2002.

A actual lei, tem como paradigma o princípio de plena concorrência, ou seja, determina os termos e condições em que as operações devem ser realizadas por entidades relacionadas, de forma a permitir não só estabelecer uma paridade no tratamento fiscal entre empresas integradas em grupos e independentes, como a neutralizar certas práticas de evasão fiscal e assegurar a consequente protecção da base tributável interna.

A legislação referida, tem como âmbito de aplicação, as operações comerciais sobre bens, direitos ou serviços, as operações financeiras, bem como as operações relativas à cedência dos direitos de exploração de elementos incorpóreos, efectuadas entre um sujeito de IRC e qualquer outra entidade residente ou não, sujeita ou não a este imposto, com a qual esteja em situação de relações especiais.

No processo de escolha do método a adoptar, imputando ao sujeito passivo o dever de optar pelo método mais apropriado para cada operação, o n.º 2 do art.º 4 da Portaria 1446-C/2001 considera como método mais apropriado para cada operação aquele que é susceptível de fornecer a melhor e mais fíável estimativa dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados numa situação de plena concorrência, devendo proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações vinculadas e outras não vinculadas, de forma a que se faça o menor número de ajustes para eliminar as diferenças existentes entre factos e as situações comparáveis.

Dada a complexidade e subjectividade inerentes à definição de transacções comparáveis, o artigo 5.º da referida portaria elenca, a título exemplificativo, uma série de factores de comparabilidade que deverão ser tidos em consideração conjuntamente para avaliar o grau de comparabilidade entre uma operação vinculada e uma operação independente.

O método do preço comparável de mercado (MPCM), utilizado pelos serviços de inspecção tributária consiste em comparar o preço de um bem transferido ou de um serviço prestado no âmbito de uma operação vinculada com o preço de um bem transferido ou de um serviço prestado no âmbito de uma operação não vinculada, em condições comparáveis.

As obrigações acessórias dos sujeitos passivos estão plasmadas no n.º 6 do artigo 58.º e artigo 121.º, ambos do CIRC e na portaria 1446-C/2001, que referem que, os sujeitos passivos devem preparar e manter organizado pelo prazo de dez anos o processo de documentação fiscal, constando dele toda a informação e documentação respeitante à política adoptada na determinação dos preços de transferência, apta a provar a paridade do mercado e a utilização do método mais apropriado nas operações vinculadas, nomeadamente: descrição e caracterização das situações em que se manifesta a existência de relações especiais; caracterização da actividade exercida pelo sujeito passivo e pelas entidades relacionadas, e em relação a cada uma destas, indicação da natureza das operações e dos respectivos valores registados pelo sujeito passivo nos últimos três anos; identificação dos bens, direitos ou serviços que são objecto das operações vinculadas e dos termos e condições, quando tal não resulte dos contratos celebrados; descrição das funções exercidas, activos utilizados e riscos assumidos quer pelo sujeito passivo quer pelas entidades relacionadas; directrizes relativas à aplicação da política adoptada em matéria de preços de transferência relativamente a cada operação ou grupos de operações, explicando a aplicação dos métodos adoptados, informando sobre os dados comparáveis internos e externos utilizados e os detalhes sobre as análises efectuadas para avaliar o grau de comparabilidade das operações e dos eventuais ajustamentos efectuados para eliminar as diferenças de preços e margens; os

contratos e outros actos jurídicos praticados tanto com entidades relacionadas como independentes; documentação de suporte, como publicações oficiais, relatórios e estudos de mercado, listas de preços ou de cotações bolsistas, consultas de mercado, cartas e outra correspondência relacionada. Efectuado o respectivo enquadramento, verifica-se que os serviços de inspecção tributária concluíram que, devido à existência de relações especiais entre o sujeito passivo e uma entidade não residente (HH...), o lucro tributável apurado foi diferente do que se apuraria na ausência dessas relações, pelo que procederam às necessárias correcções, utilizando para o efeito o método do preço comparável de mercado.

Nestes termos, procederam a uma análise das facturas emitidas para a HH... no referido exercício, identificando as categorias de vinhos (marca e ano de vindima), constatando-se, ao contrário do que foi declarado no respectivo dossier fiscal (ponto 7.5.1.), que a C..., nesse mesmo ano, efectuou vendas dos mesmos produtos a clientes independentes, residentes e não residentes, no território nacional.

Do exame efectuado ao respectivo dossier fiscal verificou-se ainda que o mesmo não releva quaisquer cálculos de fixação de preços nas operações vinculadas, procedendo-se ainda à comparação da rentabilidade total da empresa, em 2005, com as rentabilidades totais do mercado, sendo que, como é referido no relatório de inspecção tributária, a situação em análise é relativa, somente, a cerca de 4,74% do total das suas vendas, sendo que os produtos em análise são vinhos "vintage" e " ... vintage", próprios do grupo B... .

Para além de que, as explicações apresentadas pela reclamante, notoriamente frágeis e, por vezes incongruentes, não possuem qualquer virtualidade de abalar as conclusões alcançadas em sede de procedimento inspectivo.

Com efeito, refira-se desde logo que parece pouco provável que a C... aceitasse receber um preço inferior, em relação a um seu produto, de uma empresa independente, ficando ainda com a responsabilidade pelo seu armazenamento, com o inerente risco de aprovisionamento, e distribuição, alocando os seus próprios recursos nessas actividades.

De igual modo, afigura-se pouco crível que, entre empresas independentes, se acordasse que, um produto que não chegou a sair sequer do armazém do vendedor, lhe fosse devolvido com um acréscimo de preço substancial (vide, ..., 1991), constituindo mais uma razão pela qual se impõe a correcção dos preços de transferência.

Por último, apenas um esclarecimento. Os produtos em causa (vintage e ... vintage), atendendo à singularidade que os caracteriza, conferida pelo sinal distintivo que é a sua marca, próprios do Grupo B ..., não são comparáveis com outros da mesma categoria, comercializados por outros produtores. Daí que se afirme que esteja vedada, logo à partida, a sua comparação no mercado aberto.

4. No que se refere à criação líquida de postos de trabalho, vem a reclamante defender que, quer na redacção anterior ao decreto lei n.º 198/2001, de 03.07, quer na redacção dada por esse diploma, o limite imposto deverá ser verificado por referência aos valores dos encargos suportados pela entidade patronal e não aos encargos suportados pela entidade patronal, majorados, como efectuou a administração fiscal.

O benefício fiscal em causa, aditado ao EBF pela Lei n.º 72/98, de 03.11 (artigo 48.º-A, actual artigo 17.º, do EBF), permite que, para efeitos de IRC, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho, para trabalhadores admitidos por contrato sem termo e com idade não superior a 30 anos, sejam levados a custo em valor correspondente a 150%.

Com o OE/2003 foi alterada a redacção do artigo 17.º do EBF, passando-se, no que diz respeito à limitação da majoração, de um limite mensal de 14 vezes o ordenado mínimo nacional mais elevado para os encargos já majorados para uma limitação anual da majoração de 14 vezes o salário mínimo nacional por posto de trabalho.

Efectivamente, a nova redacção deste normativo, porque se afigura menos favorável do que a anterior, só é aplicável aos encargos suportados com a criação líquida de emprego ocorrida a partir do exercício de 2003, ex vi n.º 1 do artigo 10.º do EBF.

No caso em apreço, o cálculo do benefício é atinente ao exercício de 2005, associado à criação líquida de postos de trabalho ocorrida em 2001.

Atendendo ao que ficou dito, comprova-se que a metodologia seguida pelos serviços de inspecção tributária no apuramento do benefício fiscal efectivo é consentânea com o que a lei determina, não padecendo de qualquer ilegalidade.

5. Em suma, constata-se assim, quanto à matéria alegada, que não foram carreados para os autos em sede de reclamação graciosa, quaisquer elementos novos que permitam contraditar a argumentação desenvolvida no relatório dos serviços de inspecção tributária, para cujo teor se remete e se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

6. Pelo exposto, conclui-se pela manutenção da liquidação em causa, sendo de indeferir o pedido.

- I)** Em 16 de Julho de 2010, a Requerente apresentou Impugnação Judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que correu termos sob o n.º .../10... BEPRT;
- J)** Não foi proferida decisão no processo referido até 30-12-2019, data em que a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo, nos termos do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro;
- K)** No ponto 7.5.1. do dossier de preços de transferência da C... (cuja cópia constitui o documento n.º 39 junto com a petição inicial, cujo teor se dá como reproduzido), é referido o seguinte, relativamente às vendas à HH..., LTD (doravante “HH...” ou “HH...”):

7.5.1 Vendas de Vinho ...

Conforme referido, a C... dedica-se à comercialização de Vinho No âmbito da sua actividade corrente vendeu o seu produto a entidades relacionadas. Estas operações representam um dos mais elevados níveis de materialidade de entre as operações vinculadas levadas a cabo durante o exercício de 2005.

A aplicabilidade MPCM às operações em análise fica totalmente impossibilitada, uma vez que:

- A C... não vende mercadorias similares a entidades independentes;*
- No seio do Grupo B... não existem transacções similares efectuadas com entidades independentes; e*

- *Não foi possível a obtenção de informação pública sobre transacções que envolvam produtos similares, realizadas entre duas entidades independentes.*

Face à inadequação do MPCM, e tratando-se igualmente de um método transaccional, o MCM surge como o método mais apropriado para sustentar e justificar o princípio de plena concorrência nas operações em apreço. A aplicação do MCM tem como base o montante de custos suportados por um fornecedor de um produto ou serviço fornecido numa operação vinculada, ao qual é adicionada a margem de lucro bruta (mark up) praticada numa operação não vinculada.

Dado que a C... procede à comercialização do Vinho ... adquirido à WW... em condições de mercado, conforme estabelecido no respectivo dossier para cujas conclusões se remete, e acrescenta ao produto essencialmente intangíveis comerciais de elevada representatividade, o MCM revela-se o método mais adequado, permitindo averiguar se o mark up auferido pela C... na transacção em questão corresponde ao mark up que seria auferido numa situação de plena concorrência, tendo em consideração as condições de mercado e as funções exercidas.

Relativamente ao MPRM, como já referido, este método é geralmente adequado a casos que impliquem a compra e revenda de bens tangíveis, em que o distribuidor não acrescenta valor substancial aos bens, alterando-o fisicamente ou utilizando intangíveis comerciais. Logo este método não é adequado para analisar as transacções em apreço.

Face à natureza do método seleccionado e uma vez que se pretende analisar a margem da Empresa na actividade de comercialização, a parte a analisar mais adequada é a C... .

Considerando a diversidade de tipologia de produtos transmitidos, a inexistência de comparáveis internos, a impossibilidade de encontrar no mercado produtos exactamente iguais e transaccionados por entidades independentes e pela dificuldade de, com base na informação do mercado, efectuar os ajustamentos adequados nos factores capazes de influenciar as margens de lucro bruto, achamos

por conveniente recorrer a uma base de dados de forma a encontrar empresas independentes que se dediquem exclusivamente à comercialização de produtos similares.

Assim, conseguimos obter um intervalo de rentabilidades adequadas e de plena concorrência, com o qual podemos comparar a rentabilidade auferida pela C... para avaliar as vendas de Vinho ... a partes relacionadas.

Não obstante as características idênticas da entidade testada e das entidades que vamos pesquisar, essencialmente distribuidores de bebidas alcoólicas, verificamos, no entanto, que a C... também desempenha ligeiras funções de transformação (engarrafamento) dos produtos comercializados.

Face às diferenças de estruturas de custos que daí podem resultar entre a parte testada e as entidades comparáveis, entendemos adequado complementar a avaliação do cumprimento do princípio de plena concorrência com o Método da Margem Líquida da operação, comparando para o efeito a rentabilidade operacional da Empresa com o padrão de mercado.

