

**TESE DE MESTRADO EM DIREITO FISCAL**



**UNIVERSIDADE  
CATÓLICA  
PORTUGUESA**

**Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa**

***Royalties* e valor aduaneiro:**

**A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo  
valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

**Por:**

**Adriana de Andrade Tucci (aluna n.º 142717093)**

**Orientadora: Tânia Carvalhais Pereira**

**Lisboa 2019**

## *Royalties* e valor aduaneiro:

**A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

### **Lista de Abreviaturas**

AE-CAU - Regulamento de Execução (UE) 2015/2447

CAC – Código Aduaneiro Comunitário – Regulamento (CEE) n.º 2913/92

CAU – Código Aduaneiro da União – Regulamento (UE) n.º 952/2013

CMOCDE – Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMA – Organização Mundial das Alfândegas / *WCO – World Customs Organization*

OMC – Organização Mundial do Comércio / *WTO – World Trade Organization*

Regulamento de Execução do CAC – Regulamento (CEE) n.º 2454/93

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

**A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

## Índice

Lista de Abreviaturas.....	2
1. Introdução.....	4
2. O conceito de <i>royalties</i> .....	5
2.1. O conceito de <i>royalties</i> na União Europeia.....	5
2.2. O conceito de <i>royalties</i> na OCDE e na ONU.....	7
3. O valor aduaneiro das mercadorias na União.....	13
3.1. Partes relacionadas e valor transacional.....	18
3.2. Os <i>royalties</i> relacionados com a mercadoria a ser valorada.....	28
3.3. O Pagamento dos <i>royalties</i> como condição de venda das mercadorias	
32	
4. Conclusão.....	42
5. Bibliografia.....	45

**A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

## **1. Introdução**

A presente investigação incide sobre o tema da relevância dos *royalties* na valoração aduaneira das mercadorias importadas na União Europeia. Para o efeito propomos a análise do quadro normativo europeu aplicável e a explicitação do entendimento jurisprudencial e doutrinário sobre a questão em apreço. A delimitação do objeto de estudo teve em consideração com a atualidade e o interesse teórico e prático da questão. Com o incremento significativo da componente tecnológica no fluxo de mercadorias com destino ao espaço europeu, assistiu-se, nos últimos anos, a um aumento exponencial das operações que envolvem contratos de transferência de tecnologia relacionados. E não obstante a evolução legislativa, nomeadamente pelo CAU e no AE-CAU, no sentido de tentar harmonizar a aplicação prática do regime, a relevância dos *royalties* para efeitos de valoração aduaneira continua a apresentar-se como um dos focos de tensão e discordância entre os operadores económicos e as alfândegas, para além de eventuais problemas de compatibilização com alguns princípios basilares no âmbito tributário, como o princípio da igualdade e da segurança jurídica.

A análise do tema objeto central da tese importa, assim, a delimitação do conceito normativo de *royalties* no quadro da União Europeia e de forma subsidiária, no quadro do Direito do comércio internacional, atentos na dimensão plurilocalizada das operações relevantes. A definição do conceito normativo relevante toma como ponto de partida o CAU e o seu regulamento (AE-CAU), confrontando-o com a definição vigente no âmbito do IRC, da Diretiva 2003/49/CE, da CMOCDE, Convenção Modelo da ONU, e das normas do GATT, entre outras *advisory opinions* disponíveis na OMC e na OMA.

Procuraremos de seguida identificar os subsídios doutrinários e jurisprudenciais que nos permitam lançar luz sobre a questão em apreço, procedendo finalmente à análise e à breve discussão de que pontos devem ser considerados para que os *royalties* sejam incluídos no valor aduaneiro das mercadorias e que circunstâncias, diante do caso concreto, devemos ponderar para que esses *royalties* sejam considerados no valor aduaneiro das mercadorias importadas para a União Europeia.

**A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

## **2. O conceito de *royalties***

Com o aumento no crescente fluxo de comércio internacional, a globalização dos centros financeiros e uma maior complexidade dos grupos empresariais, a definição de *royalties* torna-se fundamental para as transações que envolvem transferências de tecnologias. Por conseguinte, essa nova realidade esbarra inevitavelmente com a tributação internacional, já que os valores pagos por esses ativos intangíveis circulam na maioria das vezes por mais de um país.

Tendo em consideração que o conceito de *royalties* possa ser, a depender da legislação de cada país, mais ou menos abrangente, focaremos o nosso estudo no conceito de *royalties* que servirá para fins aduaneiros no âmbito da União Europeia. Nestes termos, é preciso definir que conceito de *royalties* deverá ser utilizado para que se possa acrescer este pagamento ao valor aduaneiro das mercadorias exportadas com destino à União Europeia.

### **2.1. O conceito de *royalties* na União Europeia**

Para efeitos de Direito Aduaneiro, a União adota o Código Aduaneiro da União, nos termos do art.º 71.º do CAU, bem como do art.º 136.º do Regulamento de Execução (UE) 2015/2447 da Comissão. Estes dois diplomas apenas fazem uma referência aos *royalties*, indicando em que situações esses direitos de exploração devem ser incluídos no valor aduaneiro das mercadorias. Quando o CAC estava em vigor, o Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão Europeia, no que competia à valoração aduaneira, referia-se aos direitos de exploração (*royalties*) e aos direitos de licença. O artigo dava o mesmo tratamento aos dois conceitos, conceituando por direitos de exploração (*royalties*) e direitos de licença o pagamento pelo uso de direitos relativos ao fabrico da mercadoria importada (nomeadamente patentes, desenhos, modelos e conhecimentos – *know-how* – em matéria de fabrico), ou à venda para exportação da mercadoria importada (nomeadamente marcas comerciais ou

## *Royalties* e valor aduaneiro:

### A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União

industriais, modelos registados), ou ainda à utilização ou à revenda da mercadoria importada (nomeadamente direitos de autor, processos de fabrico inseparavelmente incorporados na mercadoria importada). Portanto, tratava as duas realidades como se fossem uma só. Adotaremos esta mesma posição do CAC quando nos referirmos aos *royalties* neste trabalho.

O art.º 157.º, n.º 1 do Regulamento trazia um conceito de *royalties* que se aproximava muito do conceito do artigo 12.º da OCDE. Atualmente, é apenas no TAXUD/B4 (2016) 808781 da Comissão Europeia que encontramos o que a Comissão indica como definição geral sobre o conceito de *royalties*, para fins de valoração aduaneira das mercadorias, que é o art.º 12.º da COCDE. É também destacado que nem o CAU e nem o Regulamento de Execução (UE) 2015/2447 distinguem entre os diversos direitos intangíveis que englobam o conceito de *royalties*, estando todos esses direitos abrangidos no art.º 71.º CAU e art.º 136.º do AE-CAU.

Na União, outra legislação importante que contém a definição de *royalties* é a Diretiva 2003/49/CE<sup>1</sup>, que inclui no art.º 2.º, para fins de harmonização fiscal entre sociedades, a definição de *royalties* como as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico; serão considerados *royalties* os pagamentos efetuados em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico. O escopo da Diretiva é abolir a tributação na fonte nas transações transfronteiriças dentro de grupos de empresas, portanto, este é o conceito utilizado pelas sociedades para efeitos fiscais dentro da União<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Diretiva 2003/49/CE do Conselho de 3 de junho de 2003 relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e *royalties* efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes.

<sup>2</sup> COSTA, Constança Boulton. *As implicações fiscais da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos*. Dissertação de Mestrado. 2016. p. 19

**A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

## **2.2. O conceito de *royalties* na OCDE e na ONU**

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico elaborou, num cenário de complexa tributação internacional, um modelo de convenção para, entre outros assuntos, evitar a dupla tributação entre os países participantes, bem como a não-tributação de rendimentos entre estes. A Convenção Modelo é hoje um parâmetro utilizado por diversos países na criação de seus tratados bilaterais, contendo ainda diversos conceitos e definições imprescindíveis para harmonizar questões fiscais abordadas corriqueiramente em contratos internacionais. Com este escopo, a OCDE produz acordos e tratados, convidando países membros e, inclusive, não-membros, a subscrevê-los. Para além dos artigos, o valor dos Comentários às disposições presentes na Convenção é também cada vez mais reconhecido pelas nações aquando da interpretação e aplicação das normas das convenções bilaterais existentes, reafirmando o pensamento de que estamos cada vez menos perante um simples instrumento de «*soft law*» utilizado pelos Estados<sup>3</sup>.

Neste sentido, o conceito de *royalties* utilizado como referência no cenário internacional é o conceito da Convenção Modelo da OCDE e o da Convenção da ONU<sup>4</sup>. Os *royalties* são, portanto, por esta definição contida no art.º 12.º da CMOCDE, as retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> FONSECA, Maria Gonçalves. *As Convenções Modelo da OCDE, ONU E SADC como base da celebração dos acordos para evitar a dupla tributação nos países em desenvolvimento*. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. 2016. P. 16.

<sup>4</sup> Comitê dos Assuntos Fiscais. Caderno de Ciências e Técnica Fiscal. Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Patrimônio. Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE. julho de 2010. 1.ª Reedição 2013.

<sup>5</sup> A versão original em inglês do art.º 1.2º da CMOCDE é «The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade

## *Royalties* e valor aduaneiro:

### A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União

Numa comparação, notamos que a Diretiva 2003/49/CE apresenta um conceito ligeiramente diferente, na medida em que inclui mais pormenores nas hipóteses nas quais as eventuais remunerações serão consideradas *royalties*. A Diretiva acrescenta, para além da definição que é idêntica à do art.º 12.º da CMOCDE, uma parte em que também considera *royalties* os pagamentos pelo uso ou direito de uso de equipamentos industriais, comerciais e científicos. A definição da Diretiva é a mesma definição encontrada no art.º 12.º da Convenção da ONU.<sup>6</sup> Segundo Alberto Xavier<sup>7</sup>, os *royalties* são rendimentos derivados do uso, fruição, ou exploração de determinados direitos, diferenciando-se claramente das rendas, que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro.

O referido art.º 12 da CMOCDE contém, portanto, três situações em que os rendimentos serão classificados como oriundos de direitos de exploração ou de licença. A seguir, trataremos de cada uma delas, individualmente.

De acordo com os comentários da CMOCDE, deve ser considerado que a definição compreende tanto os pagamentos oriundos de um contrato de licença, como as indemnizações que eventualmente sejam devidas pela sua reprodução de forma fraudulenta ou de modo a violar um direito. De entre estas duas realidades, iremos focar a forma de retribuição advinda do contrato de licença, pois é a que releva para efeitos de definição do valor aduaneiro das mercadorias.

Ressalta-se que, quando o pagamento é em retribuição pela transferência plena da propriedade de um bem acima referido, não será considerado um *royalty*.<sup>8</sup> A expressão «pagamento» também é abrangente, de modo que designa o cumprimento da obrigação de «colocar fundos à disposição do credor de acordo com as condições exigidas nos termos do

---

mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience»

<sup>6</sup> A Definição da ONU, no art.º 12.º, na sua versão original em inglês é «The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.»

<sup>7</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 2017. p. 687

<sup>8</sup> Comitê dos Assuntos Fiscais. Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Patrimônio. 2013. p. 361

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

contrato ou prática».<sup>9</sup> Esse pagamento serve para garantir a exclusividade das informações relativas ao bem ou ao direito exclusivo de utilizar estes bens<sup>10</sup>.

Seguindo esta linha de raciocínio, é importante destacarmos, no entanto, a delimitação negativa do conceito. Podemos, assim, excluir do conceito os pagamentos realizados unicamente pela obtenção de direitos exclusivos de distribuição de um produto ou serviço dentro de um determinado território. Essas retribuições não têm como contrapartida o uso ou concessão de uso de um elemento da propriedade intelectual ou industrial, mas referem-se, sim, a uma exclusividade que se restringe ao território da venda dos produtos. Além disso, não se consideram *royalties* pagamentos efetuados pelo uso ou concessão de um desenho, modelo ou plano que ainda não foram corporizados. Trata-se aqui de um serviço que está ainda a ser desenvolvido, ainda que seu proprietário, o autor, tenha todos os seus direitos sobre o plano, modelo, desenho, etc. No entanto, caso o autor conceda o direito de modificar os seus planos, sem realizar trabalhos adicionais, o pagamento por este serviço será considerado um *royalty*<sup>11</sup>.

É importante frisar que o artigo da CMOUDE também faz referência ao conceito de *know-how*. Há aqui que se distinguir o conceito de *know-how* do conceito de prestação de serviços. Neste sentido, o primeiro tem por objeto a transmissão de informações tecnológicas preexistentes na forma da cessão temporária ou definitiva de direitos, que não é conhecida publicamente, com o objetivo que o adquirente as utilize por conta própria, sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia cedida ou garanta o seu resultado<sup>12</sup>. Já na prestação de serviços, a tecnologia não será transmitida, mas sim aplicada no caso concreto, através de ideias, conceções e conselhos baseados em estudos.<sup>13</sup> Essa distinção entre o *know-how* e prestação de serviços é relevante, já que apenas o *know-how* poderá dar origem ao pagamento dos *royalties*.

