

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 528/2017-T

Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (artigos 29º e 34º, do CIRC) – Amortizações – Activos intangíveis (artigo 16º-1, do DReg nº 25/2009).

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Dr. José Poças Falcão (árbitro presidente), Dr. Rui Pires e Dra. Maria Antónia Torres (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar este Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 14 de dezembro de 2018, acordam no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A..., Lda., contribuinte n.º..., com sede na ..., Rua ..., ..., ..., ...– ..., notificada dos actos tributários consubstanciados na liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2016..., de 22.09.2016, na demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., na demonstração de acerto de contas n.º 2016..., referente ao exercício de 2012, na liquidação adicional de IRC n.º 2016..., de 22.09.2016, na demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., e na demonstração de acerto de contas n.º 2016..., referente ao exercício de 2013, e na liquidação adicional de IRC n.º 2016..., de 22.09.2016, na demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., e na demonstração de acerto de contas n.º 2016..., referente ao exercício de 2014, e na sequência do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada em 2 de Março de 2017 contra tais actos, requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo

2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, ambos do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante “RJAT”¹).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade, e consequente anulação, dos actos de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada pela Requerente, melhor identificados acima e também na petição inicial apresentada pela Requerente, e que aqui se dá por articulada e reproduzida, para todos os efeitos legais. Pede-se ainda indemnização pela garantia indevida que a Requerente se viu obrigada a prestar.

De acordo com a petição inicial, foi a Requerente notificada dos actos de liquidação adicional de IRC acima referidos pelo que, não concordando com tais actos, apresentou reclamação graciosa no dia 2 de março de 2017, a qual viu indeferida tacitamente, pelo que solicitou a constituição deste Tribunal Arbitral, pedido que foi aceite.

Entende a Requerente ser o seu pedido manifestamente tempestivo, dado que o prazo de 90 dias para o pedido de constituição do Tribunal Arbitral se deve contar, neste caso, a partir da data da formação de presunção de indeferimento tácito, o que ocorreu.

É também entendimento da Requerente que deve ser aceite a cumulação de pedidos (anulação dos actos de liquidação de IRC para os anos de 2012, 2013 e 2014), dado que se trata da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da aplicação dos mesmos princípios e regras do direito.

1.3 Em 28 de janeiro de 2005, a Requerente adquiriu determinados activos e direitos relacionados com o fármaco denominado “B...”. No seguimento dessa aquisição, e para introdução do fármaco no mercado, foi solicitado ao Infarmed a transferência da respectiva autorização para introdução no mercado (AIM) para a Requerente. Posteriormente, em 15

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

de fevereiro de 2007, solicitou a Requerente a renovação dessa autorização, a qual foi aprovada pelo Infarmed por um prazo de 5 anos.

Entende a Requerente que a AIM não é e não foi concedida por um período ilimitado de tempo e, nesse sentido, registou-a no seu activo intangível, procedendo à amortização anual do mesmo segundo o método das quotas constantes. Para esse efeito, a Requerente estimou um prazo de vida útil do activo de 10 anos, considerando não apenas o prazo da autorização concedida pelo Infarmed (no pressuposto de que a comercialização de qualquer fármaco está naturalmente condicionada à autorização prévia do Regulador e que o Infarmed, à data, renovava as AIM por períodos de 5 anos), mas também reconhecendo o deprecimento natural quer pelo uso no tempo, quer pelo desgaste e evolução tecnológica num mercado em constante evolução.

Ora, discorda assim a Requerente da correcção efectuada pela Requerida, na sequência de uma acção inspectiva a que foi sujeita, e que consistiu em corrigir a sua matéria colectável pelo valor das amortizações efectuadas relativamente ao referido activo intangível (€450.000), em cada um dos três anos objecto da inspecção.

Não tendo a Requerente pago o montante de IRC resultante das referidas correcções, foi citada para os respectivos processos de execução fiscal, tendo que apresentar garantia bancária. Posteriormente, apresentou a referida reclamação graciosa que viu indeferida tacitamente.

Ora, entende a Requerente que os actos de liquidação sub judice, assim como a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada, devem ser considerados ilegais e anulados, dado que fazendo o código do IRC depender a aceitação da amortização dos activos (incluindo os intangíveis) do seu deprecimento, tem cabimento, neste caso, a aceitação das amortizações efectuadas dado que o activo em questão terá uma perda de valor quer pela passagem do tempo, quer pela evolução tecnológica, estando, para além disso, sujeito à renovação da sua AIM pelo Infarmed.

1.4. O entendimento da Requerida é o de que, desde logo, não resulta do contrato de aquisição dos activos e direitos relativos ao fármaco “B...”, celebrado entre a Requerente e a vendedora, uma limitação temporal à utilização da marca.