- L)** As marcas referidas estavam na titularidade da empresa «JJ..., LDA» desde antes de 2001 e mantinham-se nessa situação em 2005 (documento n.º 44 junto com a petição inicial, cujo teor se dá como reproduzido);
- M)** Em 10-09-2001, a JJ..., LDA celebrou com a P... o contrato de licenciamento das marcas "... " que consta do documento n.º 46 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- N)** Em 3-1-2002, foi celebrado entre a P... e a C... o contrato de sub-licenciamento de marcas associadas à denominação «... » cuja cópia constitui o documento n.º 45 junto com a petição inicial, cujo teor se dá como reproduzido;
- O)** No ano de 2005, a C... comercializou os produtos referidos nos documentos cujas cópias constam dos documentos n.ºs 30 e 47 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, incluindo-se neste último vendas de produtos com marcas "... ";

- P)** As marcas “...” foram transmitidas do património da A..., SA para o património da CC..., SA pela escritura de 20-12-2002 e documento complementar anexo, que constam do documento n.º 49 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- Q)** No ano de 2005, as vendas à HH... representaram 71,57% do volume de litros de vinhos vendidos pela C... relativos a categorias especiais, enquanto o segundo cliente mais representativo representou 2,06% das mesmas categorias, sendo que a representatividade de 75% dos clientes utilizados pela Administração Tributária, para efeitos de comparação dos preços médios praticados, é inferior a 0,16% (artigo 732.º do pedido de pronúncia arbitral, que não é questionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira);
- R)** A HH... tem relação comercial coma C... há mais de 20 anos e só adquire vinhos *vintage*, que são os de melhor qualidade da C... (depoimento de KK...);
- S)** O vinho *vintage* é lançado no mercado dois anos depois da colheita e o lançamento depende de aprovação do Instituto do Vinho ... (depoimento de KK...);
- T)** Se o vinho ... vier a ser declarado *vintage* aumenta muito de preço (depoimento de LL...);
- U)** Há cerca de 3 colheitas *vintage* por década (depoimento de LL...);
- V)** A HH... compra o vinho *vintage* como bem futuro, antes da declaração da colheita como *vintage*, sendo o único cliente da C... que o faz (depoimentos de KK... e LL...);
- W)** A venda antecipada do *vintage* favorece a C... por lhe permitir dispor de capital (depoimentos de KK... e LL...);
- X)** A partir da venda antecipada, é da HH... o risco comercial da colocação do vinho no mercado, designadamente quanto à venda da totalidade do que adquiriram, recebimento do valor das vendas e risco cambial (depoimentos de KK... e LL...);
- Y)** O vinho vendido à HH... continua nos armazéns da C..., que tem de o engarrafar (depoimento de KK...);
- Z)** A HH... compra sempre mais de 50% da produção de vinhos *vintage*, não havendo qualquer outro cliente que adquira sequer 10% desses vinhos (depoimentos de KK... e LL...);

- AA)** Os outros clientes pagam as compras que fazem à C... a 60 ou 90 dias, enquanto a HH... paga no prazo de 30 após a facturação, mas antecipadamente em relação à disponibilidade do produto para venda pela HH..., pois é adquirido como bem futuro (depoimento de KK...);
- BB)** Ao elaborar o dossier de preços de transferência, a C... considerou que a diferença entre as quantidades compradas pela HH... e qualquer outro comprador inviabilizava encontrar um comparável interno adequado e não era possível efectuar ajustamentos fiáveis, em face dos vários factores que influenciaram o preço pago pela HH... e eram de apreciação acentuadamente subjectiva, designadamente, antecipação da compra que, pelas características do vinho, implica maximização do risco (bom vintage ou mau vintage), quantidade vendida e relevância do cliente (depoimento de LL...);
- CC)** O cliente que adquiria maiores quantidades, depois da HH..., também tinha melhores preços do que os restantes (depoimento de LL...);
- DD)** Por considerar inviável aplicar o método de preço comparável de mercado, a Requerente optou pelo método do custo majorado (depoimento de LL...);
- EE)** A HH... anualmente pagava à CC... uma quantia a título de *promotional funding*, que equivale a uma percentagem de 5% do valor das suas vendas, como compensação das despesas incorridas pela C... com a promoção das marcas dos produtos comercializados pela HH... , tendo no ano de 2005 pago a quantia de € 352.938,30 a esse título (artigos 707.º e 708.º do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 54 com ele junto, cujo teor se dá como reproduzido);
- FF)** No ano de 2005, foram efectuadas pela C... as vendas que se referem no documento n.º 52 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, que foram consideradas para determinação dos preços de transferência;
- GG)** A HH... adquiriu, em 2005, 166.824,00 litros de categorias especiais, sendo que a segunda entidade –MM...- que adquiriu maior quantidade de categorias especiais apenas comprou 4.812,00 litros (35 vezes menos) (artigo 637.º do pedido de pronúncia arbitral e quadro com ele junto, não impugnados);

-
- HH)** O volume de vendas à HH... de produtos “*vintage*” e “... *vintage*” são muito superiores às vendas desses produtos efectuadas a qualquer outro cliente (depoimento da testemunha LL...);
- II)** A HH... paga os produtos que adquire no acto da encomenda, enquanto outros clientes pagam a prazo (depoimento da testemunha LL...);
- JJ)** A HH... tem a qualidade de grossista e grande parte dos clientes que adquirem produtos “*vintage*” e “... *vintage*” são retalhistas (depoimento da testemunha LL...);
- KK)** As marcas de vinho ... da Requerente gozam de grande prestígio e os preços dos seus produtos são dos mais altos do sector (depoimentos de KK... e LL...);
- LL)** A Requerente prestou garantia bancária no valor de € 2.717.469,46 para obter a suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2009..., instaurado para cobrança da quantia referida na liquidação que é objecto do presente pedido de pronúncia arbitral (artigos 765.º e 766.º do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 57 com ele junto);
- MM)** A L... é uma empresa financeira que presta serviços financeiros à P..., sendo intermediária nos pagamentos e não a sua destinatária (depoimento de KK... e documento n.º 37 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- NN)** As marcas são instrumentos fundamentais para a comercialização do vinho ..., para lhe dar notoriedade e fidelizar clientes (depoimento de KK...);
- OO)** A “BB...” (BB...) é uma empresa que faz a distribuição dos produtos da C... em Inglaterra (depoimento de KK...);
- PP)** A BB... tem interesse comum com a C... na promoção dos produtos desta, fazendo a sua promoção no mercado inglês por o conhecer melhor que a C... (depoimento de KK...);
- QQ)** O departamento de marketing da C... tem outras tarefas, como as relativas à rotulagem dos produtos, a sua imagem e apresentação e não a definição da estratégia de comercialização dos produtos em cada país (depoimento de KK...);

- RR)** “*Quinta ...*” é uma submarca da marca “...”, sendo a referência a esta essencial para a valorização dos produtos, o que justifica que a C... pague royalties pelo uso desta marca (depoimento de KK...);
- SS)** O documento de cessão de marcas de 1996 pela E..., SA, D..., SA, e G..., Lda à P...teve como exclusiva finalidade de permitir o registo em nome desta dessas marcas, que já lhe pertenciam, tendo em vista transmitir o registo, que não estava em nome da proprietária, e não as marcas (depoimentos de KK..., OO... e LL...);
- TT)** Foi atribuído um valor simbólico à transferência do registo porque o INPI não permitia actos de registo a título gratuito (depoimento de OO...);
- UU)** As taxas dos royalties estão acima da média de operações comparáveis entre entidades independentes (depoimento de LL...).

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e que constam do processo administrativo de reclamação graciosa e nos depoimentos do director financeiro da Requerente e da C... , KK..., e das testemunhas LL... e OO... .

A testemunha LL..., que esteve ligado a organização do dossier de preços de transferência da C..., aparentou depor com isenção e com conhecimento dos factos que referiu.

A testemunha OO... é consultor de propriedade industrial e teve conhecimento da cessão de marcas pela E..., SA, D..., SA, e G..., Lda à P...que é objecto do contrato de 1996.

3. Matéria de direito

A Requerente era em 2005 a sociedade dominante do Grupo B... .

A Administração Tributária efectuou uma inspecção a uma das sociedades dominadas, a C..., em que foram efectuadas as seguintes correcções em sede de determinação da matéria tributável de IRC, que posteriormente foram repercutidas na matéria tributável do grupo:

- (i) € 1.367.382,46, relativo a royalties que não foram aceites como custo fiscal, nos termos do disposto no artigo 59.º, n.º 1 do CIRC (à data em vigor) por a Administração Tributária ter considerado serem de montante exagerado;
- (ii) € 197.822,18, relativo a royalties que não foram aceites como custo fiscal, por a Administração Tributária ter entendido que não correspondem a operações efectivas, nos termos do disposto no artigo 59.º, n.º 1 do CIRC (à data em vigor);
- (iii) € 153.263,31, relativo a royalties não aceites como custo fiscal, nos termos do disposto no artigo 23.º, n.º 1 do CIRC (à data em vigor);
- (iv) € 2.394.803,29, correspondente a vendas relativamente às quais, alegadamente, não foi respeitado o princípio da plena concorrência, em violação do disposto no artigo 58.º do CIRC (à data em vigor);
- (v) € 22.588,92, relativo à dedução corresponde ao benefício fiscal da criação líquida de postos de trabalho, por alegadamente ter sido efectuada em violação do disposto no artigo 48.º-A, n.º 2 do EBF (à data em vigor).

As correcções referidas em (i) e (ii) foram ainda fundamento de tributação autónoma no montante de € 547.821,62, nos termos do artigo 81.º, n.º 8 do CIRC (à data em vigor);

Além de questionar a legalidade destas correcções, a Requerente suscita a questão da ilegalidade da repercussão das correcções na esfera do grupo sem que a sociedade C... tivesse sido *«notificada de qualquer ato final que concretize e consolide na sua esfera jurídica a correção que supostamente deveria ter sido efectuada ao lucro tributável/prejuízo fiscal individual, e que fundamenta a correção subjacente ao ato tributário aqui reclamado»*.

3.1. Questão da falta de notificação C... de «acto final» relativo às correcções repercutidas na matéria tributável do grupo

Esta questão já foi colocada e decidida nos processos arbitrais n.ºs 10/2012-T e 11/2012-T, em que também era Requerente a A..., S.A., em sentido desfavorável para a Requerente.

Constata-se que a C... foi notificada das correcções efectuadas com base no Relatório da Inspeção Tributária, pelo ofício n.º ... de 17-07-2009, que consta da página inicial do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

Refere-se nesses acórdãos o seguinte:

«A Requerente, sociedade mãe, e a C..., sociedade dominada, foram tributadas pelo Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS), previsto, então, nos artigos 63.º a 65.º do CIRC (constante actualmente do artigo 69.º e seguintes do mesmo CIRC). Nos termos deste regime, cabe às sociedades dominadas o apuramento do respectivo lucro individual e cabe à sociedade-mãe o apuramento e liquidação do imposto devido pelo grupo.

O RETGS não exige que os lucros das sociedades dominadas se tenham tornado definitivos, i.e., que se tenha formado caso julgado ou resolvido sobre o acto da sua autoliquidação e, muito menos, que já tenham sido sujeitos a inspecção, correcção e aprovação pelas autoridades fiscais, antes de a sociedade dominante apurar o IRC do grupo.

O cálculo do lucro individual de cada sociedade dominada é, no RETGS, e no que concerne à sociedade dominante, apenas, um acto prévio de aplicação do regime de determinação do lucro tributável da sociedade dominante e da conseqüente a liquidação do imposto.

Refere o artigo 64.º, à data (actual artigo 70.º) que “(...) o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo ...”.