---

<sup>9</sup> Comitê dos Assuntos Fiscais. Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Patrimônio. 2013. p. 361

<sup>10</sup> Comitê dos Assuntos Fiscais. Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Patrimônio. 2013. p. 362

<sup>11</sup> Comitê dos Assuntos Fiscais. Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Patrimônio. 2013. p. 365

<sup>12</sup> Comitê dos Assuntos Fiscais. Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Patrimônio. 2013. p. 361

<sup>13</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. p. 696.

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

Portanto, quando, por exemplo, há uma prestação de serviços de consultoria de engenharia ou informática, não há, por si só, uma transferência de tecnologia, mesmo tendo um conteúdo técnico e especializado. Neste sentido, em termos fiscais, a remuneração do *know-how* é considerada rendimentos derivados de capitais e não uma remuneração pela prestação de serviços<sup>14</sup>.

A Direção de Serviços de Tributação Aduaneira de Portugal, em ofício circulado<sup>15</sup> em janeiro de 2018, destacou a questão do pagamento de *royalties* quando estivermos diante de um contrato de *know-how*. O exemplo apresentado foi o de uma sociedade S, titular dos *royalties*, que estava localizada na U.E. e fornecia os *royalties* para o vendedor C, sociedade sediada na China. No entanto, quem efetuava o pagamento dos *royalties* à sociedade S era a sociedade D, localizada na Alemanha. Portanto, a sociedade C recebe o *know-how* necessário para fabricar os produtos importados pela sociedade D.

Sendo assim, há uma discussão entre qual alínea do art.º 71.º CAU deverá ser aplicada no caso concreto. De acordo com o ofício, as Alfândegas portuguesas são confrontadas cada vez com mais frequência com casos em que é necessário decidir se deve ser aplicada a alínea b) ou a alínea c), do n.º 1, do artigo 71.º do Código Aduaneiro da União (CAU) na determinação do valor aduaneiro de certas operações.

Concluiu-se que, se for considerado que a alínea c), do n.º 1, do artigo 71.º do CAU deve ser aplicada ao caso, o montante total dos *royalties* a pagar pelas mercadorias importadas deverá ser incluído no valor aduaneiro, já que o *know-how* relativo ao fabrico já estaria incluído no valor quando as mercadorias importadas são fabricadas fora da EU (no caso concreto, na China) e, conseqüentemente, incorporado nas mercadorias importadas. Por outro lado, como o *know-how* foi disponibilizado sem encargos ao fabricante estrangeiro (vendedor e fabricante – sociedade chinesa C), ou seja, foi disponibilizado indiretamente por S para o fabrico dos produtos importados, este *know-how* de fabrico enquadrar-se-ia no âmbito do estipulado no ponto IV, da alínea b), do n.º 1, do artigo 71.º do CAU.

---

<sup>14</sup> O comentário 11.4 ao art.º 12.º da CMOCD, faz referência a alguns exemplos de prestações de serviços que não são consideradas *know-how*, tais como: remunerações obtidas por prestação de serviços pós-venda; mera assistência técnica; pareceres; entre outros.

<sup>15</sup> Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal. Direção de Serviços de Tributação Aduaneira. Processo: RC.VA.2/16.Ofício Circulado N.º: 15637 2018-01-19.

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

De acordo com o respetivo artigo, o valor transacional da mercadoria é complementado pelo valor da conceção, desenvolvimento, arte, *design*, planos e esboços realizados fora da União e necessários para a produção das mercadorias importadas que foram fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador e utilizados no decurso da produção e da venda para a exportação das mercadorias importadas<sup>16</sup>. Sendo assim, o seu valor só deveria ser incluído no valor aduaneiro das mercadorias importadas que utilizem este *know-how* quando for desenvolvido fora da União. Ao abrigo desta segunda hipótese, os *royalties* pagos por estes elementos deveriam então ser repartidos proporcionalmente aos custos de desenvolvimento ocorridos fora da União e ao trabalho de desenvolvimento realizado dentro da União.

De acordo com o ofício, na União, a alínea b), do n.º 1, do art.º 71.º do CAU aplica-se quando o *know-how* de fabrico necessário à produção das mercadorias importadas for fornecido sem encargos ao fabricante das mercadorias importadas, ao abrigo de um acordo de *royalties*. Sendo aplicável quer a disponibilização do *know-how* seja feita diretamente pelo comprador da licença quer seja da iniciativa indireta do titular da mesma. Por fim, só seria possível recorrer às disposições da alínea c), do n.º 1, do art.º 71.º do CAU quando estiverem em causa parcelas dos *royalties* que não digam respeito a um fator de produção (por exemplo, quando os *royalties* tiverem que ver com a utilização de marcas registadas, com *know-how* de distribuição, com *know-how* de utilização, com *know-how* de manutenção e reparação, etc.).

Para além dessas situações, reconhece-se que em muitos dos casos os contratos englobam tanto a prestação de serviços como o *know-how*. É o caso, por exemplo, do contrato de licença de *franchising*. De acordo com o Código de Deontologia Europeu do *franchising*<sup>17</sup>, define-se o respetivo contrato como um «sistema de comercialização de produtos e/ou serviços e/ou tecnologias, baseado numa estreita e contínua colaboração entre empresas jurídicas e financeiramente distintas e independentes, o franchisador e os seus franchisados, através do qual o franchisador concede aos seus franchisados o direito, e impõe a obrigação, de explorar uma empresa de acordo com o seu conceito». Portanto, o cedente

---

<sup>16</sup> Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal. Direção de Serviços de Tributação Aduaneira. Processo: RC.VA.2/16.Ofício Circulado N.º: 15637 2018-01-19

<sup>17</sup> Código Europeu de Ética para o Franchising. Federação Europeia de Franchising. Item 1. Versão traduzida em 2017.

**A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

(*franchisor*) transmite ao cessionário (*franchisee*) os seus conhecimentos e experiências e ainda lhe presta assistência técnica diversa, incluindo por vezes serviços financeiros e entrega de mercadorias. Ainda nos termos dos comentários da Convenção Modelo<sup>18</sup>, neste caso do contrato de *franchising*, convém decompor, mediante as indicações constantes do contrato, o montante respetivo a cada um dos serviços, submetendo-os ao seu respetivo regime fiscal. Vale ressaltar que, quando uma prestação acordada é claramente o objeto principal, sendo o outro meramente acessório e irrelevante, o tratamento deverá ser da prestação principal.<sup>19</sup> Essa divisão de valores será relevante na mensuração do valor aduaneiro de mercadorias relacionadas com este *franchising*.

Em relação à exploração de direitos intangíveis que dão lugar ao pagamento dos *royalties*, estão o direito à propriedade intelectual e industrial, bem como as informações relativas a experiências industriais, comerciais ou científicas. No caso da propriedade intelectual, incluem-se um conjunto de obras protegidas pelo direito do autor<sup>20</sup> – cuja proteção é dada pela legislação de cada Estado. Destacamos neste caso a questão dos *softwares*<sup>21</sup>, na qual as remunerações previstas em negócios relativos a *computer software* que não tenham objeto, uso ou concessão do direito de propriedade intelectual estão fora do escopo do conceito de *royalties*<sup>22</sup>. Os direitos sobre a propriedade industrial, por seu turno, são as criações suscetíveis de proteção pelos direitos de propriedade industrial<sup>23</sup>, tais como as patentes, marcas de fabrico ou de comércio, desenhos, modelos, planos.

A Convenção Modelo contém nos seus comentários mais pormenores sobre questões específicas relacionadas com os *royalties*, apresentando inclusive exemplos, o que torna a classificação dos *royalties* mais clarificada. Tendo em consideração a definição desses

---

<sup>18</sup> Comitê dos Assuntos Fiscais. Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Patrimônio. 2013. p. 368

<sup>19</sup> Comentário 11.6 do art. 12.º da CMOCDE.

<sup>20</sup> PEREIRA, Liliana. «Sobre o conceito de Royalties e sua aplicação aos contratos de transferência de Know-How e Assistência Técnica: o caso português». 2010. p.591

<sup>21</sup> O *software* é um bem incorpóreo, e de acordo com os comentários da CMOCDE, é «um programa ou conjunto de programas que tem instruções destinadas a computador, quer para fins de funcionamento operativo do próprio computador (sistema de exploração), quer para execução de outras tarefas – software de aplicação». O *software* pode ser transferido de diversas formas, de forma integrada ao *computer hardware* ou de forma independente – e suscetível de utilização numa diversidade de *hardware* (equipamento físico).

<sup>22</sup> Art.º 12.º da CMOCDE.

<sup>23</sup> PEREIRA, Liliana. «Sobre o conceito de Royalties e sua aplicação aos contratos de transferência de *Know-How* e Assistência Técnica: o caso português». 2010. p.592

## ***Royalties* e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

direitos de exploração, veremos de seguida como eles podem estar relacionados com a mercadoria importada e, uma vez que estejam relacionados, se serão ou não devidos no contexto aduaneiro.

Portanto, para objeto do nosso estudo, consideraremos *royalties* pela definição mais abrangente, ou seja, a contida na Diretiva 2003/49/CE e na Convenção da ONU: as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico; bem como os pagamentos efetuados em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico.

### **3. O valor aduaneiro das mercadorias na União**

Na União, as mercadorias são valoradas, para fins aduaneiros, nos termos do CAU, que possui dois regulamentos: o Regulamento Delegado (UE) n.º 2015/2446 da Comissão, de 28 de julho de 2015 (AD-CAU), e Regulamento de Execução (UE) n.º 2015/2447 da Comissão, de 24 de novembro de 2015 (AE-CAU), sendo apenas o último Regulamento relevante para fins de inclusão dos *royalties* no preço das mercadorias. Hoje, no âmbito da União, o valor aduaneiro encontra-se atualmente regulado nos artigos 69.º a 74.º do CAU e nos artigos 128.º a 144.º do AE-CAU. No entanto, as decisões jurisprudenciais que encontramos hoje no âmbito da União ainda se referem ao antigo CAC, que esteve em vigor até 2016. Por esta razão, é importante destacarmos quais foram as mudanças entre o antigo código e o atual e qual a relevância dessas modificações para fins de acréscimo dos valores pagos a título de *royalties* no valor aduaneiro das mercadorias importadas.

O CAU, ao entrar em vigor, tratou do tema da valoração aduaneira no capítulo 3, de entre os art.º 69.º e seguintes. Segundo o art.º 70.º do CAU, o método de determinação do

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

valor aduaneiro baseia-se no seu valor transacional. Este método de cálculo do valor aduaneiro através do valor transacional da mercadoria é contrário ao conceito de «preço normal» das mercadorias, contida na antiga Convenção de Bruxelas de 1968<sup>24</sup>. Sendo assim, o valor transacional implica que só podem ser valoradas por este método mercadorias que tenham sido efetivamente objeto de venda, já que somente estas poderão ser transacionadas<sup>25</sup>. De acordo com o n.º 2 do art.º 70.º, o preço efetivamente pago ou a pagar é o pagamento total efetuado ou a efetuar pelo comprador ao vendedor ou pelo comprador a um terceiro em benefício do vendedor pelas mercadorias importadas e compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição da venda das mercadorias importadas.

No que respeita ao valor transacional da mercadoria, existem ajustamentos a serem feitos ao preço efetivamente pago ou a pagar quando o seu valor for determinado pelo art.º 70.º do CAU. O art.º 71.º contém os elementos adicionais que devem compor o valor aduaneiro das mercadorias definido no art.º 70.º. Essas correções listadas no art.º 71.º, tal como referido por TIMOTHY LYONS<sup>26</sup>, têm o propósito de prevenir a subvalorização das mercadorias, e assegurar que o valor da transação está aplicado na íntegra, protegendo assim a arrecadação de receita dos direitos aduaneiros da União.

De entre esses valores a serem corrigidos, ressalta-se o valor pago a título de *royalties* relativos às mercadorias, o qual o comprador é obrigado a pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda das mercadorias a avaliar, na medida em que esses *royalties* e direitos de licença não tenham sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar. Portanto, nos termos do art.º 71.º do CAU, para determinar o valor aduaneiro das mercadorias, o preço efetivamente pago ou a pagar por estas deve ser complementado pelos *royalties*. Sendo assim, há três elementos essenciais que devem estar presentes: primeiro, os *royalties* devem estar relacionados com a mercadoria; segundo, os *royalties* devem constituir uma condição de venda desta; terceiro, os *royalties* não foram incluídos no preço pago por essas mercadorias importadas.

---

<sup>24</sup> Regulamento (CEE) N.º 803/68 do Conselho de 27 de junho 1968.

<sup>25</sup> FERREIRA, Rogério, M. Fernandes e AFONSO, Sérgio Brigas. *Temas de Direito Aduaneiro*. Coordenação: Tânia Carvalhais Pereira. 2017. p.121.

<sup>26</sup> LYONS, Timothy. *EU Customs Law*. 2008. p. 296.