Sustenta depois a Requerida que a solução para a contenda nos autos passará necessariamente pela aferição do correcto regime de contabilização dos custos em causa e da eventual correcção do resultado contabilístico para efeitos de tributação em sede de IRC. Consagrou o legislador o modelo da dependência parcial do direito fiscal face à contabilidade, sendo o resultado contabilístico o ponto de partida para a determinação do lucro tributável, depois sujeito às correcções fiscais a que obriga o IRC. Importa, pois, aferir se a contabilização do activo em causa foi efectuada de forma correcta e se, posteriormente, se efectuaram as correcções adequadas para efeitos fiscais.

Ora, entende a Requerida que, no caso concreto, não se cumprem os requisitos para a aceitação fiscal das amortizações relativas ao activo intangível em causa, dado que se trata de um activo intangível adquirido a título oneroso mas cuja utilização exclusiva não foi limitada no tempo. Pelo que, de acordo com as normas, tal activo só será amortizado em caso de deprecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela AT.

Mais refere a Requerida, que os factores referidos pela Requerente como tendo sido usados como base para o cálculo da vida útil de 10 anos para o activo intangível em questão dependem de factores exógenos e que não permitem fazer uma estimativa segura. Termina a Requerida dizendo que da NCRF6 resulta claro que um activo intangível com uma vida finita é amortizado, um activo intangível com uma vida útil infinita não o é.

1.5. Foi dispensada a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18º do RJAT e considerou-se desnecessária a produção de prova testemunhal.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não foram identificadas nulidades no processo.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal considera provada a seguinte factualidade:

- Em 28 de janeiro de 2005, a Requerente adquiriu determinados activos e direitos relacionados com o fármaco denominado “B...”.
- No seguimento dessa aquisição, e para introdução do fármaco no mercado, foi solicitado ao Infarmed a transferência da respectiva autorização para introdução no mercado (AIM) para a Requerente. Posteriormente, em 15 de fevereiro de 2007, solicitou a Requerente a renovação dessa autorização, a qual foi aprovada pelo Infarmed por um prazo de 5 anos.
- O fármaco passou a integrar o activo intangível da Requerente, procedendo esta à amortização anual do mesmo. Para esse efeito, a Requerente estimou um prazo de vida útil do activo de 10 anos.
- A Requerente considerou as amortizações efectuadas como relevantes para efeitos fiscais.

Fundamentação da Matéria de Facto

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova apresentada pela Requerente e pela Requerida, junta aos autos.

Não se constataram factos essenciais, com relevo para a apreciação do mérito da causa, os quais não se tenham provado.

4. DO DIREITO

Fixada a matéria de facto, importa conhecer a matéria de direito suscitada pelas partes.

A questão sub judice prende-se com a aceitação, para efeitos fiscais, das amortizações efectuadas pela Requerente ao activo intangível relativo ao fármaco “B...” .

De acordo com o artigo 29.º do CIRC, a amortização fiscal está circunscrita aos elementos do activo sujeitos a deprecimento, ou seja, aqueles que “com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo”. O artigo 34º do CIRC precisa que não são aceites como custo fiscal, *“as reintegrações e as amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento”*.

De acordo com o disposto no artigo 16º, nº1 do DR 25/2009, de 14 de setembro, *“os activos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente, por terem uma vigência temporal limitada”*. E neste contexto, consagra a alínea b) do mesmo artigo que são amortizáveis os seguintes activos intangíveis: *“Elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo”*.

Ora, por deprecimento entende-se a perda sistemática (continuada no tempo) de valor do bem pela passagem do tempo, pelo seu desgaste continuado ou pela usual e normal obsolescência face à evolução.

Ou seja, no momento em que se adquire um ativo imobilizado, o sujeito passivo adquirente deve, com base em estimativas fiáveis e aderentes à realidade, aferir se o mesmo se

desvalorizará paulatina e reiteradamente. A ser assim, essa redução sistemática do valor do bem é contabilística e fiscalmente incorporada através da amortização.

O legislador, ciente da dificuldade interpretativa do conceito de “*deprecimento*” associado a intangíveis (seja na vertente qualitativa, seja na parte quantitativa – em quantos anos se deve efetuar a amortização), criou uma explicitação para facilitar a interpretação, assumindo que um activo intangível com vigência temporal limitada está necessariamente sujeito a deprecimento, sendo passível de amortização fiscal.

Contudo, tal não significa que o oposto não seja amortizável. Dito pela positiva: em caso de deprecimento, os ativos intangíveis, ainda que sem vigência temporal limitada, podem ser amortizáveis fiscalmente. Tudo depende do caso concreto. Em algumas situações, o ativo intangível sem vigência temporal limitada não sofre perdas sistemáticas, paulatinas e periódicas de valor – e, por conseguinte, não está sujeito a amortização, nem contabilística, nem fiscal. Mas em outros casos, apesar de não ter vigência temporal limitada, vai perdendo sistemática e paulatinamente o seu valor, ao longo da sua utilização pelo tempo.