Assim, quer o lucro tributável do grupo, quer o imposto, são imputados em relação à sociedade dominante. Se apenas é praticado um acto de liquidação do imposto, se este diz respeito ao grupo de sociedades e se o sujeito passivo desse imposto é a sociedade dominante não se vê razão para sustentar que o mesmo deva, também, ser notificado a quem dele não é sujeito passivo.

Acresce que as sociedades dominadas não são responsáveis pelo imposto que advém da consideração de outros lucros tributáveis que não do seu. Decorre do regime uma autonomização do lucro tributável perante os lucros individuais de cada sociedade dominada, não sendo cada uma delas responsável por uma parcela do lucro único consolidado.

É pressuposto de direito e de facto do regime fiscal estatuído que a sociedade dominante tem controlo sobre a actividade e sobre os lucros das sociedades dominadas. As sociedades dominadas são, verdadeiramente, uma longa manus da sociedade dominante.

Decorre, deste modo, que, no RETGS, a tributação do grupo não está dependente da prática de um acto de liquidação relativamente às sociedades dominadas que haja de lhes ser notificado.

Como a lei elege a dominante como contribuinte de direito e de facto, é ela quem deve ser notificada definitivamente».

Esta fundamentação afigura-se ser essencialmente correcta.

À face do regime vigente em 2005, nos casos em que era aplicável o RETGS previsto no artigo 63.º do CIRC (na redacção do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho) «o pagamento do IRC incumbe à sociedade dominante, sendo qualquer das outras sociedades do grupo solidariamente responsável pelo pagamento daquele imposto».

«Em qualquer caso de responsabilidade solidária, as responsabilidades do responsável principal e do responsável solidário são autónomas, tendo cada um deles legitimidade para intervir processualmente em defesa dos seus próprios interesses em matéria tributária, pois as consequências da exigência de prestação tributária em relação a qualquer deles tem repercussões directas imediatas na sua própria esfera jurídica». (¹)

A solidariedade de responsabilidade tributária não exige que os actos sejam notificados a todos os devedores solidários, mas apenas àquele ou àqueles a quem for exigido o pagamento, como decorre do n.º 2 do artigo 9.º do CPPT, que faz depender a legitimidade dos responsáveis

¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14-02-2001, processo n.º 025380, publicado em Apêndice ao Diário da República 27-06-2003, página 492.

solidários para o procedimento e processo tributário «*da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal*».

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral, quanto a esta questão.

3.2. Questão do pagamento de royalties pela C... à P... .

Relativamente ao exercício de 2005, a C... contabilizou e considerou como custo fiscal, a título de *royalties*, o valor de € 1.718.467,95, dos quais € € 1.565.204,64, referem-se a pagamentos registados como tendo sido efectuados à P... (“P...”), que a C... indicou como reportando-se à cedência do uso das marcas “T...”, “...” “...” “...” e “...”.

A P... tem sede em ..., Channel Islands, sendo Jersey é parte integrante das "Ilhas do Canal", qualificadas como "*paraísos fiscais*" ou "*territórios e regiões com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável*", e de acordo com o disposto na al. 14), da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro.

No ano de 2005, foram feitos pagamentos por transferências bancárias pela C... a uma entidade igualmente com registo em Jersey, Ilhas do Canal e com a denominação de " L... -...".

A C... apresentou os contratos que estão subjacentes ao pagamento dos referidos royalties relativos ao uso das marcas “...” , “...” “...” “...” e “...”.

3.2.1. MARCAS ASSOCIADAS às DENOMINAÇÕES “...”, "...", "...” e "...”

No que concerne aos *royalties* relativos às marcas “...” , “...” “...” “...” , no montante global de € 1.367.382,46, a Autoridade Tributária e Aduaneira baseou-se, para a não aceitação daqueles *royalties* como custo fiscal, no preceituado no artigo 59.º, n.º 1, do CIRC (na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, em que passou a ser o artigo 65.º, n.º 1, que veio a ser revogado pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro), que estabelece que «*não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas,*

*a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um **montante exagerado**».*

Para além disso, a Administração Tributária aplicou uma tributação autónoma conexas com esta correcção, nos termos do n.º 8 do artigo 81.º do CIRC que, na redacção da Lei n.º 32-B/2020, de 30 de Dezembro, estabelece que «*são sujeitas ao regime dos n.ºs 1 ou 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respectivamente, 35% ou 55%, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado*».

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele] ^(2), pelo que os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos, mesmo que invocados *a posteriori* pela Autoridade Tributária e Aduaneira em impugnação administrativa ou contenciosa. ^(3)

(2) Apenas complementado com as consequências da decisão anulatória a nível de atribuição de juros indemnizatórios e de indemnização por prestação de garantia indevida, se for caso disso.

(3) Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207;
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289;
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02;
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, Manual de Direito Administrativo, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é «irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar

Assim, a fundamentação sucessiva ou *a posteriori* não é admissível, quando não acompanhada de revogação e prática de um novo acto. (⁴)

No que concerne aos *royalties* relativos às marcas “...”, “...” “...” “...”, no montante global de € 1.367.382,46, a Autoridade Tributária e Aduaneira, embora manifeste dúvidas sobre a sua correspondência à realidade, acabou por não concluir que eles não foram pagos, baseando a não aceitação como custo fiscal apenas em serem «*montantes exagerados*» e não em hipotética inexistência de pagamento:

«(...) revelam-se estes de montantes exagerado, pelo que, face ao que dispõe o n.º 1, do Artigo 59.º, do Código do IRC não são dedutíveis tais custos para efeitos da determinação do lucro tributável, havendo lugar ainda a tributação autónoma, em sede de IRC, de acordo com o disposto no n.º 8, do Artigo 81.º, igualmente do Código do IRC, no montante de € 478.583.86 (€ 1.367.382.46x35%). (página 25 do RIT).

Por isso, no caso em apreço, **não tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira baseado a correcção da matéria tributável, quanto a estes *royalties*, em falta de prova do seu pagamento, nem em dúvidas quanto à titularidade das marcas pela P..., mas apenas no exagero dos respectivos montantes, é apenas este o fundamento cuja legalidade há que apreciar**, quanto a este ponto.

Em suporte da conclusão de que os montantes de *royalties* pela C... são exagerados, a Administração Tributária indica os seguintes factos, em suma (páginas 23 a 25 do RIT):

- *Em anexo a esclarecimentos prestados encontra-se uma cópia do contrato de utilização das marcas, datado de 22/11/1993, celebrado entre "M... " (M...) e*

como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto», e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que «não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa»;

- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, Direito Administrativo, Volume I, página 472, onde escreve que «as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade».

(⁴) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo: de 11-2-93, do Pleno, processo n.º 26389, publicado em Apêndice ao Diário da República de 16-10-95, página 103; de 4-11-93, processo n.º 31798, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-10-96, página 6007; e de 3-2-94, processo n.º 32325, publicado em Apêndice ao Diário da República de 20-12-96, página 791.

No mesmo sentido, podem ver-se os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24-11-1999, processo n.º 23720; e 19-12-2007, recurso n.º 874/07.

"D..., SA" (sociedade cindida), senda que, e de acordo com as respectivas informações, em 1996, os activos e passivos da sociedade M... foram transferidos para a sociedade P..., passando esta a ser detentora das marcas, sendo que, nestes termos, as "Royalties" relativas ao licenciamento das marcas seriam devidas à P... .

- *Foi informado que supostamente as marcas licenciadas à empresa para uso na comercialização dos respectivos produtos foram objecto de transmissão em 1975, sendo que, igualmente, foi informado que não possuía cópia do documento da transmissão, não possuindo, ainda, qualquer informação relativa aos montantes por que foram transaccionadas todas as marcas;*
- *De acordo com elementos existentes no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI). foram as sociedades (cindidas em 2002) "E..., SA, "D..., SA" e "G..., LDA" que transmitiram (documentos individuais de "Cessão"), em 28/11/1996, e pela quantia de dois mil escudos (cada marca), os registos das marcas, em causa, à P..., sendo que estes actos foram averbados junto do INPI em 26/12/1996, o que de certo modo contraria os esclarecimentos que em tempo foram prestados;*
- *A título exemplificativo e constando de relações enviadas como sendo marcas licenciadas por P..., verifica-se, no entanto, que a marca "... " encontra-se, em 2005 (com renovações em 14/09/2004 e 28/10/2005), registada a favor de "D..., SA" (sociedade cindida) e as marcas "... " e "... " não foram objecto de qualquer registo junto do INPI;*
- *Ainda, a título exemplificativo e constando de relações enviadas como sendo marcas licenciadas por P..., verifica-se, no entanto, que as marcas "... ", "... ", "... ", "... " e "... " não foram objecto de qualquer registo junto do INPI;*
- *Assume, ainda, relevo o facto de ser a sociedade (cindida) "D..., SA" (através de Ofícios timbrados com o seu logotipo) que ao longo dos anos, junto dos Agentes Oficiais da Propriedade Industrial [através da empresa "X..., Lda."], vem solicitar a renovação, intenção de uso e pagamento das taxas correspondentes à concessão dos títulos de propriedade, das marcas associadas*

à denominação ... o que, obviamente, introduz legítimas dúvidas no tocante à propriedade, de facto, das referidas marcas;

- A documentação enviada pela C... releva transferências bancárias (efectuadas no decorrer do ano de 2005 e a título de pagamento das "Royalties" em causa), sendo que o beneficiário dessas transferências é uma outra entidade, igualmente com registo em Jersey, Channel Islands e com denominação de "L... - T0360;
- O desenvolvimento e promoção ("A&P") das diferentes marcas são directamente contratados pela C... suportando, esta, os respectivos custos e conforme se verifica, a título exemplificativo, pela emissão (por empresas do grupo e cfr. o exposto na al. (iii), do ponto 1.1.1.4, do presente Capítulo) das Notas de Débito relativas a "Fees e débito de royalties por uso de denominação, desp publicidade - 2005",
- A C..., no exercício de 2005, contabilizou e considerou fiscalmente custos suportados com "A&P" (serviços de publicidade e promoção prestados por entidades residentes e não residentes em território nacional) no valor de € 4.924.543,22, sendo de destacar, como prestador de serviços de "A&P". o sujeito passivo (não residente) inglês "BB..., LTD";
- Conforme o exposto no ponto 1.1.1.4. do presente Capítulo, a C... em resposta ao teor da notificação efectuada nos termos do Artigo 59.º e do n.º 8, do Artigo 81.º, ambos do Código do IRC, não veio apresentar quaisquer factos, novos, que possam complementar todos os elementos, já obtidos anteriormente, sendo que todos as informações e factos respectivos se encontram descritos no Ponto 1.1.1.2 do presente Capítulo.
- Do teor da RESPOSTA destacamos o seu Artigo 10º do qual consta "Refira-se que a Requerente não pode precisar em que data as marcas foram adquiridas pela E..., até porque tal transmissão não foi efectuada por si nem, de acordo com as informações obtidas, por nenhuma das empresas incorporadas". Conforme o exposto na al. (ii), do Ponto 1.1.1.2 do presente Capítulo e conforme os respectivos "DOCUMENTOS DE CESSÃO", foram as empresas cindidas [conforme o exposto no Ponto 1, da al. C), do Capítulo II, embora a C..., na sua

RESPOSTA, as refira como incorporadas] que declararam que cederam as marcas à P... (sociedade holding do grupo com sede em território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável);

Foi com base nestas conclusões, que Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que:

*Assim, de acordo com todas as conclusões acima relatadas das quais, entre outras, cabe destacar a presumível alienação, à sociedade holding do grupo com sede em território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável, dos registos de marcas centenárias (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) pelo montante unitário de dois mil escudos (€ 9,98 por cada marca), na sequência da qual veio a C..., no exercício de 2005, a contabilizar (e a considerar como custo fiscal) "Royalties", no montante de € 1.367.382,46 (€ 242.980,22 + € 355.239,78 + € 94.428,586 + € 22.498,86 + € 20.955,12 + € 272.793,59 + € 358.486,31), **revelam-se estes de montantes exagerado**, pelo que, face ao que dispõe o n.º 1, do Artigo 59.º, do Código do IRC não são dedutíveis tais custos para efeitos da determinação do lucro tributável, havendo lugar ainda a tributação autónoma, em sede de IRC, de acordo com o disposto no n.º 8, do Artigo 81.º, igualmente do Código do IRC, no montante de € 478.583,86 (€ 1.367.382,46x35%).(negrito nosso)*

Ao pronunciar-se quanto ao exercício do direito de audição relativo ao RIT, a Administração Tributária mantém esse entendimento (página 47):

(v) A desconsideração do custo fiscal e a respectiva tributação autónoma, relativos às "Royalties", embora a C... não tenha apresentado documentos comprovativos das transmissões das marcas, nem tenha fornecido quaisquer elementos relativos a

*essas transacções, nomeadamente o preço (elemento essencial à análise dos valores em causa) tiveram por base a presumível alienação, à sociedade holding do grupo com sede em território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável, dos registos de marcas centenárias (Classe 33 - Vinhos, Bebidas Espirituosas, Licores e Vinho ...) pelo montante unitário de dois mil escudos (€ 9,98 por cada marca), na sequência da qual veio a C..., no exercício de 2004, a contabilizar (e a considerar como custo fiscal) "Royalties", no montante de € 1.388.259,51 (€ 275.619,31 + € 322.756,98 + € 346.718,06 + € 443.165,09), **revelam-se estes de montantes exagerados**, face aos valores pelos quais, alegadamente, foram transaccionadas as respectivas marcas.*(negrito nosso)

Os factos referidos poderiam, eventualmente, justificar um juízo sobre a inexistência dos pagamentos de royalties (como faz a Autoridade Tributária e Aduaneira no artigo 47.º da resposta apresentada no presente processo arbitral, ao dizer que a Requerente não logrou provar «que corresponderam a operações efetivas»), mas esta fundamentação *a posteriori* não é relevante para apreciação da legalidade do acto de liquidação, como se disse.

O único facto dos indicados pela Autoridade Tributária e Aduaneira susceptível de conduzir a conclusão no sentido de exagero dos royalties referidos é o indicado o preço de transmissão das marcas que consta do INPI, de 2.000\$00 cada uma. Na verdade, se este preço fosse o verdadeiro valor das marcas, não poderia justificar-se o pagamento de *royalties* anuais de valor mais de uma centena de milhar de vezes superiores.

No entanto, é manifesto e notório que o referido montante de 2.000\$00 (€ 9,98) relativamente à cessão de cada marca não corresponderá ao seu valor real, para mais tratando-se de marcas de produtos de qualidade acima da média, como resultou da prova produzida.

Aliás, a Requerente dá uma explicação para tão reduzido valor, que é o de os documentos de cessão terem sido elaborados apenas para documentarem transmissões que haviam sido efectuadas muito tempo antes, com a exclusiva finalidade de permitir o seu registo em nome da P..., que já era a sua proprietária, o que foi corroborado pela testemunha OO... .

Isto é, não se tratou de transmissão das marcas, mas da titularidade do registo de marcas que já pertenciam à P... .

Além de ser esta a realidade que resulta da prova produzida, esta conclusão é também credível à face das regras da vida e da experiência comum, pois é manifestamente de presumir que o referido valor de 2.000\$00 para cada uma das cessões de marcas não corresponde ao valor real das transmissões das marcas.

E, conseqüentemente, não podem tais valores fictícios servirem como termo de comparação para aferir do exagero ou não dos *royalties* pagos no ano de 2005 relativamente à utilização das marcas em causa.

Aliás, na decisão da reclamação graciosa, a Administração Tributária acaba por reconhecer que **«nunca se colocou em causa a percentagem de 4% sobre as vendas de produtos na determinação dos royalties, o que nunca se compreendeu durante todo este processo é como uma entidade é detentora de um bem e/ou direito tão valioso(a) e o aliena quase gratuitamente para depois suportar tamanhos gastos de utilização»**, o que patenteia que, da sua própria perspectiva, a percentagem dos royalties não é exagerada. Quanto à estranheza manifestada pela Administração Tributária sobre a sequência de actos relativos aos royalties, poderia, eventualmente, ser fundamentada com outros fundamentos, mas não de uma correção com fundamento em exagero.

De resto, a conclusão no sentido do não exagero da percentagem de royalties foi corroborada pelo depoimento da testemunha LL..., que fez uma análise comparativa dos royalties cobrados relativamente à comercialização de produtos alimentares.

Assim, tem de se constatar que a prova que foi produzida no processo sobre a adequação dos *royalties* referidos é no sentido da sua razoabilidade, por estar em sintonia com as condições de mercado, designadamente para marcas de grande prestígio, como é caso das marcas referidas.

Nestes termos, é de concluir que o acto de liquidação impugnado enferma de erro sobre os pressupostos de facto, ao ter concluído que o montante dos referidos royalties é exagerado, por os valores reais das marcas não serem os que constam do contrato de cessão de marcas de 1996.

Procede, assim o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão, pelo que o acto impugnado enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto, na parte respectiva, que justifica a sua anulação (artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo), nessa parte (correção à matéria tributável de € 1.367.382,46, e tributação autónoma de € 478.583,86).

3.2.2. Questão do pagamento de royalties relativos às marcas associadas à denominação “...”

As marcas associadas à denominação “...” encontravam-se, no ano de 2005, registadas no INPI em nome da C...: Registos Nacionais n.ºs ..., quanto à “... of *Quinta* ...”, com data de início em 31/05/2005; n.º..., quanto à “...” com data de início em 31/05/2005; e n.º ... quanto à “*Quinta...*” com data de início em 14/09/2004.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que não se provou que tivessem sido pagos à P... os royalties relativos às marcas associadas à denominação “...”, dizendo que é a C... que suporta os respectivos custos inerentes promoção e desenvolvimento das respectivas marcas (...) e que não se comprovou a sua titularidade pela P... . Inclusivamente a título de sub-licenciamento.

Por isso, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que os encargos de royalties respectivos, no valor de € 197.822,18, não correspondem a operações comprovadamente realizadas, pelo que, face ao que dispõe o n.º 1, do Artigo 59.º (actual Artigo 65.º), do Código do IRC não são dedutíveis tais custos para efeitos da determinação do lucro tributável relativo ao exercício de 2005, havendo lugar ainda a tributação autónoma em sede de IRC de acordo com o disposto no n.º 8 do Artigo 81.º (actual Artigo 88.º) igualmente do Código do IRC no montante de 69.237,76 (€ 197.822,18x35%) (página 27 do RIT).

A Requerente reconhece que duas marcas referidas que utilizam na sua denominação o nome “...” (“...” e “...”) estavam registadas no INPI em nome da C..., mas que há outras marcas que usam essa denominação, que, em 2005, estavam todas registadas em nome da sociedade JJ..., Lda. (JJ...), que as licenciou à P..., que as sub-licenciou à C....

O contrato de sub-licenciamento, em que, além da P..., como «Licensor» e a C... como «Licensee», se refere a JJ... como «Head Licensor» foi apresentado à Administração Tributária durante a inspecção tributária (páginas 22, 26, 47 e 49 do RIT).

No Relatório da Inspeção refere-se que o documento de sub-licenciamento é meramente particular, mas, como defende a Requerente, não é exigível documento de outro tipo para actos de licenciamento, pois o artigo 32.º, n.º 3, do Código da Propriedade Industrial, na redacção vigente em 2005, estabelece que «o contrato de licença está sujeito a forma escrita». Por isso, não tendo sido questionada a autenticidade do referido documento, nem a correspondência da cópia junta ao seu teor, deve considerar-se provado que tal sub-licenciamento ocorreu.

Quanto a ser a C... a suportar os encargos com a promoção e desenvolvimento de marcas, afigura-se ser normal que a empresa que as comercializa possa suportar, no seu próprio interesse de incrementar as vendas dos produtos com essa marcas, que lhe proporcionam lucros, o que é evidente e foi corroborado pelo depoimento da testemunha LL..., que afirmou que há muitos contratos em que o ónus da publicidade é imputado ao licenciado.

Assim, as despesas de promoção das vendas devem considerar-se despesas suportadas no interesse da empresa comercializadora, fiscalmente dedutíveis.

No que concerne às marcas "...", "... " e "...", que estão registadas no INPI em nome da C..., a Requerente refere que são as únicas associadas à denominação «... » que não estão registadas em nome da empresa «JJ..., LDA», juntando com a petição inicial o n.º 44, em que se referem vários registos de marcas em nome desta empresa.

Resulta dos documentos n.ºs 44, 45 e 46 que há marcas associadas à denominação «... » que estão registadas em nome da JJ..., LDA, que esta as licenciou à P... e, por outro lado, constata-se pelo documento n.º 47 junto com a petição inicial, que no ano de 2005 foram efectuadas pela C... vendas de produtos com marcas de que aquela empresa é titular.

Por isso, é crível que tenham sido pagos *royalties* à P..., relativos a produtos com denominações associadas à marca «... » e, designadamente, as transferências bancárias globais relativas ao pagamento de direitos em função dos valores das vendas levam a concluir que eles foram efectivamente pagos, não se vendo, a nível da prova dessas transferências, qualquer distinção entre a parte que se refere aos produtos associados à marca "... " e a que se refere a

royalties relativos a outras marcas. Estando provado que a C... comercializou em 2005 produtos com marcas "...” pertencentes à JJ..., LDA, que esta havia licenciado à P..., é normal que haja pagamento de *royalties*.

É certo que o facto de algumas dessas marcas, designadamente as marcas "...”, "...”e "...”, estarem registadas no INPI em nome da C..., poderia justificar uma conclusão no sentido da não se provar a necessidade de pagamento de *royalties* relativamente a tais marcas para efeito de obtenção dos proveitos, já que o registo da marca «*confere ao seu titular o direito de propriedade e do exclusivo da marca para os produtos e serviços a que esta se destina*» (artigo 224.º, n.º 1, do Código da Propriedade Industrial, vigente em 2005).

No entanto, não foi com fundamento em desnecessidade do pagamento de royalties relativamente a tais marcas que foi efectuada a correcção da matéria tributável, mas com base no entendimento de que eles não foram pagos, pelo que, considerando-se como provado que tais pagamentos foram efectuados, tem de se concluir que a referida correcção enferma de erro sobre os pressupostos de facto na sua globalidade.

Por isso, o acto de liquidação impugnado, ao assentar no pressuposto de que não foram pagos *royalties* no valor de € 197.822,18, contabilizados relativamente ao uso das marcas associadas à denominação "...”, enferma de erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a anulação da correcção da matéria tributável desse montante, bem como da tributação autónoma de € 69.237,76.

Consequentemente, procede o pedido de pronúncia arbitral, nesta parte, tendo de ser anulado o acto de liquidação impugnado na parte correspondente.

3.2.3. Questão do pagamento de royalties relativos às marcas associadas à denominação "...”

A C... inscreveu na sua contabilidade do ano de 2005, a quantia de € 153.263,31 relativa a pagamento de *royalties* à empresa “CC..., S.A.” (doravante “CC...”), com sede na Zona Franca da Madeira.

A C... informou que tais royalties se referem a utilização de marcas associadas à denominação "...".