## *Royalties* e valor aduaneiro:

### A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União

O AE-CAU fixa regras relacionadas a estes artigos de modo mais detalhado. Primeiro, com relação à determinação do valor aduaneiro, nos termos do artigo 128.º, o AE-CAU determina que o valor será determinado no momento da aceitação da declaração aduaneira, com base na venda que ocorreu imediatamente antes da entrada da mercadoria na U.E. Esta norma contempla a situação das vendas sucessivas, ou seja, operações triangulares, onde o circuito físico da mercadoria difere do circuito documental da mesma<sup>27</sup>. Sendo assim, por exemplo, uma empresa sediada no Brasil que venda mercadorias para uma outra sediada na Suíça, e que por fim, esta última revenda para uma empresa sediada em Portugal. Neste caso, há dois contratos de compra e venda, com emissão de duas faturas: nomeadamente uma fatura da venda do Brasil para a Suíça e depois da Suíça para Portugal – onde o bem entra no território da União. No entanto, as mercadorias, fisicamente, apenas fazem o circuito Brasil-Portugal. Nessas situações, e ao abrigo do antigo CAC, era possível utilizar o valor da primeira venda – no nosso exemplo, na venda entre Brasil e Suíça – para fins aduaneiros – o que normalmente possuía um valor menor do que o transacionado entre Suíça e Portugal, na revenda. Com esta redação do CAU, o local que tem relevância para fins aduaneiros é o último local internacional antes das mercadorias entrarem no território da União. Ou seja, no nosso caso hipotético, seria a Suíça. Este é, portanto, o princípio da última venda, o *last sale rule principle*, referido pela Comissão Europeia no *Taxud B4/ (2016) 808781 Revision 2*. Portanto, para a determinação do valor aduaneiro, apenas a última venda internacional efetuada antes da introdução das mercadorias no território da Comunidade é a que deve ser considerada, desde que essa venda seja realmente uma venda para exportação. De acordo com o relatório da E&Y<sup>28</sup>, o art.º 128.º do CAU foi efetivamente introduzido para abolir a primeira venda na mensuração do valor aduaneiro das mercadorias.<sup>29</sup> Conclui-se, portanto, que os *royalties*, quando incluídos no valor aduaneiro das mercadorias, deverão ser acrescidos a este valor de referência, o da primeira venda.

Quanto à questão da relação dos *royalties* com a mercadoria a ser valorada, o AE-CAU dispõe no n.º 1 e n.º 2 art.º 136.º que os *royalties* estão relacionados com as mercadorias

---

<sup>27</sup> MARTINS, Alexandra. ROLDÃO, Ana. MOREIRA, Pedro em «O IVA Aduaneiro e os casos de “Roubo de Jóias” e das Vendas Sucessivas». *Temas de Direito Aduaneiro*. Coordenação: Tânia Carvalhais Pereira. 2017. p.222.

<sup>28</sup> WALTER. de Wit. em «Customs valuation under the UCC: further guidance needed?» *EC Tax Review* 2017-6. 2017.

<sup>29</sup> Idem

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

importadas, em especial, quando os direitos transferidos ao abrigo do contrato de *royalties* estão incorporados nas mercadorias. Além disso, quando o método de cálculo do montante dos *royalties* se reportar ao preço das mercadorias importadas, presume-se que o pagamento dos mesmos está relacionado com as mercadorias a avaliar. Por fim, se os *royalties* se referirem em parte às mercadorias importadas em avaliação e em parte a outros ingredientes ou elementos constitutivos adicionados às mercadorias após a sua importação, ou ainda a prestações e a serviços posteriores à sua importação, deverá ser feito um ajustamento adequado<sup>30</sup>.

Em sequência, o n.º 4 do art.º 136.º do AE-CAU dispõe que os *royalties* serão considerados pagos como condição de venda das mercadorias importadas em algumas situações referidas no artigo. Primeiro, imaginemos que o vendedor peça ao comprador que efetue o pagamento dos *royalties* das mercadorias vendidas. Neste caso, os *royalties* seriam considerados uma condição para a venda das mesmas. Outro caso seria se o pagamento dos *royalties* fosse para satisfazer uma obrigação do vendedor. Teríamos aqui também, indiretamente, o pagamento dos *royalties* como condição de venda das mercadorias. Por fim, se as mercadorias não puderem ser, de modo algum, vendidas sem que o comprador efetue o pagamento destes *royalties*, este será nitidamente considerado uma condição para que as mercadorias sejam vendidas. Neste sentido, o AE-CAU pretendeu alargar o âmbito de aplicação do artigo, ou seja, tornar as situações de inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro uma realidade mais abrangente.

Ao analisar os requisitos para a configuração de uma «condição de venda», cremos que de uma forma ou de outra, trata-se de uma questão contratual. Caso contrário, não seria possível avaliar essa exigibilidade do pagamento. Nesse exame, averigua-se se no contrato de compra e venda da mercadoria ou no contrato de licenciamento (ou no contrato de *royalty* em si) se houve esta imposição ao comprador. A nosso ver, este critério contratual não é consistente, sendo particularmente mais sensível quando estamos perante um contrato realizado por partes integrantes do mesmo grupo empresarial – relações que são mais suscetíveis a manipulações contratuais. Dessa forma, o critério da exigibilidade de pagamento dos *royalties* pelo comprador é, em termos contratuais, de fácil apuração probatória.

---

<sup>30</sup> Art.º 136.º do AE-CAU

**A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

Quanto à questão da exigibilidade do pagamento, sendo o caso de não estar prevista explicitamente no contrato esta hipótese, poderia esta exigência ser implicitamente deduzida pela autoridade Aduaneira, e assim, os *royalties* serem por ventura incluídos nos preços das mercadorias. Neste último caso, esta inclusão seria uma grande desvantagem económica e risco para a empresa, que teria as suas mercadorias valoradas por métodos secundários de determinação do valor aduaneiro, nos termos do art.º 74.º do CAU. Nestes casos, na ausência de uma previsão expressa no contrato de compra e venda, somente a análise casuística poderá concluir se aquela venda deveria ter incluído o valor pago a título de *royalties* nas mercadorias importadas.

No antigo CAC havia o capítulo 3 que contemplava o tema do valor aduaneiro das mercadorias, nos art.º 28.º e 36.º. No antigo art.º 29.º, também tínhamos como regra principal que o valor aduaneiro da mercadoria importada era o valor da transação, permitindo-se alguns ajustes. Neste sentido, se o valor da mercadoria cumprisse as condições determinadas pelo art.º 29, o valor a ser considerado para fins aduaneiros seria o valor da transação. Uma nota que merece destaque é que o CAC previa que a coligação, por si só, não constituía motivo suficiente para considerar o valor transacional como inaceitável. Esta disposição é também a nossa interpretação sobre o tema, muito embora não tenha sido transposta no CAU. A justificação é que embora as sociedades estejam coligadas, entendemos ser possível que elas pratiquem entre si preços semelhantes ao preço de mercado<sup>31</sup>.

Quantificar a mercadoria pelo seu valor transacional nos termos do art.º 29.º do CAC também se revelaria vantajoso, já que o operador económico o faria pelo preço efetivamente pago ou a pagar por essas mercadorias. Caso esse valor não fosse possível, o valor da mercadoria seria determinado por métodos alternativos, nos termos do art.º 30.º do CAC<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> O TJUE já teve oportunidade de se pronunciar no processo C-291/15 de 16 de junho de 2016, no caso EURO 2004. Hungary Kft., a respeito da definição de preços semelhantes. Embora a relação comercial no caso em concreto não dissesse respeito a relações intragrupo, o TJUE decidiu que ainda que a fatura seja um elemento importante para atestar a veracidade do preço pago pelas mercadorias importadas, o facto de a mercadoria estar muito abaixo do preço estatisticamente comercializado no mercado seria um critério que justificaria a aplicação de métodos alternativos para determinação do valor transacional da mercadoria.

<sup>32</sup> O artigo 30.º, n.º 2, alínea a), do CAC foi interpretado no caso do TJUE Valsts ieņēmumu dienests vs LS Customs Services no sentido de que, antes de poder afastar a aplicação do método de determinação do valor aduaneiro previsto naquela disposição, a autoridade competente não seria obrigada a solicitar ao produtor as informações necessárias para a aplicação desse método. No entanto, a autoridade aduaneira estaria obrigada a consultar todas as fontes de informação e bases de dados de

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

Caso ainda não fosse possível determinar o valor aduaneiro pelo art.º 29.º ou 30.º, o art.º 31.º fazia referência aos princípios do GATT, nomeadamente o art.º VII do GATT 1994. Finalmente, ao valor da mercadoria determinado pelo art.º 29.º, adicionar-se-ia o valor referente aos direitos de exploração e aos direitos de licença<sup>33</sup>. O art.º 32.º do CAC conteria os mesmos requisitos que hoje o art.º 71.º do CAU para determinar a inclusão dos *royalties* nas mercadorias importadas: Esses direitos deveriam estar relacionados com a mercadoria a avaliar; o comprador deveria estar direta ou indiretamente obrigado a pagá-los e o pagamento desses direitos deveria constituir uma condição de venda das mercadorias a avaliar, na medida em que estes valores ainda não tenham sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar. O valor aduaneiro deve, portanto, refletir o valor económico real de uma mercadoria importada e ter em consideração todos os elementos desta mercadoria que tenham valor económico.<sup>34</sup> Portanto, embora grande parte da jurisprudência ainda se refira ao antigo CAC, no que respeita às condições de inclusão do valor dos *royalties* na mercadoria, o texto legal permanece o mesmo e conseqüentemente, a mesma linha de raciocínio deverá ser adotada.

### **3.1. Partes relacionadas e valor transacional**

Na maioria dos casos concretos relacionados com o pagamento de *royalties* e importação de mercadorias, estamos perante dois contratos, formando muitas vezes uma tríade comercial. Primeiro, temos o contrato de compra e venda entre o importador e o exportador e separadamente, tem-se o contrato de licenciamento entre o licenciante e o licenciado. O contrato de licença deve especificar todos os pormenores sobre os direitos que estão a ser transmitidos, de entre eles: a validade da licença; cláusulas de proibição; direito de transmissão e sublicenças; garantias; término do contrato; suporte e manutenção dos serviços; controlo de qualidade; pormenores relacionados com o pagamento do *royalty* ou da taxa de

---

que dispusesse. Deve igualmente permitir aos operadores económicos em causa que lhe comuniquem as informações suscetíveis de contribuir para a determinação do valor aduaneiro das mercadorias, em aplicação daquela disposição.

<sup>33</sup> Art.º 32.º, 1, c, CAC.

<sup>34</sup> *The Shirmakers BV vs Staatsscretaris van Financiën*. Processo C-59/16. TJUE.

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

licenciamento, entre outros que julgarem necessários<sup>35</sup>. Com o licenciamento da propriedade intelectual, o licenciador assina um limite temporal para o seu direito de uso, por exemplo, das «*trademarks*», porém, mantém o seu direito original sobre esta. Já no contrato de compra e venda serão assinalados os termos específicos e condições de venda relacionados com o «*merchandise*» do produto que está a ser importado. Por fim, serão estas especificações e informações contidas nestes dois contratos que contribuirão para consubstanciar indicativos sobre a inclusão do pagamento dos *royalties* no valor aduaneiro das mercadorias importadas<sup>36</sup>.

Conforme já mencionado, o cenário mais comum é o de dois contratos, um relacionado com a concessão da licença dos *royalties* e o outro relacionado com a compra e venda das mercadorias que serão exportadas com destino à União Europeia. No entanto, embora estejamos a tratar de dois contratos, as partes podem estar relacionadas entre si, sendo todas as sociedades membros de um mesmo grupo económico. Essa relação especial entre as partes é um ponto que tem sido constantemente avaliado na jurisprudência. Consequentemente, a estreita relação entre as partes é um fator que influencia diretamente na decisão sobre a inclusão do pagamento dos *royalties* no valor aduaneiro das mercadorias.

O CAU e o AE-CAU estabelecem regras especiais em relação às transações feitas entre as partes relacionadas. No CAU, o art.º 70.º estabelece os critérios de determinação do valor aduaneiro com base no valor transacional das mercadorias e é enfático quando afirma que o valor transacional só será aplicável se o comprador e o vendedor não estiverem coligados ou, caso estejam, esta relação não tenha influenciado o preço das mercadorias, nos termos do art.º 70.º, n.º 3, d), do CAU. No AE-CAU, o tema está disciplinado no art.º 127.º em conjunto com o art.º 134.º do AE-CAU. Sendo assim, o valor transacional da mercadoria só será considerado se a relação entre as partes, ainda que pertencentes ao mesmo grupo económico, não tenha afetado o preço pago pelas mercadorias<sup>37</sup>. O escopo da norma é sustar eventuais distorções em relação ao preço das mercadorias, decorrentes de situações de coligação entre comprador e vendedor, finalidade igualmente prosseguida pelo regime dos

<sup>35</sup> Commentary 25.1 *Third party royalties and license fees - General commentary*. Item 4.