O ponto crucial é antes a ponderação efetuada no momento da aquisição desse activo, acerca desse estar sujeito a deprecimento, dada a realidade factual em que se insere, apesar de não ter uma vigência temporal limitada. A vigência temporal limitada não se encerra apenas na categoria jurídico-formal dos direitos intangíveis com utilização limitada no tempo, mas estende-se também às realidades económicas de depreciação real e factual dos ativos intangíveis, apesar de não terem juridicamente uma vigência temporal limitada (direito de utilização limitado no tempo).

E isto ocorre também com activos tangíveis. Amortiza-se uma viatura não pelos anos que o sujeito passivo tenciona ser proprietário da mesma, mas pelo número de anos em que se estima (e a lei fiscal impõe) que esse ativo terá utilidade económica para a organização, ainda que a viatura seja normalmente utilizada para além do prazo de 4 anos de depreciação previsto na lei fiscal. É perecível e, portanto, amortizável.

No caso concreto, a Autoridade Tributária não colocou em causa o período de amortização, não invocou que a Requerente teria porventura acelerado as amortizações, numa opção contabilística e fiscal mais intensa do que o deprecimento real e económico do bem, apenas tendo invocado uma questão prévia: a do efetivo deprecimento do bem, dizendo que, na verdade o activo em questão tem uma vida útil “indefinida”, logo, ilimitada.

Ora, analisando o caso em apreço, parece redutor concluir que a vida útil do activo é indefinida e, logo, ilimitada, pelo simples facto de não ter sido fixada no contrato que suportou a sua aquisição, tendo sido, aparentemente, ignorados por parte da Requerida os pressupostos particulares e prévios para que o fármaco possa ser comercializado (AIM do Infarmed – sem renovações automáticas) e, bem assim, a obsolência técnica e tecnológica directamente relacionada com o mercado em apreço, nomeadamente com a sua componente evolutiva e de investigação.

Parece-nos claro que, pelo facto do fármaco “B...” não ter uma vigência contratual limitada, por si só, não deverá ser motivo de concluir no sentido do seu não deprecimento. Conforme acima referido, e melhor se explana na decisão arbitral do processo nº 162/2017-T do CAAD, a expressão *“vigência temporal limitada”*, não se encerra apenas na categoria jurídico-formal dos direitos intangíveis com a utilização limitada no tempo, mas estende-se também às realidades económicas de depreciação real e factual dos activos intangíveis, apesar de não terem juridicamente uma vigência temporal limitada”

É certo que a comercialização do fármaco depende da AIM e que esta autorização, ainda que possa ou não ser renovada por períodos indeterminados, não significa que o activo intangível não possa ser, contabilística e fiscalmente amortizado e nem tão pouco significa que a sua vida útil é indefinida.

O facto de determinado bem continuar a aportar benefício ao seu proprietário após a vida útil inicialmente estabelecida, significa simplesmente que o período de vida útil estimado não coincide com o período de vida real, mas tal não é nem pode ser impeditivo da amortização do activo.

Em suma, é nosso entendimento que o ativo intangível em apreço tem uma vida útil limitada, decorrente quer do decurso do tempo, com a conseqüente obsolescência técnica e tecnológica, relacionada com a constante evolução na investigação médica, quer do contexto regulatório da indústria que obriga a que sejam solicitadas e renovadas as autorizações de entrada no mercado do fármaco.

Pelo, que as amortizações respetivas devem ser aceites fiscalmente, de acordo com o disposto no Código do IRC e no DR 25/2009.

Do pedido de indemnização por prestação de garantia bancária

A Requerente peticiona a condenação da Requerida na obrigação de a indemnizar pelos custos e encargos incorridos na prestação de garantia bancária para suspensão dos processos de execução fiscal a que foi sujeita, de acordo com o artigo 53º da LGT.

É claro nos autos que a ilegalidade dos actos de liquidação de imposto impugnados é directamente imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, os praticou sem respeitar todos os trâmites legais.

Consequentemente, a Requerente tem direito a se ver ressarcida dos prejuízos resultantes da prestação da referida garantia bancária.

5. DECISÃO:

Face ao exposto, só se pode concluir que a Requerente foi incorrectamente tributada, termos em que, e com a fundamentação que se deixa exposta, decide este tribunal arbitral **julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação de IRC, relativos aos anos de 2012, 2013 e 2014, acima melhor identificados, assim como da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada, ficando a Requerida obrigada a indemnizar a Requerente pelos custos**

e encargos incorridos com a prestação de garantia bancária de acordo com o artigo 53º da LGT.

* *

Fixa-se o valor do processo em €410.826 (quatrocentos e dez mil oitocentos e vinte e seis euros), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em €6.732 (seis mil setecentos e trinta e dois euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a serem pagos pela Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

- Notifique-se.

Lisboa, 29 de maio de 2018

O Tribunal Arbitral Coletivo,

(José Poças Falcão)

(Rui Pires)

(Maria Antónia Torres)

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT].

[A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990].