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que o pagamento da quantia referida à CC... não podia ser considerado indispensável para a realização dos proveitos da C..., pelas seguintes razões, sintetizadas nas páginas 31-32 do RIT:

- *Transmissão, através de uma operação de Cisão-Fusão (destaque de marcas) entre empresas do grupo B..., de marcas associadas à denominação ...a custo contabilístico zero e cujos registos actuais, no INPI, se encontram a favor da P... (sociedade holding do grupo B... com sede em "território com regime de tributação privilegiada");*
- *À data de 2005, as marcas, associadas à denominação ... encontravam-se registadas a favor da sociedade cindida A...;*
- *Embora do DOCUMENTO COMPLEMENTAR conste o destaque de várias marcas, identificadas como comunitárias e internacionais, associadas à denominação ..., verifica-se, de acordo com os dados constantes do INPI, que só existe um registo (Regista Comunitário) de marca internacional, n.º ... (...), a favor da CC... e com data de início em 22/02/2005;*
- *Conforme já referido anteriormente, o desenvolvimento e promoção das diferentes marcas são directamente contratadas pela C... suportando, esta, os respectivos custos, não relevando a CC... custos relacionados com promoção das marcas associadas à denominação*

A título exemplificativo refira-se que se encontram registados na contabilidade da C... custos nos valores, respectivamente, de € 61.547,25 € 27.045,13 a que correspondem as facturas n.ºs 175502 (15/09/2005) e 2005001006 (18/10/2005), emitidas por um sujeito passivo holandês ("FF... B.V.") e por um sujeito passivo alemão ("GG... GMBH") e relativas a serviços prestados de "Promotional expenses, share ... 60% of total costs 01.01.2005 - 30.06.2005" J "Budget invoice for ... January to June 2005";

Em 31/12/2005 a sociedade "K..., LDA" (actualmente com a denominação social de "J..., LDA") emitiu à C..., pelo uso de denominação e publicidade, o valor de €

9.579,00, sendo este valor considerado, por esta, como custo fiscal do exercício de 2005.

Assim, de acordo com as conclusões acima relatadas das quais cabe destacar a transmissão pelo valor contabilístico zero e a inexistência de custos suportados pela CC... e relativos às respectivas marcas os quais foram suportados pela C..., o custo contabilizado a título de "Royalties", a favor da CC..., no valor de € 153.263,31, não é dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável do ano de 2005, porquanto o mesmo, de acordo com o que dispõe o n.º 1, do Artigo 23.º, do Código do IRC, não é comprovadamente indispensável para a realização dos proveitos.

A Requerente imputa a esta correcção vícios de falta de fundamentação e de violação do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

3.2.3.1. Vício de falta de fundamentação

A exigência de fundamentação dos actos administrativos lesivos é feita no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, que estabelece, que «*carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*».

Concretizando o conteúdo da fundamentação no procedimento tributário, o artigo 77.º, n.º 1, da LGT que estabelece a regra geral de que «*a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária*».

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as

razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. (⁵)

Neste contexto, deverão distinguir-se os conceitos de "*fundamentação material*" e "*fundamentação formal*". Esta última "*pode ser entendida como uma exposição enunciadora das razões ou motivos da decisão*", enquanto a fundamentação material corresponde à "*recondução do decidido a um parâmetro valorativo que o justifique: no primeiro sentido, privilegia-se o aspecto formal da operação, associando-a à transparência da perspectiva decisória; no segundo, dá-se relevo à idoneidade substancial do acto praticado, integrando-o num sistema de referência em que encontre bases de legitimidade*". (...) "*O dever da fundamentação expressa obriga a que o órgão administrativo indique as razões de facto e de direito que o determinaram a praticar aquele acto, exteriorizando, nos seus traços decisivos, o procedimento interno de formação da vontade decisória. O dever cumpre-se desde que exista uma declaração a exprimir um discurso que pretenda justificar a decisão, independentemente de esse arrazoado*» (VIEIRA DE ANDRADE, *O dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, páginas 11-13).

Apenas a falta de fundamentação formal constituirá vício de forma.

A falta de fundamentação substancial, por incorrecção ou falta de prova dos pressupostos de facto ou erro de direito, consubstanciará vício de erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito.

Neste sentido, refere-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-09-2011, proferido no processo n.º 0494/11:

O facto de, porventura, a valia substancial dos fundamentos aduzidos nesse discurso fundamentador não ser suficiente para retirar a conclusão que aí se retirou, isto é, ser insuficiente ou inapta, do ponto de vista legal, para suportar a correção efetuada, é matéria que não contende com a fundamentação formal do acto, mas sim com a fundamentação substancial, que pode levar à procedência da impugnação por força dos vícios de violação de lei que foram invocados.

⁵ Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

Com efeito, não deve confundir-se a suficiência da fundamentação com a exatidão ou a validade substancial dos fundamentos invocados. É que, como adverte SÉRVULO CORREIA ("Noções de Direito Administrativo", I, pág. 403.), «a fundamentação pode ser inexata e ser suficiente, por permitir entender quais os pressupostos de facto e de direito considerados pelo autor do acto. Deste modo, a inexatidão dos fundamentos não conduz ao vício de forma por falta de fundamentação. Ela pode sim revelar a existência de outros vícios, como o vício de violação de lei por erro de interpretação ou aplicação de norma, ou (...) por erro nos pressupostos de facto» (...)".

As razões que levaram a Administração Tributária a efectuar a correcção em causa estão expostas e são perceptíveis: isto é, conhecem-se as razões pelas quais a Administração Tributária decidiu como decidiu, pelo que não ocorre vício de forma por falta de fundamentação.

A eventual inabilidade de tais razões para suportarem a conclusão a que chegou a Administração Tributária poderá consubstanciar um erro sobre os pressupostos de facto (falta de fundamentação material) e não vício de falta de fundamentação.

3.2.3.2. Vício de erro sobre os pressupostos de facto (falta de fundamentação substancial)

Está em causa a conclusão a que chegou no sentido de os royalties que a C... pagou à CC... em 2005 não satisfazerem o requisito de indispensabilidade exigido pelo artigo 23.º, n.º 1 do CIRC que, na redacção vigente em 2005, estabelece que «*consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*».

O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, refere-se aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário (*business purpose*). Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não

apresentem qualquer afinidade com a actividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados, como se refere no acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de e 27-06-2018, processo n.º 1402/17:

Quanto à indispensabilidade dos custos, como vem afirmando a doutrina de referência (António Moura Portugal, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa e Tomás de Castro Tavares, Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, págs. 7 a 180) e também a mais significativa jurisprudência, o conceito a que se reporta o artº 23º do CIRC tem sido ligado aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário.

Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a actividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados.

Como ficou exarado no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 28.06.2017, proferido no recurso 627/16, «no entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a adoptar para efeito de averiguar da indispensabilidade de um custo (cfr. art. 23.º do CIRC na redacção em vigor em 2001), a AT não pode sindicat a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade.

Assim, um custo ou perda será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa, e a AT apenas pode desconsiderar os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinha potencialidade para gerar proveitos)» - neste sentido vide também os Acórdãos Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Novembro de 2011, recurso n.º 107/11, e de 24.09.2014, recurso 779/12.

Assim, o conceito de indispensabilidade de custos que consta do artigo 23.º n.º 1, do CIRC, não exige uma ligação causal entre custos e proveitos, bastando que as despesas tenham uma relação com o objecto da empresa, sejam incorridas no âmbito da sua actividade ou evidenciem um *business purpose*.

Para existir esse *business purpose*, não é necessário que os gastos tenham relação directa com a actividade operacional do sujeito passivo, sendo também relevantes os gastos que tenham uma relação meramente **indirecta**, desde que tenham sido motivados pelo objectivo último de obtenção de lucros. (6)

A esta luz, afigura-se que as razões invocadas pela Administração Tributária no RIT não justificam a conclusão no sentido de não estar satisfeito o requisito da indispensabilidade dos pagamentos de royalties pela C... à CC....

Por um lado, o facto de as marcas "... " terem sido transmitidas para a CC... «*a custo contabilístico zero*», não afecta o direito de esta empresa, titular das marcas, exigir royalties pela sua utilização, nem afasta o dever de a C... , que as utilizou em 2005, lhos pagar.

Por outro lado, no que concerne ao facto de, em 2005, «*as marcas, associadas à denominação ... encontravam-se registadas a favor da sociedade cindida A...* » não afasta o

⁶ Neste sentido, pode ver-se TOMÁS TAVARES, **Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos**, in *Ciência e Técnica fiscal*, n.º 396, 1999, páginas 136-137:

“A noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento, directo ou indirecto, da motivação última para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo. Este desiderato aproxima, de forma propositada, as categorias económicas e fiscais, através de uma interpretação primordialmente lógica e económica de causalidade legal. O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa”.

(...)

“A indispensabilidade subsume-se a todo qualquer acto realizado no interesse da empresa...A noção legal de indispensabilidade reprime, pois, os actos desconformes com o escopo da sociedade, não inseríveis no interesse social, sobretudo porque não visam o lucro...”.

facto de a CC... ser a detentora das marcas, que lhe foram transmitidas por aquela empresa através da escritura de 20-12-2002 (documento n.º 49 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

Para além disso, no que concerne ao facto de «o desenvolvimento e promoção das diferentes marcas» serem «*directamente contratadas pela C... suportando, esta, os respectivos custos, não relevando a CC... custos relacionados com promoção das marcas associadas à denominação ...*», não obsta à dedutibilidade, pois, como já se referiu, a C... utilizadora das marcas, tem interesse no seu desenvolvimento e promoção, que tem óbvia potencialidade para incrementar as suas vendas de produtos com aquelas marcas. Isto é, o pagamento de royalties pela utilização pela C... de marcas que não lhe pertenciam, mas que são de produtos que vende, enquadra-se no conceito de despesas efectuadas no interesse desta (business purpose), para efeitos do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

Pelo exposto, não havendo qualquer elemento que permita concluir que a utilização das marcas referidas foi gratuita ou estas podiam ser utilizadas sem autorização do respectivo titular, não se vislumbra qualquer razão para não considerar que o pagamento dos royalties foi efectuado no interesse comercial da C... pelo que deve considerar-se indispensável para a obtenção dos proveitos, para efeitos do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

Consequentemente, esta correcção enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a sua anulação, na parte correspondente à correcção da matéria tributável no valor de € € 153.263,31.

3.3. Questão dos preços de transferência

3.3.1. Os termos do litígio

No ano de 2005, a C... efectuou vendas à empresa HH... (doravante “HH...” ou “HH...”)
que tem sede no mesmo local em que a tem a Requerente, sendo que o telefone e o telefax
comuns a ambas as sociedades.

As vendas efectuadas pela C... à HH... consubstanciam-se em garrafas de “*vintage*” e “...*vintage*”, que são categorias especiais de vinhos de qualidade superior de várias denominações do grupo B... .

No seu dossier de preços de transferência, a C... entendeu que a aplicabilidade do método do preço comparável de mercado (MPCM) às operações em análise fica totalmente impossibilitada, uma vez que a C... não vende mercadorias similares a entidades independentes, no seio do Grupo B... não existem transacções similares efectuadas com entidades independentes e não foi possível a obtenção de informação pública sobre transacções que envolvam produtos similares, realizadas entre duas entidades independentes.

Assim, a Requerente entendeu, segundo refere no dossier de preços de transferência, aplicar o que denominou ser o Método do Custo Majorado (MCM), complementado pelo Método da Margem Líquida (MMLO), sem necessidade de ajustamentos, mas na Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal", no Quadro 032, refere-se que o método utilizado foi o Método do Preço de Revenda Minorado (MPRM).

A Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu a correcção da matéria tributável da C... relativamente às transacções da C... com a HH..., por entender que foram praticados preços substancialmente inferiores aos praticados com clientes independentes em operações comparáveis.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu dever aplicar nesta matéria o Método do Preço Comparável do Mercado (MPCM), previsto na alínea a) do n.º 3 do Artigo 58.º do Código do IRC (comparação entre as operações vinculadas e as respectivas operações efectuadas com entidades independentes), apurando um valor de € 2.394.803,29 para as transacções efectuadas no ano de 2005, resultante dos preços praticados serem substancialmente inferiores para as entidades relacionadas, em comparação com preços praticados para entidades independentes.