<sup>36</sup> *Idem*

<sup>37</sup> No antigo CAC, havia a mesma disposição na alínea d), n.º 1, art.º 29º, sendo apenas aceite o valor transacional da mercadoria se o «comprador e o vendedor não estejam coligados ou, se o estiverem, que o valor transacional seja aceitável para efeitos aduaneiros»

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de royalties na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

preços de transferência<sup>38</sup>. Contudo, também em sede aduaneira a simples existência de coligação entre comprador e vendedor não permitirá, sem mais, inferir a distorção do valor transacional.<sup>39</sup>

De acordo com o referido AE-CAU, as condições nas quais duas entidades serão consideradas coligadas são: «a) Se uma fizer parte da direção ou do conselho de administração da empresa da outra e reciprocamente; b) Se tiverem juridicamente a qualidade de associados; c) Se uma for o empregador da outra; d) Se uma terceira parte possuir, controlar ou detiver direta ou indiretamente 5 % ou mais das ações ou partes emitidas com direito de voto em ambas; e) Se uma delas controlar a outra direta ou indiretamente; f) Se ambas forem direta ou indiretamente controladas por uma terceira pessoa; g) Se, em conjunto, controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa». Por fim, o n.º 3 do referido artigo destaca que «considera-se que uma pessoa controla outra quando a primeira pode de facto ou de direito exercer orientação sobre a segunda». O art.º 134.º também inclui as circunstâncias nas quais, mesmo que haja uma coligação, será possível que a mercadoria seja valorada pelo seu valor transacional. Isto ocorrerá se o declarante comprovar que o valor transacional está muito próximo do valor praticado por entidades não coligadas, tratando-se de mercadorias idênticas ou semelhantes. No antigo CAC, no art.º 29.º, também havia a menção de que, se as partes estivessem coligadas, o valor transacional não seria considerado, a não ser que esta coligação não tivesse influenciado o preço da mercadoria. Sendo assim, a coligação entre as partes, por si só, não era motivo suficiente para considerar o valor transacional como inaceitável.

O ordenamento jurídico português trata do tema das partes relacionadas no art.º 63.º n.º 1 do CIRC e na Portaria n.º 1.446-C/2001.<sup>40</sup> No art.º 1.º n.º 1 da referida norma, temos a seguinte previsão:

*«Nas operações efectuadas entre um sujeito passivo do IRS ou do IRC e qualquer outra entidade, sujeita ou não a estes impostos, com a qual*

---

<sup>38</sup> AMARAL, Frederico. *Direito Aduaneiro Europeu: Natureza e objeto*. Universidade do Porto. Faculdade de Direito. 2012. p.68

<sup>39</sup> Idem

<sup>40</sup> Esta Portaria teve como objetivo regulamentar em território Português, de forma simplificada, as orientações da OCDE.

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

*esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.»*

De acordo com o artigo, entende-se que os preços de transferência aplicar-se-ão a todo o tipo de relacionamento que possa acontecer entre partes relacionadas. O n.º 9 do art.º 63.º do CIRC prevê ainda que o regime de preços de transferência é aplicável nas relações entre:

*«a\*) Uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis situados fora deste território;*

*b\*) Uma entidade residente e os seus estabelecimentos estáveis situados fora do território português ou entre estes.»*

Esta regulamentação encontra fundamento nas previsões do art.º 4º n.º 2 do mesmo Código, que prevê que são sujeitos ao IRC todas as pessoas coletivas ou entidades mesmo que não residentes em território Português, quanto aos rendimentos aqui auferidos. Desta forma, o regime de preços de transferência aplica-se a qualquer transação realizada entre partes relacionadas independentemente de sua localização. Importante ressaltar que a Portaria 1446-C/2001 expõe ainda recomendações para a aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, as obrigações documentais a serem seguidas, os ajustamentos cabíveis ao lucro tributável, bem como regulamentações acerca dos acordos de partilha de custos e acordos de prestação de serviço intragrupo.

A OCDE, ao tratar das empresas coligadas, utiliza o termo «empresa associada» e no art.º 9.º n.º 1, a) e b), da CMOCD define-as como empresas com participação direta ou indireta na direção, controlo, ou capital de outra, ou ainda, se as mesmas pessoas participarem na direção, controlo ou capital de duas empresas. A legislação Portuguesa, para fins fiscais, no art.º 63 n.º 4 do CIRC, aprofunda o conceito, com a terminologia «entidade com a qual esteja em situação de relações especiais» e considera que existam relações especiais entre

## *Royalties* e valor aduaneiro:

### A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União

duas entidades nas situações em que «uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra».

É certo que, muito embora haja uma definição na CMOCD, a legislação de cada país definirá detalhadamente na sua legislação interna o que considera coligação para efeitos fiscais. No nosso caso, delimitaremos a definição de coligação apenas no âmbito da União Europeia e utilizaremos o conceito do CAU e IRC.

Considera-se, deste modo, que duas pessoas estão coligadas se, de entre diversos critérios expostos, uma delas controlar a outra direta ou indiretamente; ou se ambas forem controladas por uma terceira entidade; ou, pelo contrário, se as duas entidades juntas controlarem uma terceira entidade. Portanto, nos casos em que o comprador e o vendedor estão relacionados, devem ser examinadas as circunstâncias próprias da venda para saber se houve influência ou não no preço da mercadoria, isto é, se os preços praticados estão de acordo com os preços de transferência segundo as normas do IRC e OCDE. Finalmente, ao declarante deve ser dada a oportunidade de facultar outras informações pormenorizadas que possam ser necessárias, sobre estas circunstâncias<sup>41</sup>.

Sendo assim, primeiro o comprador deve comprovar que o facto de estar de alguma forma relacionado com o vendedor não teve qualquer influência no preço da mercadoria, e, portanto, poderá esta ser mensurada pelo preço indicado pelo declarante na Autoridade Aduaneira. Segundo DITMER e CLARO, as regras aduaneiras fornecem assim um conjunto de normas para determinação do valor aduaneiro quando existam indícios que o valor transacional se encontra influenciado por fatores decorrentes de uma relação de coligação<sup>42</sup>. Posteriormente, e tendo em conta que a mercadoria foi mensurada pelo seu valor transacional, devemos agora examinar se a condição do vendedor estar ou não relacionado com o comprador fará ou não que o preço pago a título de *royalties* seja considerado uma condição de venda das mercadorias importadas, e, por conseguinte, serão acrescidos ao valor aduaneiro das mesmas. Como veremos, não será só a relação entre o vendedor e o comprador que importará, mas também a relação entre os dois com o licenciante dos *royalties*.

---

<sup>41</sup> Nos termos do art.º 134.º do AE-CAU

<sup>42</sup> Claro, Suzana. Dimter, Clara. «O regime Aduaneiro e os preços de transferência. *Temas de Direito Aduaneiro*. p. 310.

## ***Royalties* e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

Nos casos concretos, essa coligação entre as partes é tida muitas vezes em consideração, pois, quanto mais o licenciador tiver influência sobre o vendedor, ou mesmo sobre o comprador, maiores são as possibilidades de que, no contrato de compra e venda das mercadorias, os *royalties* sejam considerados uma condição de venda das mesmas. Para exemplificar, imaginemos que a sociedade mãe A é a proprietária dos direitos de exploração, enquanto a sociedade B, vendedora, é uma entidade independente. No entanto, o comprador, sociedade C, é uma subsidiária da sociedade A. Neste contexto, quando a sociedade C compra os produtos de B, é muito provável que no contrato de compra e venda haja uma previsão que o pagamento dos *royalties* seja obrigatório para que a venda da mercadoria se realize.

No processo C-529/16<sup>43</sup> do TJUE, a sociedade *Hamamatsu* adquiriu mercadorias importadas à sociedade-mãe, que lhe faturou por essas mercadorias preços intragrupo, em conformidade com o acordo prévio em matéria de preços de transferência celebrado entre o referido grupo de empresas e as autoridades fiscais alemãs. No acórdão, para determinar a correta mensuração do valor transacional, o Tribunal Tributário de Munique explica que essa verificação decorre em várias fases, com base no chamado método de repartição dos lucros residuais, que é conforme com as orientações da OCDE<sup>44</sup>. Neste sentido, podemos inferir da decisão que quando estivermos a tratar de relações especiais dentro de grupos empresariais, o valor transacional deve sempre estar em conformidade com o princípio de plena concorrência previsto pelas orientações da OCDE.

No comentário 25.1 da OMA<sup>45</sup> sobre a interpretação do art.º 8.1, c) do Acordo alguns critérios são estabelecidos. De acordo com o item 3<sup>46</sup>, é típico nestes cenários de importação

---

<sup>43</sup> *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH vs Hauptzollamt München*. Processo C-529/16. TJUE.

<sup>44</sup> De acordo com o Tribunal Alemão, em primeiro lugar, é atribuído a cada participante um lucro suficiente que lhe permita realizar um rendimento mínimo. O lucro residual é, por seu turno, objeto de uma repartição proporcional, de acordo com determinados fatores. Em segundo lugar, é fixado à *Hamamatsu* um intervalo de objetivo da margem operacional. Caso o resultado efetivamente obtido ultrapasse o intervalo de objetivo, é corrigido para o limite superior ou inferior através de um ajustamento, sendo emitidas notas de crédito ou de débito.

<sup>45</sup> Vale ressaltar que no comentário assume-se que os *royalties* não foram incluídos no preço pago ou a pagar - sendo a análise focada em duas questões principais: se os *royalties* estão relacionados com as mercadorias a serem valoradas e se estes estão a ser pagos como uma condição de venda da mercadoria.

<sup>46</sup> WCO. Commentary 25.1 *Third party royalties and license fees - General commentary*. Item 3.

## ***Royalties* e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

que as referidas taxas não sejam pagas ao vendedor, mas sim diretamente a uma terceira entidade. Quando o *royalty* é pago a uma terceira entidade relacionada com o vendedor, é muito provável que estes *royalties* tenham sido uma condição de venda das mercadorias. Não havendo esta relação e sendo estas duas entidades não coligadas, a probabilidade de os *royalties* serem considerados uma condição de venda é menor. Há, contudo, que se ter em consideração que a coligação em si não é o único critério para definir se há ou não uma condição de venda, devendo outros fatores comerciais ser analisados.

Nesta linha de raciocínio, existem muitas situações em que muito embora o licenciante seja uma terceira entidade não relacionada com o vendedor ou com o comprador, os *royalties* podem ser considerados uma condição de venda daquela mercadoria. O comentário ressalta que existem várias situações em que o pagamento dos *royalties* é considerado condição de venda das mercadorias, mesmo quando eles são pagos a uma terceira entidade, não coligada ao comprador nem ao vendedor. Acreditamos que o motivo desta ressalva seja porque, intuitivamente, faria sentido que, sendo o licenciante estranho à relação de compra e venda, esta não estaria condicionada ao pagamento de *royalties*, podendo o comprador obter as mercadorias com outros fornecedores livremente em outras vendas. Entretanto, cada situação deve ser avaliada individualmente, já que outras questões, nomeadamente, as cláusulas estabelecidas no contrato, podem alterar esta realidade.

O antigo CAC no artigo 29.º, como visto, já trazia a ressalva de que o pagamento feito a uma terceira sociedade, que não o vendedor, não descartaria, por si só, a inclusão de *royalties* no preço das mercadorias. Acreditamos que esta interpretação deve ser mantida e o que deve ser tido em consideração é se esta terceira parte exerce um controlo direto sobre o vendedor ou apenas dispõe de um poder restrito, como por exemplo, o de controlo de qualidade. Sendo assim, neste último caso, o controlo de qualidade isoladamente não dá lugar ao pagamento de *royalties*.

O valor aduaneiro da mercadoria é hoje maioritariamente inspirado pelo Acordo Geral de Tarifas e Comércio, também conhecido pelo seu acrónimo em inglês, *GATT*<sup>47</sup>. O GATT foi estabelecido em 1947 com o objetivo de harmonizar as políticas aduaneiras entre os

---

<sup>47</sup> General Agreement on Trade and Tariffs 1947.

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

Estados signatários e incentivar as relações de comércio internacional entre eles. Após a Rodada Uruguai de negociações da Organização Internacional do Comércio, incluiu-se um novo Acordo de Tarifas Aduaneiras e Comércio, de 1994, o qual mantém a vigência do GATT 47, o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), o Acordo sobre Investimentos (TRIMS), o Acordo sobre direitos de Propriedade Intelectual (TRIPS). Por fim, a Ata da Rodada Uruguai também contém o acordo constitutivo da Organização Mundial de Comércio – OMC, encarregada de efetivar e garantir a aplicação dos acordos citados. Neste sentido, as regras e princípios do GATT permanecem hoje em pleno vigor, refletidos nos acordos da OMC. Finalmente, o Acordo de Valoração Aduaneira originou-se na Rodada do Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, em que foi aprovado o Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, o qual é utilizado atualmente no comércio internacional. O conceito de valor aduaneiro contido no GATT está refletido na legislação aduaneira de quase todos os países e, de facto, atualmente é aplicado em quase todos os países do mundo.<sup>48</sup>

O Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT 1994<sup>49</sup> prevê princípios fundamentais que restringem e facilitam as políticas de comércio exterior dos países membros, com o escopo de uma maior liberação do comércio internacional. Assim, o valor aduaneiro das mercadorias importadas deve estar de acordo com as normas internacionais da OMC/GATT. Neste sentido, entre os países signatários da OMC, o valor aduaneiro das mercadorias deve ser mensurado de acordo com o texto do Acordo. O artigo que interessa para a nossa análise é o art.º 8.º do mesmo, que dispõe que, para determinar o valor aduaneiro das mercadorias, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas os «(c) royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração que o comprador deve pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais royalties e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar». Diversos países utilizam hoje o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT 1994 na valoração

---

<sup>48</sup> ZOZAYA. Francisco Pelechá. *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho Aduanero Tributario*. 2009. P. 127.

<sup>49</sup> *Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade* 1994

## *Royalties* e valor aduaneiro:

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

aduaneira das mercadorias. A União, com o CAU em vigor, reflete também esses princípios e normas, o que implica uma convergência legislativa.

Neste sentido, conclui-se que, tanto no âmbito da legislação da União Europeia quanto em legislações de diversos países inspiradas no GATT<sup>50</sup>, existem dois pontos comuns de extrema importância para que se possa incluir o valor a título de *royalties* no valor aduaneiro das mercadorias: o primeiro é que os *royalties* estejam relacionados com a mercadoria e o segundo é o pagamento constituir uma condição para a venda das mesmas.

A inclusão obrigatória de todos os pagamentos no valor da transação como uma condição de venda é uma questão recorrente nos tribunais e nas instâncias aduaneiras. Esta questão tem aparecido frequentemente na Autoridade Aduaneira Italiana<sup>51</sup>. A Comissão Tributária de Lombardia<sup>52</sup> reiterou o seu ponto, no qual num caso em concreto, os *royalties* estariam excluídos do imposto alfandegário se o fabricante dos bens fosse um terceiro independente, estranho ao contrato entre o licenciante e o licenciado<sup>53</sup>. Entre as partes, licenciante e licenciado, havia um contrato que dispunha que haveria a presença de um agente com a tarefa de selecionar os fabricantes não europeus. Neste caso, foi preciso definir a relação entre o licenciante e um dos vendedores, para averiguar se havia ou não um controlo do licenciante sobre o vendedor.

Em relação à inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro das mercadorias, o controlo só é relevante quando o licenciante é capaz de exercer uma restrição ou orientação na escolha do produtor ou de um fornecedor em específico. Portanto, a Comissão teve como foco a avaliação desse aspeto do controlo e acabou por descartar a existência de um poder do licenciador sobre o fabricante da mercadoria. Neste requisito, foi decidido pelos tribunais inferiores italianos que o único controlo que surgia no cenário apresentado era um controlo de qualidade, que deve ser distinguido do controlo de produção sobre o vendedor. A título de exemplificação, quando o licenciante seleciona o vendedor (ou fabricante), há, na nossa

---

<sup>50</sup> Atualmente, 128 países são membros do GATT

<sup>51</sup> MEOTTI, Catherine em «Should multinationals include royalty payments in their custom valuations? If not for the past, what about for the future?». 2016.

<sup>52</sup> Commissione tributaria regionale della Lombardia em Acórdão de 9 de julho de 2018, n. 3151

<sup>53</sup> Decisão que está alinhada com o TJUE no caso GE Healthcare GmbH vs Hauptzollamt Düsseldorf. Processo C 173/15. TJUE.

## ***Royalties* e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

opinião, um controlo do primeiro sobre o segundo. Se o licenciante pode impor restrições aos eventuais compradores ou restringir quantidades de produção, há um claro sinal de que este está a exercer um controlo sobre o vendedor. A forma de interferência que importa para fins alfandegários está na questão do controlo da produção em si e não no controlo de qualidade das mercadorias importadas – que é uma prática comum para garantir a proteção da marca registada. Segundo Sara Armella<sup>54</sup>, a presença de «códigos de conduta» ou «controles de qualidade» não constitui um controlo sobre o fabricante, já que outras empresas envolvidas na cadeia de produção também estão obrigadas a respeitar e garantir esses padrões de qualidade estabelecidos.

A Comissão Regional de Impostos da Lombardia descartou a existência de um poder do licenciante sobre o fabricante, enquanto a Alfândega considerou que havia controlo com base no facto de que o agente, que fazia a seleção dos fabricantes estrangeiros, era 100% controlado pelo licenciante. A empresa comprovou a ausência de qualquer controlo por parte do licenciante sobre os fabricantes das mercadorias, mostrando que o agente de compras prestava apenas assistência logística e limitava-se a indicar os fabricantes ao licenciado. A este respeito, a evidência fornecida pela empresa foi a de que o fabricante estrangeiro não tinha a obrigação de produzir exclusivamente para o licenciante, uma vez que este operava como fornecedor de outras 67 empresas e, portanto, apenas uma pequena percentagem da produção era destinada ao titular da marca.

Podemos extrair do caso é que muito embora a empresa tenha tentado comprovar que não havia uma vinculação direta, ou seja, que não havia um controlo do licenciante sobre os fabricantes, o que consequentemente descartaria o pagamento dos *royalties* como condição de venda da mercadoria – excluindo-o do valor aduaneiro da mesma, os juízes enfatizaram que o agente que selecionava os fabricantes era 100% controlado pelo licenciante, e, além disso, havia um contrato de fabricação entre o licenciante com os fabricantes estrangeiros, o que expressaria uma interferência efetiva do licenciante sobre o fornecedor. Portanto, no caso italiano, como foi considerado que havia controlo do licenciante sobre o produtor, o

---

<sup>54</sup> ARMELLA, Sara em «Royalties escluse dal valore se la Dogana non prova il controllo sul produttore». 2018.

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

pagamento de *royalties* era devido, pois este pagamento constituiria uma condição de venda para que se realizasse a transação económica.

Vale ressaltar que recentemente, no caso da GE Healthcare Alemanha<sup>55</sup>, em que foi apresentado no TJUE um pedido de decisão prejudicial<sup>56</sup> pelo *Finanzgericht*<sup>57</sup> de Düsseldorf<sup>58</sup>, a sociedade Monogram, licenciadora dos *royalties*, estava ligada tanto ao comprador quanto ao vendedor, sendo todas as três partes membros do mesmo grupo empresarial. A decisão do TJUE nesse caso foi a de que os *royalties* constituíam uma condição de venda das mercadorias quando, no seio do mesmo grupo de sociedade, o pagamento desses direitos fosse exigido por uma empresa vinculada, quer ao vendedor quer ao comprador, e realizado em benefício dessa mesma empresa. Sendo assim, neste caso de coligação, visto que havia a exigência do pagamento de *royalties* como condição de venda das mercadorias, estes deveriam ser incluídos no valor aduaneiro das mesmas.

### **3.2. Os *royalties* relacionados com a mercadoria a ser valorada**

Como referimos anteriormente, para a inclusão do valor pago a título de *royalties* no preço das mercadorias exportadas com destino ao território aduaneiro da União, é imprescindível que esses direitos intangíveis estejam associados à mercadoria. Nesta análise, é fundamental encontrar uma conexão direta entre os *royalties* e a mercadoria. Esta relação direta, no entanto, nem sempre é clara, e muitas vezes somente a verificação casuística poderá esclarecer esta condição.

A Organização Mundial das Alfândegas também disponibiliza comentários acerca da interpretação do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT 1994, nomeadamente no que se refere à valoração aduaneira das mercadorias importadas. Como

---

<sup>55</sup> GE Healthcare GmbH vs Hauptzollamt Düsseldorf. Processo C-173/15. TJUE.

<sup>56</sup> Nos termos do Art.º 267.º TFUE.

<sup>57</sup> Autoridade Aduaneira de Dusseldorf.

<sup>58</sup> O pedido questionou a interpretação do artigo 32.º, n.º 1, alínea c), e n.º 5, alínea b), do antigo CAC58. Embora a decisão remeta ao antigo CAC, revela-se um auxílio na interpretação do novo CAU. Além deste artigo, discutiu-se também a interpretação do artigo 158.º, n.º3 e 160.º do Regulamento 2454/93.

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

visto, na União Europeia, o art.º 136º do AE-CAU é o que dispõe sobre esta relação, que pode ser inferida se os *royalties* estiverem incorporados à mercadoria ou se no cálculo do montante dos *royalties*, este cálculo se reportar diretamente à mercadoria. De acordo com o comentário 25.1 ao art.º 8, 1, c), do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT 1994, a situação mais comum na qual estes poderiam ser considerados relacionados com a mercadoria a ser valorada é na hipótese de o importador dos bens incorporar a propriedade intelectual ou a produzir utilizando a propriedade intelectual abrangida pela licença concedida<sup>59</sup>. A existência dessa relação estaria muito clara, portanto, se, por exemplo, as mercadorias importadas incorporassem a marca registada pela qual o *royalty* é pago.

Portanto, conclui-se que para haver esta relação entre os *royalties* e a mercadoria, esses devem estar incorporados, quase que em uma relação de dependência, para que seja possível a sua comercialização. Em conclusão, uma das formas mais claras de o *royalty* ser considerado relacionado com os bens é quando as taxas são pagas para patentes, direitos autorais, marcas registadas, engenharia, *know-how*, arte, pesquisa e desenvolvimento, *design* ou outros tipos de propriedade intelectual que é necessário para produção do bem importado.<sup>60</sup> Isto é, a relação entre os *royalties* e as mercadorias importadas é clara quando a propriedade intelectual licenciada é usada dentro ou integrada à mercadoria durante o processo de fabricação<sup>61</sup>.

Mais recentemente, uma *advisory opinion* do Comité Técnico da OMA<sup>62</sup> trouxe um exemplo interessante, de um contrato de *franchising*, a respeito da relação entre os *royalties* e as mercadorias. No exemplo, uma sociedade A, no país «I» celebra um contrato de *franchising* com a sociedade «B» sediada no país «E», sendo A o comprador (*franchisee*) e B o vendedor (*franchisor*). A sociedade A só poderá comprar da sociedade B ou de sociedades autorizadas por B, as matérias-primas que utilizará para produzir os seus respetivos produtos finais no seu país. No entanto, estas matérias-primas importadas não possuem patente registada, tão pouco direitos de propriedade intelectual. Além disso, a sociedade A poderá

---

<sup>59</sup> WCO. Commentary 25.1. *Third party royalties and license fees - General commentary*. Item 6.

<sup>60</sup> LUX, Michael. CANNISTRA, Dan. CUADROS, Miguel. *Article: The Customs Treatment of Royalties and License Fees with regard to imported goods*. 2012.

<sup>61</sup> Idem.

<sup>62</sup> WCO. *Advisory Opinion 4.17. Royalties and license fees under Article 8.1 (c) of the Agreement*.

## ***Royalties* e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

adquirir essas matérias-primas de outros fornecedores, partes terceiras, que vendem a um preço mais barato e que são devidamente autorizados pela Sociedade B no que respeita ao controlo de qualidade. Assim, A paga a B pela utilização da marca e sistema, sendo os *royalties* calculados como uma percentagem da venda bruta de A dos produtos finais manufacturados, cujas matérias-primas foram importadas.

Neste caso, a posição do Comité Técnico é a de que a importação das matérias-primas, que eram essenciais e necessárias para a produção dos bens, com a exigência de que fossem adquiridos pelo franqueador ou por um terceiro autorizado por ele – para atender requisitos de qualidade – não eram produtos com marca registada e nem com patente, tão pouco manufacturados sob um processo patenteado. Portanto, o pagamento de *royalties* não estaria relacionado com a importação dos bens em si, mas com o uso da marca e com o sistema do franqueador na produção e venda de produtos que possuem propriedade intelectual do franqueador. Finalmente, os *royalties* pagos pelo franqueado não devem ser adicionados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, de acordo com as disposições do Artigo 8.1 (c) do Acordo<sup>63</sup>, já que as matérias-primas, embora fossem utilizadas na produção de produtos patenteados, não tinham patente sobre elas.

No caso apresentado da *GE Healthcare* ao TJUE, uma das questões prejudiciais foi precisamente se os *royalties* relativos à marca comercial, no sentido do artigo 32.º, n.º 1, alínea c), do antigo CAC, poderiam dizer respeito às mercadorias importadas, apesar de também serem pagos pela prestação de serviços e pela utilização do elemento nuclear do nome do grupo empresarial. O TJUE decidiu que o contrato de *royalty* em causa no processo principal previa que a GE Alemanha tinha a obrigação de pagar os direitos *royalties* relativos ao uso da marca GE para as mercadorias importadas, com exceção de algumas mercadorias que podiam ser utilizadas sob essa marca com isenção de direitos, como no caso de mercadorias revendidas a outras filiais do grupo GE, de mercadorias utilizadas para fins experimentais ou em amostragens ou de mercadorias destinadas a sucata. Segundo a opinião do Advogado-Geral Paolo Mengozzi, resulta dos autos que a obrigação de pagar os *royalties* correspondentes ao uso da marca aposta nas mercadorias importadas pela *GE Healthcare* está

---

<sup>63</sup> WCO. Advisory Opinion 4.17. *Royalties and license fees under Article 8.1 (c) of the Agreement.*

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

prevista no contrato de licença, com exceção dos casos que se beneficiavam da isenção de pagamento. Portanto, os *royalties* são efetivamente relacionados com as mercadorias importadas<sup>64</sup>.