3.3.2. Quadro normativo

O regime geral de preços de transferência estava previsto, em 2005, no art. 58.º do CIRC, que tinha a seguinte redacção:

Artigo 58.º

Preços de transferência

1 – 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.

2 – 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 das empresas envolvidas, as funções por elas desempenhadas, os activos utilizados e a repartição do risco.

3 – Os métodos utilizados devem ser:

- a) O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado;
- b) O método do fraccionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.

4 – Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência

significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre:

- a) Uma entidade e os titulares do respectivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;*
- b) Entidades em que os mesmos titulares do capital, respectivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;*
- c) Uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, e respectivos cônjuges, ascendentes e descendentes;*
- d) Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha recta;*
- e) Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;*
- f) Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos em que esta é definida nos diplomas que estatuem a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas;*
- g) Entidades entre as quais, por força das relações comerciais, financeiras, profissionais ou jurídicas entre elas, directa ou indirectamente estabelecidas ou praticadas, se verifica situação de dependência no exercício da respectiva actividade, nomeadamente quando ocorre entre si qualquer das seguintes situações:*
 - 1) O exercício da actividade de uma depende substancialmente da cedência de direitos de propriedade industrial ou intelectual ou de know-how detidos pela outra;*

- 2) *O aprovisionamento em matérias-primas ou o acesso a canais de venda dos produtos, mercadorias ou serviços por parte de uma dependem substancialmente da outra;*
- 3) *Uma parte substancial da actividade de uma só pode realizar-se com a outra ou depende de decisões desta;*
- 4) *O direito de fixação dos preços, ou condições de efeito económico equivalente, relativos a bens ou serviços transaccionados, prestados ou adquiridos por uma encontra-se, por imposição constante de acto jurídico, na titularidade da outra;*
- 5) *Pelos termos e condições do seu relacionamento comercial ou jurídico, uma pode condicionar as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheias à própria relação comercial ou profissional.*

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

5 – Para efeitos do cálculo do nível percentual de participação indirecta no capital ou nos direitos de voto a que se refere o número anterior, nas situações em que não há regras especiais definidas, são aplicáveis os critérios previstos no n.º 2 do artigo 483.º do Código das Sociedades Comerciais.

6 – O sujeito passivo deve manter organizada, nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 121.º, a documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência, incluindo as directrizes ou instruções relativas à sua aplicação, os contratos e outros actos jurídicos celebrados com entidades que com ele estão em situação de relações especiais, com as modificações que ocorram e com informação sobre o respectivo cumprimento, a documentação e informação relativa àquelas entidades e bem assim às empresas e aos bens ou serviços usados como termo de comparação, as análises funcionais e financeiras e os dados sectoriais, e demais informação e elementos que tomou em

consideração para a determinação dos termos e condições normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes e para a selecção do método ou métodos utilizados.

7 – O sujeito passivo deve indicar, na declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere o artigo 113.º, a existência ou inexistência, no exercício a que aquela respeita, de operações com entidades com as quais está em situação de relações especiais, devendo ainda, no caso de declarar a sua existência:

- a) Identificar as entidades em causa;*
- b) Identificar e declarar o montante das operações realizadas com cada uma;*
- c) Declarar se organizou, ao tempo em que as operações tiveram lugar, e mantém, a documentação relativa aos preços de transferência praticados.*

8 – Sempre que as regras enunciadas no n.º 1 não sejam observadas, relativamente a operações com entidades não residentes, deve o sujeito passivo efectuar, na declaração a que se refere o artigo 112.º, as necessárias correcções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância.

9 – Nas operações realizadas entre entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis daquela situados fora deste território, aplicam-se as regras constantes dos números anteriores.

10 – O disposto nos números anteriores aplica-se igualmente às pessoas que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral de IRC.

11 – Quando a Direcção-Geral dos Impostos proceda a correcções 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 devem ser efectuados os ajustamentos adequados que sejam reflexo das correcções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.

12 – Pode a Direcção-Geral dos Impostos proceder igualmente ao ajustamento correlativo referido no número anterior quando tal resulte de convenções internacionais celebradas por Portugal e nos termos e condições nas mesmas previstos.

13 – A aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, quer a operações individualizadas, quer a séries de operações, o tipo, a natureza e o conteúdo da documentação referida no n.º 6 e os procedimentos aplicáveis aos ajustamentos correlativos são regulamentados por portaria do Ministro das Finanças.

Ao abrigo deste n.º 13 foi aprovada a Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, em que se estabelece, além do mais o seguinte:

Artigo 4.º

Determinação do método mais apropriado

1 – O sujeito passivo deve adoptar, para determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método mais apropriado a cada operação ou série de operações, tendo em conta o seguinte:

- a) O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado;*
- b) O método do fraccionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro método apropriado aos factos e às circunstâncias específicas de cada operação que satisfaça o princípio enunciado no n.º 1 do artigo 1.º desta portaria, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.*

2 – Considera-se como método mais apropriado para cada operação ou série de operações aquele que é susceptível 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 seleccionadas 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 susceptíveis de afectar de forma significativa os termos e condições que se praticariam numa situação normal de mercado ou, sendo-o, é possível efectuar os necessários ajustamentos que eliminem os efeitos relevantes provocados pelas diferenças verificadas.

4 – Sempre que existam dúvidas fundadas acerca da fiabilidade dos valores que seriam obtidos com a aplicação de um dado método, o sujeito passivo deve tentar confirmar tais valores mediante a aplicação de outros métodos, de forma isolada ou combinada.

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 razoável, não se torna necessário proceder a qualquer correcção, caso as condições relevantes da operação vinculada, nomeadamente o preço ou a margem de lucro, se situarem dentro desse intervalo.

Artigo 5.º

Factores 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, os seguintes factores:

- a) As características específicas dos bens, direitos ou serviços que, sendo objecto de cada operação, são susceptíveis 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 protecção 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 activos 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 respectivas partes operam, incluindo a sua localização geográfica e dimensão, o custo da mão-de-obra e do capital nos mercados, 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 aspectos susceptíveis de influenciar o seu funcionamento e conduta normal, a prossecução de actividades de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, o grau de diversificação da actividade, o controle do risco, os esquemas 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 empresas envolvidas.*

Artigo 6.º

Método do preço comparável de mercado

1 – A adopção do método do preço comparável de mercado requer o grau mais elevado de comparabilidade com incidência tanto no objecto 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 transacção da mesma natureza que tenha por objecto 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 da mesma natureza que tenha por objecto 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.*

3.3.3. Análise da posição adoptada pela Autoridade Tributária e Aduaneira

Estando-se num meio contencioso de mera legalidade, como se referiu, interessa apenas apreciar se é adequado à situação o método preferido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que aplicou no acto impugnado. Se o método escolhido for o mais adequado e foi correctamente aplicado o acto será mantido na ordem jurídica. Se o não for, o acto terá de ser anulado, independentemente de o método escolhido pela Requerente ser ou não o adequado.

No caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira escolheu o método que exige condições mais exigentes para sua aplicação.

«A adopção do método do preço comparável de mercado requer **o grau mais elevado de comparabilidade** com incidência tanto no objecto e demais termos e condições da operação como na análise funcional das entidades intervenientes» (art. 6.º, n.º 1, da Portaria n.º 1446-C/2001).

Como resulta do texto desta norma, só é legal a utilização deste método quando existir *o grau mais elevado de comparabilidade* e esta tem de incidir *cumulativamente no objecto, termos e condições da operação*, para além da análise funcional das entidade intervenientes. Com efeito, aquela palavra «*tanto*», incluída no referido n.º 1 do artigo 6.º, evidencia que não se está perante um arrolamento alternativo de requisitos, mas sim cumulativo.

As operações comparáveis podem ter sido efectuadas entre entidades independentes ou entre a empresa e entidades independentes.

A Autoridade Tributária e Aduaneira aplicou o MPCM nos seguintes termos:

(i) Identificou todos os "vintage" e "... vintage" que, no ano de 2005, foram objecto de facturação para as entidades relacionadas (designadamente a HH...) e, igualmente, objecto de facturação para clientes independentes da C...;

(ii) Identificados os respectivos "vintage" e os "... vintage", procedeu, conforme mapa elaborado, para cada um dos vinhos, às seguintes determinações:

- a) Do "Preço Médio de Venda", por litro, para as entidades relacionadas;
- b) Do "Preço Médio de Venda", por litro, para clientes independentes;
- c) Calculados os "Preços Médios de Venda", procedeu, com vista a determinar se os mesmos são substancialmente idênticos aos estabelecidos com os demais clientes independentes, à comparação dos mesmos;
- d) Essa comparação levou a Autoridade Tributária e Aduaneira a concluir que os preços praticados nas facturas emitidas às entidades relacionadas (designadamente a HH...) são substancialmente inferiores aos praticados para clientes independentes.

No Anexo IV ao Relatório da Inspeção indicam-se os preços considerados nesta análise nos seguintes termos:

NUMERO PASSIVO: C...
NF: ...

ANO: 2014

VENDAS DE VINHO
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
ARTIGO 18.º DO CÓDIGO DO IRC

PRODUTO: VINHO			VENDAS FACTURADAS "TERRITÓRIOS COM REGIME FISCAL MAIS FAVORÁVEL" (BENLUXAS, CANAL, HONG KONG, ILHAS DO CANAL)				VENDAS FACTURADAS A CLIENTES INDEPENDENTES				AJUSTAMENTOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA		
ANO DAS FACTURAS	MARCA	ANO VINTAGE	QUANTIDADE TOTAL GARRAFAS	QUANTIDADE TOTAL LITROS	VALOR TOTAL FACTURADO (EUR)	PREÇO UNITÁRIO LITRO (EUR)	QUANTIDADE TOTAL GARRAFAS	QUANTIDADE TOTAL LITROS	VALOR TOTAL FACTURADO (EUR)	PREÇO UNITÁRIO LITRO (EUR)	DIFERENÇA PREÇO UNITÁRIO LITRO (EUR)	DIFERENÇA PREÇO UNITÁRIO LITRO (EUR)	AJUSTAMENTO PREÇO UNITÁRIO LITRO (EUR)
(I)	(II)	(III)	(IV)	(V)	(VI)	(VII)	(VIII)	(IX)	(X)	(XI)	(XII)	(XIII)	(XIV)
2005	QUINTA	1997	3.132	2.349,00	18.460,37	7,90	654	490,50	7.769,00	15,62	7,72	-101,28%	16.607,11
2005	QUINTA	1998	7.800	5.856,00	84.349,13	8,25	438	328,50	8.033,74	24,45	16,17	-163,24%	18.717,41
2005	VINTAGE	1977	2.854	1.998,00	61.872,21	30,95	104	123,00	4.758,05	39,93	8,16	-22,91%	19,275,10
2005	VINTAGE	1991	120	80,00	2.926,77	32,64	86	72,00	2.016,20	26,24	-6,60	12,07%	40,00
2005	VINTAGE	2003	20.244	15.196,00	383.216,20	25,87	7.648	4.816,76	217.328,28	45,12	21,14	-25,31%	226,127,10
2005	VINTAGE	1993	120	90,00	8.105,33	90,13	101	117,00	10.215,03	101,99	14,36	-15,62%	6.970,20
2005	VINTAGE	1992	500	650,00	9.265,06	20,85	84	40,80	1.427,70	26,88	16,03	-19,01%	2.270,10
2005	VINTAGE	2003	14.304	10.710,00	207.296,82	19,35	2.156	1.714,30	33.453,11	42,87	23,31	-120,44%	246,576,10
2005	QUINTA DC	1996	4.532	3.474,00	31.316,26	9,01	790	588,00	19.400,46	26,34	17,32	-192,18%	60.199,10
2005	QUINTA	2001	390	675,00	7.981,09	11,83	1.104	738,00	17.864,67	24,22	12,39	-112,97%	8.970,10
2005	VINTAGE	2003	28.400	21.603,00	607.094,82	28,11	23.388	16.299,40	786.123,24	60,98	21,87	-77,10%	274.666,10
2005	VINTAGE	1987	36.000	27.000,00	288.234,39	10,67	4.497	3.192,36	88.577,23	21,44	10,81	-131,39%	204.777,10
2005	QTA DE	1988	480	180,00	2.437,91	13,54	324	243,00	3.276,82	32,82	19,28	-143,28%	2.250,10
2005	VINTAGE	1985	380	135,00	8.698,11	42,13	48	26,00	2.005,04	69,58	27,41	-85,57%	3.717,10
2005	VINTAGE	2003	12.000	9.300,00	249.024,87	27,87	8.763	4.104,00	263.288,12	51,72	23,85	-123,09%	223.412,10
2005	QUINTA	1995	780	685,00	7.026,23	13,01	354	265,50	6.896,61	25,92	12,91	-99,71%	7.892,10
2005	QUINTA	1995	120	80,00	2.814,84	28,08	920	658,80	17.873,49	26,43	-2,37	8,15%	-121,10
2005	QUINTA	1996	29.962	21.684,00	292.857,83	11,72	74	65,50	1.697,59	29,79	17,07	-148,43%	387.338,10
2005	QUINTA	1990	120	90,00	2.313,92	25,71	820	683,00	17.659,29	26,63	6,22	-2,52%	123,10
2005	VELHA	2000	120	90,00	6.651,74	73,91	295	213,76	24.397,88	114,10	40,19	-54,37%	3.618,10