Ato contínuo, o TJUE sublinha que é necessário analisar se estes direitos são «relativos às mercadorias a avaliar» mesmo que não seja determinável o seu montante no momento da celebração do contrato ou da constituição da dívida aduaneira. A conclusão é de que os direitos se reportam efetivamente as mercadorias a avaliar mesmo que o seu montante exato não tenha sido determinado no momento da celebração do contrato ou posteriormente, no momento da aceitação da declaração aduaneira. Apesar de não haver nenhum dispositivo que exija que neste preciso momento se tenha o valor exato da mercadoria, o Regulamento de Execução n.º 2454/93<sup>65</sup> previa que as autoridades aduaneiras poderiam, mediante pedido do interessado, permitir que determinados elementos que não fossem quantificáveis no momento que é constituída a dívida aduaneira, fossem determinados com base em critérios adequados e específicos, e ainda, a possibilidade de introduzir a mercadoria em livre prática com uma declaração incompleta.<sup>66</sup>

Adicionalmente, havia a questão de saber se os *royalties* poderiam ser considerados se se referissem apenas parcialmente às mercadorias. No caso, os direitos de exploração foram igualmente pagos a título de prestação de serviços posteriormente à importação e pelo uso da marca comercial do grupo. O TJUE assinala que, conforme o Regulamento (CEE) n.º 2913/92, os *royalties* poderiam ser considerados relacionados, em parte, às mercadorias, e, em parte, às prestações de serviço posteriores à importação, podendo a adição do valor do *royalty* previsto no artigo 32.º, n.º 1, c, do CAC ser ainda assim aplicado, mesmo que os *royalties* se referissem apenas parcialmente às mercadorias importadas – e este ajustamento deveria ser feito com base em dados objetivos e quantificáveis – que permitam mensurar o montante dos *royalties* relacionados com a mercadoria.

Face a este contexto exposto, cremos que para relacionar os *royalties* com as mercadorias importadas, é necessário que, primeiro, esses direitos intangíveis estejam de

---

<sup>64</sup>Conclusões do Advogado-Geral Paolo Mengozzi no caso GE Healthcare GmbH vs Hauptzollamt Düsseldorf. Processo C-173/15. TJUE. Ponto 29.

<sup>65</sup> Art.º 156.º- A, n.º 1 do Regulamento (CEE) n.º 2454/93

<sup>66</sup> Art.º 254.º do Regulamento (CEE) n.º 2454/93

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

facto registados, ou seja, estejam patenteados. Só assim será possível a cobrança de *royalties*. Em segundo lugar, os produtos licenciados devem fazer parte da produção da mercadoria ou estar incorporada à mesma, configurando assim uma relação intrínseca forte, de dependência. Há também a possibilidade de estar previsto, no contrato de compra e venda ou no de *royalties*, uma remissão direta no cálculo do montante dos *royalties* com a mercadoria importada. Se os *royalties* não estiverem inseridos neste contexto, não cremos que estes estejam relacionados com a mercadoria.

### **3.3. O Pagamento dos *royalties* como condição de venda das mercadorias**

Outro elemento fundamental que extraímos da redação do art.º 71, c), do CAU<sup>67</sup> foi o requisito «condição de venda». É, portanto, necessário estabelecer as circunstâncias nas quais os *royalties* serão considerados uma condição de venda dos bens importados e se, por conseguinte, serão incluídos no valor da mercadoria quando da sua exportação com destino à União. Para melhor elucidar esta questão, o comentário 25.1<sup>68</sup> expõe no item 7 que o cerne da questão está em saber se o comprador é capaz – ou não – de adquirir a mercadoria importada sem o devido pagamento dos *royalties*. Além disso, como já discutido quando abordamos a questão das partes relacionadas, quando os *royalties* são pagos a uma terceira parte relacionada com o vendedor, é muito mais provável que estes tenham sido pagos como condição de venda, do que quando este pagamento é feito a uma terceira entidade não relacionada com o vendedor<sup>69</sup>.

Este comentário introduz ainda um exemplo de como seria uma situação clara de que o comprador não poderia adquirir o produto importado sem o pagamento dos *royalties*: quando na documentação de venda da mercadoria importada estiver incluída uma explícita declaração afirmando que o comprador deverá efetuar o pagamento dos *royalties* como uma

<sup>67</sup> No antigo CAC, essa exigência também era feita na alínea a), n.º 3, art.º 29.º.

<sup>68</sup> WCO. Commentary 25.1 *Third party royalties and license fees - General commentary*. Item 7.

<sup>69</sup> Idem

## ***Royalties* e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

condição de venda da mercadoria. Esta referência explícita seria determinante para precisar se as referidas taxas são ou não uma condição de venda.

No entanto, segundo Marco Allena<sup>70</sup>, o facto de o contrato não especificar que a venda da mercadoria importada está sujeita ao pagamento de *royalties* não é um fator que por si só descarta a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro. Na mesma linha de raciocínio, o Comité Técnico, no comentário 25.1, reconhece que se os documentos da venda da mercadoria importada não incluírem nenhuma referência quanto ao pagamento de *royalties*, de forma explícita, particularmente no caso de estes serem pagos a uma terceira parte não relacionadas ao vendedor, outros critérios devem ser adotados para saber se os *royalties* foram uma condição de venda da mercadoria<sup>71</sup>.

Neste sentido, um dos critérios está ligado ao facto de existir uma referência à taxa de *royalties* no contrato de compra e venda ou em documentos relacionados; ou uma referência à venda das mercadorias no contrato de *royalties*. Outro ponto seria a possibilidade de rescisão do contrato de compra e venda como consequência da violação do contrato de *royalty* – o que, em última análise, indicaria uma estreita ligação entre o pagamento da taxa de *royalty* e a venda das mercadorias. Adicionalmente, no caso de existir no contrato de *royalty* alguma cláusula que impeça o fabricante de fabricar ou vender os referidos bens, cuja propriedade intelectual foi incorporada, caso o pagamento dos *royalties* não tenha sido efetuado. Por fim, se o contrato de *royalties* contiver cláusulas que permitam ao licenciante gerir a produção ou a venda entre o fabricante e o importador para além do serviço de controlo de qualidade, significa que há um controlo do licenciante sobre o fabricante – o que daria azo também à configuração do critério de condição de venda. Neste sentido, inferimos que, para determinação da condição de venda, esses diversos critérios e fatores contratuais e factuais devem ser analisados.

Creemos que, maioritariamente, para além da análise contratual, deve ser analisado se o licenciante pode exercer influência sobre produtor (ou vendedor). Se os operadores forem, precisamente, parte de um mesmo grupo económico, o pagamento dos *royalties* poderá ser

---

<sup>70</sup> ALLENA, Marco. *Duties, Royalties and Customs Valuation Pending Italian Supreme Court Decision on the Inclusion of Royalties in Taxable Value*. 2018. p. 429.

<sup>71</sup> Commentary 25.1 *Third party royalties and license fees - General commentary*. Item 8.

## ***Royalties* e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

uma condição de venda da mercadoria. Entretanto, essa influência não pode ser presumida somente pelo facto de os operadores estarem numa relação especial intragrupo. Isto porque, tendo em consideração que a mercadoria está a ser mensurada pelo seu valor transaccional, em obediência das normas de preços de transferência do IRC e da OCDE, esta transação está numa relação de igualdade com outros operadores que estão fora do grupo económico.

Portanto, pelo princípio da igualdade fiscal, tão caro ao ordenamento jurídico fiscal, os *royalties* devem ser incluídos apenas se houver uma influência relativamente ao controlo de produção entre o licenciador e o produtor ou vendedor, seja esta operação dentro ou fora do grupo empresarial. A partir disso, outras questões devem ser avaliadas, nomeadamente as cláusulas estabelecidas em contrato. Assim, a hipótese de inclusão dos *royalties* estaria excluída se houvesse alguma cláusula expressa no contrato de *royalties* ou de compra e venda no sentido de não exigir este pagamento para que a compra ou venda da mercadoria se realize e se as partes operantes na transação não exercerem influência relativamente ao controlo de produção umas sobre as outras. Por uma questão de segurança jurídica, as alfândegas e os tribunais deveriam estabelecer, tendo em vista estes conflitos práticos, que tipo de influência deve ser considerado para que se defina que haja um controlo do licenciador sobre o vendedor da mercadoria. Caso contrário, podemos ter na jurisprudência situações em que os *royalties*, somente pelo facto de a mercadoria ser transaccionada dentro do grupo empresarial, são considerados condição de venda das mercadorias. E outras situações em que há transações intragrupo, mas que, por outros motivos, nomeadamente questões contratuais e análise do controlo da produção, em que a transação não configura uma condição de venda e, consequentemente, os *royalties* não são devidos.

Dando continuidade ao debate, destacamos um caso ocorrido na jurisprudência Argentina, num recurso comum<sup>72</sup> que foi apresentado pela Ford Argentina SCA à Câmara Nacional de Apelações em Questões Administrativas Contenciosas, confirmando por maioria o reajuste praticado pela Alfândega, no qual considerava que o importador das mercadorias deveria ter declarado o valor pago a título de *royalties*. Ressalta-se que a Argentina também

---

<sup>72</sup> Ford Argentina SCA vs Dirección General de Aduanas. TF 21.950-A. 2013.

## *Royalties* e valor aduaneiro:

### A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União

utiliza como parâmetro o Artigo VII do GATT e seu respetivo Acordo sobre Valoração Aduaneira (art.º 1.º e 8.º) e o tem incorporado na sua legislação interna<sup>73</sup>.

No caso, o contrato de licenciamento foi firmado entre a *Ford Argentina* e a *Ford Motor Company*, segundo o qual o pagamento dos *royalties* seria devido sobre 2% do valor líquido de venda dos produtos licenciados pelo uso da marca *Ford*, do *know-how* para a fabricação do bem e pela fabricação das partes e peças com as quais se fabricariam estes bens. Considerou-se na sentença que a realidade económica e o senso comum indicavam que se o pagamento dos *royalties* não tivesse sido uma condição de venda das mercadorias, os produtos importados não teriam sido vendidos pelo valor declarado pela autora – e mais, a lógica comercial indicava que se estes não tivessem sido pagos, a *Ford Argentina* não teria adquirido os produtos por esse mesmo preço e tão pouco a titular da licença, a *Ford Motor Company*, os teria vendido nas condições descritas.

As conclusões alcançadas foram as de que as taxas exigidas pela licenciante tinham relação com as peças e acessórios importados, pois estas participaram necessariamente num processo produtivo que tem como resultado um produto final cuja venda origina o pagamento dos *royalties*. Além disso, o acordo dos *royalties* em favor da *Ford Motor Company* constituía uma condição de venda para importar as peças, partes e acessórios providos pelos vendedores estrangeiros integrantes do Grupo Económico Internacional *Ford*. Para a fabricação dos produtos da marca *Ford*, era imprescindível um acordo entre o licenciante e a *Ford Argentina*, pelo que se licencia, entre outras coisas, também a fabricação de produtos da marca *Ford*. Era, portanto, necessário importar partes e peças com uma tecnologia definida pelo licenciante e que só poderiam ser providas por vendedores pertencentes ao Grupo *Ford Internacional*, mesmo grupo económico do licenciante.

A autora alegou que não existia nenhuma cláusula que relacionasse o pagamento dos *royalties* com as mercadorias importadas. No entanto, o consultor técnico da Direção Geral da Autoridade Aduaneira afirmou ser indubitável que a mercadoria importada participava do processo produtivo – e que esta resultava num produto final – em função do qual se calcula

---

<sup>73</sup> ley 23.311 - Senado y Camara de Diputados de la nacion Argentina - «Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio» y el «Protocolo del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio»

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

os *royalties* a taxa equivalente aos 2%. Não foi demonstrado no processo que a autora poderia ter obtido os produtos finais, objetos da licença, por meio de terceiros fornecedores independentes ao grupo. Por esta razão, a sentença apelada foi confirmada. Concordamos com a decisão final, tendo em vista o controlo que o licenciante tinha sobre a compradora, o que, inevitavelmente, revela que a mercadoria não poderia ser obtida de outra maneira senão através daquele contrato de compra e venda específico. Além disso, é clara a relação entre a mercadoria e os *royalties*, tendo em vista que o pagamento dos mesmos está indexado à venda das mercadorias. Ademais, os produtos licenciados faziam parte do processo produtivo da mercadoria em questão. Dessa forma, as duas condições estão aqui presentes: a mercadoria está relacionada com os *royalties* exigidos e a condição de venda da mercadoria licenciada está configurada. Portanto, os *royalties* devem ser incluídos no valor aduaneiro das mesmas.

Em outro caso argentino, também com fundamentação no art.º 8.º, inciso I, c, do Acordo de Valoração Aduaneira sobre a aplicação do art.º VII do GATT, tivemos mais recentemente, em maio de 2018, a decisão da *Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal da Argentina* no caso *Nestlé Argentina SA versus Administración Nacional de Aduanas*, CAF 8106/2018<sup>74</sup>. A autora, Nestlé Argentina SA, havia celebrado um contrato exclusivo com a Nestlé SA, ambas pertencentes ao mesmo grupo económico, no qual se estabelecia que esta poderia utilizar a marca “Nestlé” dentro do território Argentino, em contrapartida de um pagamento equivalente a 5% do valor líquido de vendas dos produtos no país. A Autoridade Aduaneira Argentina havia ajustado os valores de importação das mercadorias de acordo com este contrato, sem discriminar os tipos de mercadorias importadas, os vínculos dos vendedores com o comprador, tão pouco a especificidade tecnológica das mercadorias importadas. Segundo a Autoridade Aduaneira, havia um controlo do licenciante sobre o vendedor, para além da indicação de receitas, procedimentos de fabricação e padrões de qualidade com os quais o importador tinha de cumprir, o que constituiria uma condição de venda na importação da mercadoria, nos termos do GATT/OMC.

---

<sup>74</sup> ROTHSCHILD, Juan Pablo. SANZ, Juan Martín. *Fallo relevante en materia de valoración de importación*. 2018.

## ***Royalties* e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

O Tribunal, entretanto, depois de analisar as provas apresentadas pelas partes, considerou que havia liberdade do comprador de poder comprar suprimentos de vários fornecedores. Além disso, na decisão, também foi considerado que quando o comprador tem total liberdade para adquirir as mercadorias de outros fornecedores não vinculados ao vendedor, há clara ausência de relação de controlo entre eles. Foi ainda confirmado que, como se tratavam de bens de uso comum, ou seja, não patenteados, o comprador poderia usar tanto a marca adquirida do licenciante, quanto de outro vendedor vinculado ou de outra entidade independente. Poderia ainda fabricar o produto por conta própria, não havendo uma relação entre as mercadorias importadas e o pagamento de *royalties* no caso concreto. Foi decidido, portanto, que não havia nem a relação entre os *royalties* e a mercadoria e nem a condição de venda nos termos do Acordo sobre Valoração Aduaneira, e por conseguinte, os *royalties* não deveriam ser incluídos no valor aduaneiro das mercadorias. Nas palavras de Rothschild e Sanz<sup>75</sup> este caso reafirma a importância da análise casuística com a qual este tipo de caso deve ser abordado, e a necessidade de que, perante um ajuste de valor, se possa comprovar de forma eficaz a realidade da estrutura comercial de cada grupo empresarial.

No cenário brasileiro, o Ministério da Fazenda, através de seu órgão decisor, o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) possui uma interessante decisão<sup>76</sup> acerca da relação entre o valor aduaneiro e dos *royalties* devidos na importação de mercadorias. O caso em questão tratava de uma sociedade, a *DOW BRASIL S/A*, que não havia incluído no valor aduaneiro das mercadorias os valores pagos a título de *royalties* no valor aduaneiro das mercadorias importadas. A decisão também toma por base a aplicação do art.º 1.º do Acordo de Valoração Aduaneira – combinado com o art.º 8.º, do mesmo Acordo. A autoridade Aduaneira, no caso concreto, ao analisar as cláusulas contratuais entre as partes, concluiu que os *royalties* foram cobrados como condição de venda para exportação com destino ao Brasil, sendo exigidos no caso da sua venda dentro do território nacional. Este caso é ligeiramente diferente dos dois primeiros casos, pois aqui não ocorreu o elemento da venda interna, exigida no contrato. Embora a licença dos *royalties* tenha, no caso em concreto, sido conferida para a produção, uso e venda destes produtos, o pagamento só se tornaria devido

---

<sup>75</sup> ROTHSCHILD, Juan Pablo. SANZ, Juan Martín. *Fallo relevante en materia de valoración de importación*. 2018.

<sup>76</sup> Dow Brasil SA vs Fazenda Nacional. Acórdão n.º 3201002.050. 2016.

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

quando houvesse efetivamente a venda no mercado interno – já que no contrato de *royalties* foi estabelecido que o pagamento destes estaria indexado a um percentual das vendas das mercadorias.

Sendo assim, e não obstante os *royalties* estarem relacionados com os produtos licenciados objeto da valoração, o pagamento destes não constituiu, no caso em concreto, uma condição de venda. A sociedade poderia, e tal como o fez, adquirir os produtos licenciados sem pagar os *royalties*, já que este pagamento só ocorreria quando as mercadorias fossem efetivamente vendidas no mercado interno. Como a recorrente importou o produto licenciado, consumindo-o e utilizando-o no seu próprio estabelecimento, sem o vender, não houve efetivamente a venda da mercadoria e, por estes motivos, os *royalties* pagos pela Recorrente ao exportador em decorrência das vendas no mercado interno não deviam ser acrescidos à base de cálculo dos tributos aduaneiros.

Inferimos dessa decisão alguns pontos que o CARF considerou relevantes e reforçou: o primeiro é que o pagamento dos *royalties* deve estar relacionado com a mercadoria importada; segundo, o pagamento destes deve ser uma condição para a venda dos produtos licenciados. Embora no caso concreto não se tenha configurado o requisito de «condição de venda» – já que não houve uma venda propriamente – o CARF reforçou a importância da *advisory opinion* do Comité de Valoração Aduaneira<sup>77</sup>. Por fim, devemos ressaltar que a legislação brasileira utiliza uma definição de *royalties* mais abrangente do que a utilizada no cenário internacional. Para a OCDE, os *royalties* derivam de contratos onde ocorre a transferência de tecnologia, não considerando como *royalties* a contratação de serviços técnicos que não transfiram esta tecnologia<sup>78</sup>.

No caso da *GE Healthcare Alemanha*, o TJUE também salientou que os *royalties* serão acrescentados ao valor aduaneiro se, por um lado, estiverem relacionados com a mercadoria a avaliar e, por outro, constituírem uma condição de venda da mesma. Embora não haja uma exata precisão do conceito de condição de venda pelo CAU – tão pouco pelo CAC, que estava em vigor na altura da decisão –, o Comité indica que o cerne da questão é

---

<sup>77</sup> WCO. *Advisory Opinion 4.2 Royalties and license fees under Article 8.1 (c) of the Agreement*.

<sup>78</sup> Pereira, Cláudio Augusto. Reis, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro. Inclusão dos Royalties no valor Aduaneiro das Mercadorias Importadas*. 2015. p.83.

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

saber se o vendedor está disposto a vender as mercadorias sem que os *royalties* lhe sejam pagos. A condição pode ser expressa ou tácita. Na maior parte dos casos, é ajustado no acordo de *royalty* se a venda ficará subordinada ao pagamento destes. Contudo, não é essencial que tal estipulação exista. Na perspetiva do TJUE, que é reforçada nas conclusões do Advogado-geral, a condição de venda é constituída quando, na relação contratual entre o vendedor – ou pessoa a ele ligada – e o comprador, o pagamento dos *royalties* é de tal importância para o vendedor que, na sua falta, o vendedor não faria a venda – questão a que o Tribunal remeteu para que o Tribunal de Reenvio decidisse no caso em concreto. Neste ponto, o comité afirma<sup>79</sup> que quando as mercadorias são compradas a uma sociedade e os *royalties* são pagos a uma terceira sociedade, o pagamento pode ainda assim ser considerado uma condição de venda. Portanto, pelo que podemos concluir da decisão do TJUE, no caso em questão, a sociedade Monogram, como era relacionada tanto com o vendedor quanto com o comprador – todos pertencentes ao mesmo grupo empresarial, tendo esta sociedade exigido do comprador o pagamento dos *royalties* – o TJUE considerou os *royalties* uma condição de venda das mercadorias importadas.

O art.º 159 do Regulamento n.º 2454/93 afirma que, como visto, quando o comprador não for livre para obter as mercadorias junto de outros fornecedores – não vinculados ao vendedor –, os direitos devem ser acrescentados. Assim, haveria uma condição de venda, já que o comprador só poderia adquirir a mercadoria ao vendedor. A *contrariu sensu*, se o comprador pudesse obter as mercadorias através de outros fornecedores não vinculados ao vendedor, não cremos que haveria uma condição de venda.

De acordo com o TJUE, o simples facto de o licenciador e o vendedor não serem a mesma entidade, não desqualifica, por si só, a «condição de venda», sendo necessário verificar se o licenciador exerce controlo sobre o vendedor ou sobre o comprador, de modo que possa garantir que a importação dos bens licenciados seja condicionada ao pagamento a si próprio.<sup>80</sup> Em suma, o caso *GE Healthcare GmbH* destacou um ponto interessante na questão particular das condições nas quais se incluem o pagamento dos *royalties* no preço das mercadorias importadas. Apesar de a decisão se ter baseado na legislação anterior, ela

<sup>79</sup> European Commission. *Taxud B4/ (2016) 808781 Revision 2. Commentary 3.*

<sup>80</sup> ALLENA, Marco em «Duties, Royalties and Customs Valuation Pending Italian Supreme Court Decision on the Inclusion of Royalties in Taxable Value». p. 432

## ***Royalties* e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

expressa os princípios que também são aplicáveis ao CAU. A partir desta decisão podemos inferir que quanto mais próxima for a relação económica entre o proprietário dos *royalties* (os licenciadores) e o vendedor das mercadorias, mais provável é que o pagamento destes direitos seja considerado uma condição de venda das mercadorias importadas. Neste sentido, como destaca Gregg<sup>81</sup>, a distinção deverá ser feita entre controlo legal, no qual os *royalties* são incluídos no valor das mercadorias, e controlo de facto, no qual, embora não haja propriamente uma relação comercial, há um número considerável de circunstâncias de facto existentes, nas quais se pode dizer que o licenciante está autorizado a exercer poderes de direção sobre o vendedor. Dessa forma, se o comprador puder obter a exploração do uso da marca, patente ou outro direito relacionado, através de outros fornecedores não vinculados ao vendedor da mercadoria, cremos que o pagamento dos *royalties* não foi condição para a venda daquelas mercadorias.

É muito comum na prática aduaneira que as mercadorias importadas possuam o valor referente a propriedade intelectual/industrial de modo separado, com o objetivo de diminuir o valor das mercadorias e, conseqüentemente, do valor aduaneiro relacionado com as mesmas<sup>82</sup>. Portanto, esta decisão do TJUE foi importante para os próximos casos que surgirem a respeito do assunto, mesmo num contexto de um novo Código Aduaneiro em vigor, já que esta é a decisão mais recente sobre a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro das mercadorias na União.

Tendo em conta a jurisprudência acima exposta, podemos fixar algumas conclusões sobre o requisito do pagamento dos *royalties* como condição de venda das mercadorias importadas. A análise do caso concreto deverá ter em conta alguns pontos. Em primeiro lugar, é preciso perceber se há um controlo de facto ou de direito do licenciante sobre o vendedor das mercadorias. Não é suficiente que esse controlo seja de qualidade, mas sim deve ser demonstrado que há um controlo na produção ou na venda das mercadorias.

Quando as partes fazem parte de um mesmo grupo empresarial, na qual as relações entre os *royalties* e as mercadorias são mais estreitas, devemos ficar atentos à questão do controlo que o licenciante tem sobre o produtor ou vendedor das mercadorias. Estas deverão

---

<sup>81</sup> GREGGI, Marco. *Taxation of Implicit Royalties in Italy*. 2018. p.804

<sup>82</sup> Idem

## ***Royalties* e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

ser consideradas como condição de venda se houver um controlo do licenciador sobre a produção – não bastando um controlo sobre a qualidade – seja a relação dentro do grupo ou fora. Como dito, acreditamos que a relação especial intragrupo por si só não presume que houve controlo ou influência do licenciador sobre o produtor, ainda mais se a transação tiver sido mensurada de acordo com as normas de preço de transferência. Outro fator que se deve ter em consideração é a relação contratual – se houver no contrato de compra e venda ou mesmo no contrato de *royalties* uma cláusula expressa exigindo o pagamento dos *royalties* como condição de venda das mercadorias ou se o pagamento de *royalties* estiver indexado ao valor de venda das mercadorias<sup>83</sup> – o que é muito comum nos casos analisados – a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro das mercadorias deverá ser feita. Por fim, caso o comprador não puder obter aquelas mercadorias com outros fornecedores sem que o pagamento de *royalties* seja efetuado, este será outro indicativo de que o pagamento dos *royalties* é uma condição de venda daquelas mercadorias.

---

<sup>83</sup> Por exemplo, a percentagem dos *royalties* associada à venda das mercadorias.

**A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

## **4. Conclusão**

No quadro normativo da União Europeia, os *royalties* são entendidos como a remuneração, de qualquer natureza, recebida em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registradas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico; bem como os pagamentos efetuados em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico. Esta definição está alinhada com a Diretiva 2003/49/CE e com a Convenção da ONU. O artigo 12.º da CMOCDE apresenta um conceito mais restrito, mas não muito distante à definição acima descrita.