VENDAS DE VINHO
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA
ARTIGO 18.º DO CÓDIGO DO IRC

PRODUTO: VINHO			VENDAS FACTURADAS "TERRITÓRIOS COM REGIME FISCAL MAIS FAVORÁVEL" (BENLUXAS, CANAL, HONG KONG, ILHAS DO CANAL)				VENDAS FACTURADAS A CLIENTES INDEPENDENTES				AJUSTAMENTOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA		
ANO DAS FACTURAS	MARCA	ANO VINTAGE	QUANTIDADE TOTAL GARRAFAS	QUANTIDADE TOTAL LITROS	VALOR TOTAL FACTURADO (EUR)	PREÇO UNITÁRIO LITRO (EUR)	QUANTIDADE TOTAL GARRAFAS	QUANTIDADE TOTAL LITROS	VALOR TOTAL FACTURADO (EUR)	PREÇO UNITÁRIO LITRO (EUR)	DIFERENÇA PREÇO UNITÁRIO LITRO (EUR)	DIFERENÇA PREÇO UNITÁRIO LITRO (EUR)	AJUSTAMENTO PREÇO UNITÁRIO LITRO (EUR)
(I)	(II)	(III)	(IV)	(V)	(VI)	(VII)	(VIII)	(IX)	(X)	(XI)	(XII)	(XIII)	(XIV)
2006	VINTAGE	1980	270	207,00	4.778,44	23,08	134	102,00	6.482,79	63,88	40,80	-175,26%	6.237,20
2006	VINTAGE	1995	100	90,00	6.236,73	69,23	659	797,25	49.853,49	69,89	0,78	-1,98%	69,70
2006	VINTAGE	1992	72	27,00	1.631,71	60,45	12	4,50	609,40	139,41	79,96	-174,19%	2.928,20
2006	VINTAGE	1997	80	45,00	4.937,30	109,71	144	108,00	6.027,44	65,30	-43,82	-12,02%	-242,10
2006	VINTAGE	2003	12.402	9.279,00	298.815,03	20,81	21.289	14.618,25	682.655,07	47,20	16,39	-22,97%	171.120,10
TOTALS			176.176	130.824,00	2.492.821,19	19,80	17.781	49.146,58	2.278.282,10	46,30	27,33	-143,42%	2.274.963,20

Como se vê pelos quadros que antecedem, a comparação entre as vendas facturadas pela C... a clientes de "territórios com regime fiscal mais favorável" e as facturadas a "clientes independentes" foi feita globalmente, relativamente a cada um dos tipos de produtos vendidos, sem qualquer ponderação das específicas características de cada um deles, designadamente no que concerne à suas qualidades de grossistas ou retalhistas ou consumidores finais, ao volume das vendas, às formas de pagamento e ao risco associado as transacções.

A Requerente defende que as vendas à HH... e aos restantes adquirentes de produtos das categorias especiais não são comparáveis, pelas seguintes razões, em suma:

- a HH..., no exercício de 2005, representou 71,57% da volumetria das vendas de categorias especiais, enquanto o segundo cliente mais representativo representou 2,06% das mesmas categorias, sendo que a representatividade de 75% dos clientes utilizados pela AT, para efeitos de comparação dos preços médios praticados, é inferior a 0,16%;
- a HH... vende, essencialmente, a retalhistas, comprando volumes significativos à C..., e as entidades independentes, utilizadas pela AT para efeitos de comparação, vendem ao público em geral, comprando igualmente pequenas quantidades de tais mercadorias, assumindo níveis de risco (essencialmente, de mercado) distintos quanto às mercadorias adquiridas à C...;
- as condições específicas acordadas com a HH... prevêm condições mais vantajosas para a C... do que esta contrata com a generalidade dos seus clientes, permitindo à última, inclusivamente, obviar o risco de crédito naquelas transações (pagamento pela HH... no acto de encomenda), obter um efeito de adiantamento de *cash flows* (generalidade dos clientes paga a 30, 60 ou 90 dias e, conforme referido, HH... paga no ato de encomenda) e, ainda, repercutir parcialmente as despesas suportadas com a promoção das marcas que lhe estão licenciadas (HH... paga à C... valor anual relativo a *promotional funding*, que, em 2005, ascendeu ao montante de € 352.938,30);
- para as mesmas mercadorias vendidas à HH..., não existe qualquer outro cliente (independente) localizado, por exemplo, no Reino Unido que constitui o principal mercado de destino das categorias especiais da C... e da generalidade das empresas de Vinho ..., conforme demonstrado no documento que inclui os dados oficiais do IVDP;
- a HH... é um cliente âncora da C..., em virtude dos seus próprios canais de distribuição, que assegura à C... que o mercado do Reino Unido represente uma quota bastante significativa das suas categorias especiais, bem como uma presença constante e de realce naquele mercado através das marcas que lhe estão licenciadas, sendo que as vendas à HH... permitem igualmente uma significativa redução da responsabilidade

pela comercialização e do risco de mercado inerente às categorias especiais, uma vez que a última entidade assegura, reiteradamente, o escoamento de uma parte significativa daqueles produtos nos mercados em que atua, pelo que, para garantir a manutenção do seu cliente mais importante (nas categorias especiais) e para assegurar a manutenção, e crescimento, das suas próprias quotas de mercado, beneficiando dos canais de distribuição da HH... , pratica com esta entidade preços (de mercado) não comparáveis com aqueles que pratica com outros clientes, uma vez que também não retira das transações com os últimos benefícios mensuráveis equivalentes àqueles que decorrem das relações com a HH..., tais como as já referidas transferências de riscos, antecipação de proveitos, imputação de despesas e, fundamentalmente, a garantia de escoamento de stocks, sem que este escoamento tenha de ser funcionalmente desenvolvido e assegurado pela própria C... .

Resulta da prova produzida que há características especiais que rodeavam as vendas à HH... , potencialmente justificadoras de em relação a ela serem praticados preços inferiores aos praticados em relação a outros clientes, desde logo o maior volume de vendas dos produtos especiais “*vintage*” e “... *vintage*” efectuadas à HH..., 71,57% do volume de litros de categorias especiais transaccionado com as demais entidades, que garante à C...o escoamento de uma parte significativa da sua oferta daquelas categorias, de preços mais elevados, transferindo para a HH... a responsabilidade de comercialização dessas tipologias de produtos, havendo, como diz a Requerente «*uma transferência imediata dos riscos de mercado, de perdas e danos (de stock) de câmbio e de crédito dos produtos transaccionados*».

As circunstâncias especiais das vendas à HH... referidas no dossier de preços de transferência são confirmadas, na generalidade, pelo depoimento da testemunha LL..., e a Autoridade Tributária e Aduaneira, ao fixar a matéria tributável da C..., não alegou nem provou que eles não correspondessem à realidade, pelo que se devem considerar provadas.

O facto de se verificarem em relação às vendas efectuadas pela C... à HH... circunstâncias justificadoras da prática de preços para as vendas inferiores aos praticados em relação aos restantes clientes, impede que, na aplicação do MPCM, se possam considerar como comparáveis as médias dos preços praticados para os mesmos produtos em relação à

generalidade dos clientes independentes, pois o artigo 58.º, n.º 2, do CIRC e o artigo 6.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, exigem, para aplicação de tal método, «**o grau mais elevado de comparabilidade com incidência tanto no objecto e demais termos e condições da operação como na análise funcional das entidades intervenientes**».

Assim, designadamente, sendo a HH... um grossista que adquire produtos pagando no acto da encomenda, para existir **grau mais elevado de comparabilidade** quanto a «*termos e condições*», exigido por aquele artigo 6.º, os preços praticados em relação a esta empresa apenas poderiam ser comparados com os praticados em relação a grossistas independentes que pagassem a pronto e não com a média dos preços praticados em relação a todas as entidades independentes, inclusivamente, retalhistas que pagam a prazo.

Para além disso, o facto de a HH... ser o maior cliente da C... no ano de 2005, com um volume de compras em litros cerca de 35 vezes superior a qualquer dos clientes independentes com maiores volumes de compra, e que comparticipava anualmente nos custos que a C... suportava com a promoção dos produtos das marcas vendidas pela HH..., leva a concluir que não existiria suporte para comparação de preços com qualquer desses clientes independentes, pois a dimensão do volume de compras e a comparticipação nas despesas de promoção dos produtos tem potencialidade para justificar o estabelecimento de preços mais favoráveis, como meio de fidelizar um cliente de grande importância. Por isso, uma comparação do grau mais elevado teria de ser feita quanto a preços praticados em relação a clientes de idêntica relevância para a empresa vendedora ou, pelo menos, em situação em que não existisse uma tão grande dimensão da sua importância para essa empresa.

Pelo exposto, tem de se concluir que a fixação da matéria tributável da C... com fundamento no regime de preços de transferência enferma de erro sobre os pressupostos de direito, ao aplicar o Método do Preço Comparável de Mercado sem observância dos requisitos legalmente exigidos para sua aplicação.

Por isso, o acto de liquidação, que assentou em tal fixação da matéria tributável, enferma do mesmo vício, na parte respectiva, o que justifica a sua anulação (artigo 135.º, n.º 1, do CPA de 1991), vigente em 2005.

3.4. Questão da correcção relativa à criação de empregos para jovens

A C..., relativamente ao exercício de 2005, deduziu o valor de € 214.429,47 ao Resultado Líquido do Exercício, relativo à consideração da majoração de 50% prevista no actual Artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e denominado de "Majoração à Criação Emprego para Jovens".

Naquele valor inclui-se o valor de € 108.076,89 relativo à majoração dos encargos suportados em 2005 com os empregados cuja criação líquida de postos de trabalho ocorreu em 2001 (a majoração aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, conforme o disposto no n.º 5, do Artigo 17.º, do EBF).

A C..., no exercício de 2005, considerou para efeitos do benefício fiscal relativo à criação líquida de postos de trabalho, os seguintes encargos, após majoração, suportados com o trabalhador a seguir identificado:

ANO	EMPREGADO: PP...				
	TOTAL ENCARGOS DECLARADOS	MAJORAÇÃO DECLARADA [50%]	ENCARGOS TOTAIS MAJORADOS	LIMITE ENCARGOS TOTAIS MAJORADOS	VALORES A CORRIGIR
[1]	[2]	[3]	[4] = [2] + [3]	[5]	[6] = [4] - [5]
JANEIRO	4.469,88	2.234,94	6.704,82	5.245,80	1.459,02
FEVEREIRO	4.462,82	2.231,41	6.694,23	5.245,80	1.448,43
MARÇO (a) (c)	15.354,86	2.622,90	17.977,76	15.354,86	2.622,90
ABRIL	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49
MAIO (b)	9.585,28	2.622,90	12.208,18	10.491,60	1.716,58
JUNHO	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49

ANO	EMPREGADO PP...				
	TOTAL ENCARGOS DECLARADOS	MAJORAÇÃO DECLARADA [50%]	ENCARGOS TOTAIS MAJORADOS	LIMITE ENCARGOS TOTAIS MAJORADOS	VALORES A CORRIGIR
[1]	[2]	[3]	[4] = [2] + [3]	[5]	[6] = [4] - [5]
JULHO	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49
AGOSTO	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49
SETEMBRO	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49
OUTUBRO	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49
NOVEMBRO (b)	9.585,26	2.622,90	12.208,16	10.491,60	1.716,56
DEZEMBRO	4.794,86	2.397,43	7.192,29	5.245,80	1.946,49
TOTAL	77.022,12	29.117,06	106.139,18	73.441,20	22.588,92

- (a) No mês de Março o total dos encargos declarados inclui o valor de € 10.560,00 relativo a gratificações (bónus);
- (b) Nos meses de Maio e de Novembro foram considerados, respectivamente, as majorações do Subsídio de Férias e do Subsídio de Natal;
- (c) No mês de Março o valor constante da coluna "LIMITE ENCARGOS TOTAIS MAJORADOS" é o correspondente aos encargos efectivamente suportados.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a C..., no exercício de 2005, considerou indevidamente como benefício fiscal o valor de € 22.588,92, que deduziu ao valor do resultado líquido do exercício.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu no RIT que, com a entrada em vigor do Decreto Lei n.º 198/2001, de 03/07, o benefício fiscal relativo à criação de emprego para jovens passou a estar previsto no artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), com uma alteração de redacção verificada no n.º 2, de que entende resultar que «a majoração em 50% para efeitos de aceitação como custo fiscal terá como limite 14 vezes o SMN, ou seja, se do apuramento dos 150% resultar um valor superior a 14 vezes o SMN, para efeitos fiscais apenas será aceite este último valor (resultante do SMN x 14 vezes), o qual para o ano de 2005 é de € 5.245,80».

Isto é, a Administração Tributária entendeu que, com aquela alteração legislativa, foi estabelecido um montante máximo da majoração anual e já não um montante máximo de encargos anuais, passando o limite do benefício fiscal a ser de 14 vezes o salário mínimo nacional: isto é, por cada posto de trabalho os encargos seriam majorados em 50%, tendo como

limite máximo 14 vezes o salário mínimo nacional e, se da majoração dos encargos resultasse um montante superior a 14 vezes o salário mínimo nacional seria este limite a ser considerado.

A Requerente defende que, respeitando a majoração dos encargos suportados em 2005 a empregados relativamente aos quais a criação líquida do posto de trabalho ocorreu em 2001, devem ser aplicadas as regras que neste último ano estavam em vigor e, de qualquer modo, quer na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, quer na redacção deste diploma, o limite imposto deverá ser verificado por referência aos valores dos encargos suportados pela entidade patronal e não aos encargos suportados pela entidade patronal majorados, como entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Antes de mais, há que esclarecer qual o regime legal aplicável.

O benefício fiscal em causa foi criado pela Lei n.º 72/98, de 3 de Novembro, que aditou ao EBF o artigo 48.º-A, com a seguinte redacção:

Artigo 48.º-A

Criação de empregos para jovens

1 - Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional.

3 - A majoração referida no n.º 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho

A Lei n. 3-B/2000, de 4 de Abril, alterou o n.º 3, dando-lhe a seguinte redacção:

3 - A majoração referida no n.º 1 terá lugar num período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.

O artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, estabelece o seguinte:

Artigo 17.º

Criação de empregos para jovens

1 – Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.

3 – A majoração referida no n.º 1 tem lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.

Como se vê, a redacção do n.º 2 do artigo 17.º do EBF corresponde ao texto do anterior n.º 2 do artigo 48.º-A, com o aditamento de o ordenado mínimo nacional a ter em conta é o mais elevado.

Era este o regime que vigorou em todo o ano de 2001, em que se gerou o benefício fiscal em causa.

A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, veio alterar o n.º 2 deste artigo, dando-lhe a seguinte redacção:

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.

Foi com esta Lei n.º 32-B/2002, e não com o Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, que o benefício fiscal foi reduzido, passando o valor de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado a ser o limite máximo da **majoração anual**, em vez de ser permitida uma **majoração mensal** de 50% daquele valor, como resultava da redacção inicial.

No entanto, consubstanciando o regime desta nova Lei uma redução do benefício fiscal atribuído à criação líquida de postos de trabalho ocorrida em 2001, ele não poderá ser aplicado às situações originadas nesse ano, como é o caso dos autos.

Na verdade, o artigo 11.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais enuncia os princípios gerais sobre a «*Aplicação no tempo das normas sobre benefícios fiscais*» estabelecendo que «*as normas que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respectivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário*».

No caso em apreço, está-se perante um benefício fiscal temporário, já que a lei associa ao facto que gera o benefício (criação líquida de postos de trabalho nas circunstâncias previstas), um desagravamento fiscal durante cinco anos.

Por isso, implicando a nova redacção dada ao n.º 2 daquele artigo 17.º uma redução do benefício fiscal, será necessariamente aplicável a redacção vigente no momento do facto que gera o benefício, durante todo o período de cinco anos durante o qual este é reconhecido.

Por outro lado, mas conduzindo à mesma conclusão, o artigo 14.º, n.º 1, da LGT, na redacção inicial (que se manteve até à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro), estabelecia que «*sem prejuízo dos direitos adquiridos, as normas que prevêm benefícios fiscais **vigoram durante um período de cinco anos**, se não tiverem previsto outro, salvo quando, por natureza, os benefícios fiscais tiverem carácter estrutural*».

Neste caso, a norma que criou o benefício fiscal não prevê qualquer prazo diferente do de cinco anos, pelo que também por esta via se tem de concluir que a Requerente, ao criar em 2001 postos de trabalho nas condições previstas naquele artigo 17.º, n.º 1, obteve o direito de usufruir o benefício durante os cinco anos subsequentes, nos termos em que ele então estava previsto, que dependiam da evolução do salário mínimo nacional.

Por outro lado, o limite previsto no artigo 17.º, n.º 2, na redacção vigente em 2001, aplica-se por referência ao montante dos encargos suportados com os trabalhadores majorados em 50%, não se aplicando o limite em apreço aos encargos já majorados.

Com efeito, o n.º 2 do artigo 17.º, na redacção vigente em 2001, estabelece o seguinte:

*«Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos **encargos mensais**, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado».*

Conforme resulta da leitura do preceito em apreço, a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira não tem qualquer correspondência com a letra da lei, a qual é clara ao estabelecer que são os «**encargos mensais**» cujo montante máximo não poderá exceder «14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado».

De resto, são esses mesmos «**encargos**» que, ao abrigo do n.º 1 do artigo 17.º, «são levados a custo em valor correspondente a 150%», pelo que, se fosse correcto o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, seria admitir que a expressão «**encargos**» utilizada no n.º 2 do artigo 17.º teria um sentido diferente daquele que lhe foi atribuído no n.º 1 do mesmo artigo.

Sendo assim, tem de se concluir que não tem fundamento legal a correcção efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira quanto a este benefício fiscal.

Na verdade, em 2005, o salário mínimo nacional era € 374,90 (Decreto-Lei n.º 242/2004, de 31 de Dezembro), pelo que 14 vezes esse valor é € 5.248,60, sendo este «o montante máximo dos **encargos mensais**, por posto de trabalho» a atender para efeitos do benefício fiscal, como resulta do n.º 2 do artigo 17.º na redacção inicial, que são considerados como custos com acréscimo de 50%.

Isto é, desde que a remuneração **mensal** não ultrapasse € 5.248,60, por posto de trabalho, é considerada como custo para efeitos de IRC com acréscimo de 50%, não havendo qualquer benefício na parte da remuneração mensal que ultrapassar aquele valor.

Aplicando esta regra ao quadro de remuneração do trabalhador PP..., constata-se que nos meses de Janeiro, Fevereiro (em que a remuneração mensal foi de € 4.469,88 e de € 4.462,82, respectivamente) e Abril, Junho, Julho, Agosto, Setembro Outubro e Dezembro (em que a remuneração mensal foi de € 4.794,86), não auferiu remunerações superiores a € 5.248,60, pelo que, sendo declaradas como custo pela C... as respectivas remunerações acrescidas de 50% de majoração (€ 2.234,94 no mês de Janeiro, € 2.231,41 no mês de Fevereiro e € 2.397,43 nos

meses de Abril, Junho, Julho, Agosto, Setembro Outubro e Dezembro), não há qualquer valor a corrigir.

No que concerne aos meses de Março (em que a remuneração foi de € 15.354,86), Maio (em que a remuneração foi de € 9.585,28) e Novembro (em que a remuneração foi de € 9.585,26), o referido trabalhador auferiu remunerações superiores a € 5.248,60, pelo que se aplica a majoração máxima de € 2.624,30 (5.248,60/2), sendo de considerar como custo a soma da remuneração de cada um dos meses com esta majoração:

€ 15.354,86 + € 2.624,30 = € 17.979,16 em Março;

€ 9.585,28 + € 2.624,30 = € 12.209,58 em Maio

€ 9.585,26 + € 2.624,30 = € 12.209,56 em Novembro

Os valores considerados como custos pela C... não foram superiores a estes valores, pelo que o benefício fiscal não foi aplicado em excesso, sendo consequentemente ilegais as correcções efectuadas, por violação do referido artigo 17.º, n.º s 1 e 2, do EBF na redacção vigente em 2001.

Por isso, nesta parte, o acto impugnado tem de ser anulado por enfermar de vício de erro sobre os pressupostos de direito.

4. Indemnização por garantia indevida

A Requerente prestou garantia bancária no valor de € 2.717.469,46, para obter a suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2009..., instaurado para cobrança da quantia referida na liquidação que é objecto do presente pedido de pronúncia arbitral.

O artigo 171.º do CPPT estabelece que «a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda» e que «a indemnização deve ser solicitada na reclamação,

impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência».

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «*legalidade da dívida exequenda*», pelo que, como resulta do teor expreso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

No caso em apreço, é manifesto que o erro subjacente à liquidação impugnada é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois esta foi de sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante exacto da indemnização, a condenação terá de ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão, de harmonia com o preceituado no artigo 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, na totalidade;
- b) Anular:
 - a liquidação de IRC n.º 2009..., no valor de € 1.924,841,47;
 - as liquidações de juros compensatórios n.ºs 2009... (€ 14.290,35 relativos a pagamentos por conta, ao abrigo do artigo 99.º do CIRC vigente em 2005) e 2009 ... (€ 224.567,96, nos termos do artigo 94.º do CIRC vigente em 2005);
 - a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2010..., que manteve as liquidações;
- c) Julgar procedente o pedido de pagamento de indemnização por garantia indevida e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a indemnização que for liquidada em execução do presente acórdão, relativa às despesas com a garantia prestada para suspender a execução fiscal n.º ...2009... .

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **1.919.006,67**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 25.092.00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 21-03-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Ângelo António Almeida Pereira Dias)

(A. Sérgio de Matos)