Em relação à definição de valor aduaneiro, as mercadorias importadas devem ser valoradas pelo seu valor transacional, nos termos do CAU, que segue de perto o Artigo VII do GATT. Assim sendo, consideramos que o valor transacional é o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União, com os ajustes necessários. Ressalta-se que, em transações intragrupo, a conclusão é a de que deverá, no caso em concreto, ser comprovado se a relação especial entre as partes afetou o preço das mercadorias. Caso não tenha afetado, utiliza-se o valor transacional da mesma, de acordo com as regras de preços de transferência e princípio da concorrência da OCDE. Um dos ajustes necessários ao valor transacional está precisamente na alínea c), número 1, art.º 71.º do CAU e trata-se do valor pago a título de *royalties*. No entanto, o valor pago a título de *royalties* só deverá ser acrescido no valor transacional das mercadorias se determinadas condições forem preenchidas. Primeiro, se o valor não foi ainda incluído no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria; segundo, os *royalties* devem estar relacionados com a mercadoria importada; e terceiro, e mais importante, requisito é que o pagamento dos *royalties* deve ser considerado uma condição de venda para tais mercadorias. Com efeito, haverá uma relação entre os *royalties* e a mercadoria importada se os *royalties* estiverem incorporados à mercadoria. Também haverá esta relação se no cálculo

## ***Royalties* e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

do montante dos *royalties*, este se reportar diretamente as mesmas. Embora a análise do caso concreto seja fundamental para uma resposta mais assertiva, quando estes requisitos estiverem preenchidos, há um forte indício de que a relação entre as mercadorias e os *royalties* é estreita, numa relação de dependência.

Em relação ao requisito de condição de venda, o pagamento dos *royalties* será considerado condição de venda das mercadorias importadas se algumas das seguintes situações se verificarem. Num primeiro momento será necessário proceder à análise dos contratos envolvidos para verificar se existe no contrato de *royalty*, ou no contrato de compra e venda, alguma cláusula expressa que torne o pagamento dos *royalties* uma exigência para que a mercadoria seja vendida. Para além disso, devemos avaliar se há um controlo por parte do licenciador na produção das mercadorias ou se há alguma interrupção no contrato de *royalties* caso a mercadoria não seja vendida nos termos do licenciador. Neste cenário, o que estamos a avaliar é o controlo sobre a produção e não o controlo de qualidade das mercadorias licenciadas. Por fim, e após análises jurisprudenciais, constatamos que quanto mais próxima a relação entre o licenciador e o vendedor, mais provável é que os tribunais e as autoridades aduaneiras considerem que aquele pagamento foi uma condição de venda das mercadorias. Principalmente quando estamos diante de relações especiais em que as partes pertencem ao mesmo grupo económico. Nestes casos, é muito provável que a venda da mercadoria esteja condicionada ao pagamento dos *royalties*, já que não seria possível obtê-las, na maioria dos casos, por outros fornecedores que não possuem ligação com o licenciador. Conforme o exposto, em nossa opinião, as cláusulas contratuais do contrato de compra e venda e do contrato de licenciamento serão os primeiros critérios a serem avaliados para inclusão ou não dos *royalties* no valor aduaneiro das mercadorias. Para além disso, acreditamos que os *royalties* devem ser incluídos apenas se houver uma influência no controlo de produção entre o licenciador e o produtor ou vendedor, seja esta operação dentro ou fora do grupo empresarial.

Creemos que, com esta dissertação, proporcionamos aos operadores do comércio internacional instrumentos e argumentos para mitigar os conflitos entre as autoridades aduaneiras, as sociedades importadoras e exportadoras, bem como os tribunais fiscais no que

***Royalties* e valor aduaneiro:**

**A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

respeita à inclusão do pagamento a título de *royalties* no valor aduaneiro da mercadoria exportada com destino à União Europeia.

A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União

## 5. Bibliografia

ALLENA, Marco. *Duties, Royalties and Customs Valuation Pending Italian Supreme Court Decision on the Inclusion of Royalties in Taxable Value*. European Taxation. IBFD. 2018. Link Disponível em: [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal\\_Previews/ET/ET-9\\_2018.htm](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/marketing/Journal_Previews/ET/ET-9_2018.htm) acesso em 07 de março de 2019.

AMARAL, Frederico. Direito Aduaneiro Europeu: Natureza e objeto. Universidade do Porto. Faculdade de Direito. Dissertação de Mestrado em Direito - Ciências Jurídico Económicas. 2012. Link disponível em: [https://www.google.co.uk/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewjjqLmf5\\_LgAhXtTxUIHcXIC2MQFjAEegQIARAC&url=https%3A%2F%2Fwww.cije.up.pt%2Fdownload-file%2F1110&usq=AOvVaw0KQO\\_3lgXL6QfxXnstsP1t](https://www.google.co.uk/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewjjqLmf5_LgAhXtTxUIHcXIC2MQFjAEegQIARAC&url=https%3A%2F%2Fwww.cije.up.pt%2Fdownload-file%2F1110&usq=AOvVaw0KQO_3lgXL6QfxXnstsP1t) acesso em 08 de março de 2019.

ARMELLA, Sara. *Royalties escluse dal valore se la Dogana non prova il controllo sul produttore*. 2018. Link Disponível em: <https://studioarmella.com/royalties-escluse-dal-valore-la-dogana-non-prova-controllo-sul-produttore-doganalista-agosto-2018/> acesso em 07 de março de 2019.

COSTA, Constança Boulton. As implicações fiscais da cessão temporária dos direitos de transmissão televisiva de eventos desportivos. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. 2016. Link disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/21310/1/Tese%20de%20Mestrado%20Constan%C3%A7a%20L.%20da%20Costa.pdf> acessado em 07 de março de 2019.

CLARO, Suzana. DITMER, Clara. O regime Aduaneiro e os preços de transferência. Temas de Direito Aduaneiro. Coordenação: Tânia Carvalhais Pereira. Editora Almedina. Coimbra. 2017

FONSECA, Maria Gonçalves. As Convenções Modelo da OCDE, ONU E SADC como base da celebração dos acordos para evitar a dupla tributação nos países em

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

desenvolvimento. Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. UCP. 2016. Link Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/23853/1/TESE%20VF.pdf> acedido em 07 de março de 2019

GREGGI, Marco. *Taxation of Implicit Royalties in Italy*. Kluwer Law International BV, Netherlands. *INTERTAX Volume 46, Issue 10*. 2018.

LUX, Michael. CANNISTRA, Dan. CUADROS, Miguel. *Article: The Customs Treatment of Royalties and License Fees with regard to imported goods*. Kluwer Law International BV, Netherlands. *Global Trade and Customs Journal. Volume 7. Issue 4*. 2012

LYONS, Timothy. *EU Customs Law*. Oxford EC Law Library. 2.º Edição. 2008

MEOTTI, Catherine. *Should multinationals include royalty payments in their custom valuations? If not for the past, what about for the future?* 2016. Link disponível em: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/12/should-multinationals-include-royalty-payments.pdf> acedido em 07 de março de 2019.

PEREIRA, Cláudio Augusto. REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro. Inclusão dos royalties no valor Aduaneiro das Mercadorias Importadas*. Editora Intelecto. p.83. ISBN: 8569966016. ISBN13: 9788569966012. Edição: 1.ª Edição. 2015

PEREIRA, Liliana. “Sobre o conceito de *royalties* e sua aplicação aos contratos de transferência de *know-how* e assistência técnica: o caso português”, publicado na obra *Os 10 anos de Investigação do CIJE – Estudos Jurídico-Económicos*, sob a coordenação de Glória Teixeira e Ana Sofia Carvalho, Almedina. Maio, 2010.

PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Temas de Direito Aduaneiro*. Coordenação: Tânia Carvalhais Pereira. Editora Almedina. Coimbra. 2017.

ROTHSCHILD, Juan Pablo. SANZ, Juan Martín. *Fallo relevante en materia de valoración de importación*. Setembro, 2018. Link disponível em: <https://www.marval.com/publicacion/fallo-relevante-en-materia-de-valoracion-de-importacion-13225> acedido em 07 de março de 2019.

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

WALTER. de Wit. Customs valuation under the UCC: further guidance needed? EC Tax Review 2017-6. 2017. Kluwer Law International BV, Netherlands. Link Disponível em: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-customs-valuation-under-the-ucc-further-guidance-needed/\\$File/EY-customs-valuation-under-the-ucc-further-guidance-needed.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-customs-valuation-under-the-ucc-further-guidance-needed/$File/EY-customs-valuation-under-the-ucc-further-guidance-needed.pdf) acessado em 07 de março de 2019.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional. Com a colaboração de Clotilde Celorico Palma e Loenor Xavier. Editora Almedina. 2.<sup>a</sup> Edição. 2017.

ZOZAYA. Francisco Pelechá. Fiscalidad sobr el comercio exterior: el Derecho Aduanero Tributario. Editora Marcial Pons. ISBN: 9788497686709. 2009.

Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal. Direção de Serviços de Tributação Aduaneira. Processo: RC.VA.2/16.Ofício Circulado N.º: 15637 2018-01-19 [https://fiscalidade.pt/wp-content/uploads/2018/01/Oficio\\_Circulado\\_15637\\_2018.pdf](https://fiscalidade.pt/wp-content/uploads/2018/01/Oficio_Circulado_15637_2018.pdf)

Código Europeu de Ética para o Franchising. Federação Europeia de Franchising. Tradutor: Eduardo Castro Verdelho. 2017. Link Disponível em: [https://associacaofranchising.pt/wp-content/uploads/2018/12/C%C3%B3digo-de-Deontologia-Europeu\\_APF2017.pdf](https://associacaofranchising.pt/wp-content/uploads/2018/12/C%C3%B3digo-de-Deontologia-Europeu_APF2017.pdf) acedido em 07 de março de 2019.

Comitê dos Assuntos Fiscais. Caderno de Ciências e Técnica Fiscal. Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Patrimônio. Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE. Julho de 2010. 1.<sup>a</sup> Edição 2011. Reedição 2013.

*European Commission. Taxud B4/ (2016) 808781. revision 2. Customs Valuation Implementing Act. (articles 128 and 136 UCC IA article 347 UCC IA). Link disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/customs\\_code/guidance\\_valuation\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/customs_code/guidance_valuation_en.pdf) acedido em 07 de março de 2019.*

*European Commission. The Impact of Tax Planning on Forwards-Looking Effective Tax Rates. Taxation Papers. Working paper n° 64. Centre for European Economic Research (ZEW) GMBH. 2016*

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

*Lei 23.311 - Senado y Camara de Diputados de la nacion Argentina - "Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio" y el "Protocolo del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio".*  
<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/20000-24999/23784/norma.htm>

*WCO. Advisory Opinion 4.17.* Link Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/valuation/instruments-and-tools/case-study/new-advisory-opinion-royalties-and-licence-fees-under-article-81-c-of-the-agreement.pdf?la=en> acessado em 07 de março de 2019.

*WCO. Commentary 25.1 Third party royalties and license fees - General commentary. (Adopted, 32nd Session, 15 April 2011, VT0800E1c). List of instruments of the Customs Valuation Technical Committee.* Link Disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/advisory-opinions.aspx> acesso em 07 de março de 2019.

*WTO. Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994.* Link disponível em: [https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/20-val\\_01\\_e.htm#articleVIII](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/20-val_01_e.htm#articleVIII)). acessado em 07 de março de 2019. Texto disponível em língua portuguesa em: <https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/Publicacoes/08%20Acordo%20sobre%20Valora%C3%A7%C3%A3o%20Aduaneira%20%28Acordo%20sobre%20a%20Implementa%C3%A7%C3%A3o%20do%20Artigo%20VII%20do%20GATT%201994%29.pdf> acesso em 07 de março de 2019.

*Dow Brasil SA vs Fazenda Nacional.* Processo nº 16327.000872/200629. Acórdão nº 3201002.050 – 2.ª Câmara/1.ª Turma Ordinária. 2016. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Terceira seção de julgamento. Link disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> acessado em 07 de março de 2019.

## **Royalties e valor aduaneiro:**

### **A relevância do valor pago a título de *royalties* na determinação do cálculo valor aduaneiro das mercadorias no âmbito da União**

*EURO 2004. Hungary Kft. vs Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága.* Processo C-291/15. TJUE. Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta Secção) 16 de junho de 2016. Link disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=180326&doclang=pt> acedido em 07 de março de 2019.

*Ford Argentina SCA vs Dirección General de Aduanas. TF 21.950-A,* Sentença de 28/05/2013. Link disponível em: <http://www.iaea.org.ar/global/img/2011/04/Ford-Argentina-SCA-TF-21950-A-c-DGA.pdf> acedido em 07 de março de 2019.

*GE Healthcare GmbH vs Hauptzollamt Düsseldorf.* Processo C-173/15. TJUE. Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) 9 de março de 2017. Link disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=188753&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2937138> acedido em 07 de março de 2019.

*Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH vs Hauptzollamt München.* Processo C-529/16. TJUE. Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) 20 de dezembro de 2017. Link disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=198053&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2936098> acesso em 07 de março de 2019.

*The Shirtmakers BV vs Staatsscretaris van Financiën.* Processo C-59/16. TJUE. Acórdão do Tribunal de Justiça (Décima Secção) 11 de maio de 2017. Link disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=%2522valor%2Baduaneiro%2522&docid=190583&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=381807> acedido em 07 de março de 2019.

*Valsts ieņēmumu dienests vs LS Customs Services.* Processo C-46/16. TJUE. Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) 9 de novembro de 2017 Link disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62016CJ0046&from=EN> acedido em 07 de março de 2019.