

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 672/2017-T

Tema: IRC – Amortizações.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. José Eduardo Mendonça da Silva Gonçalves e Prof. Doutor Paulo Jorge Nogueira da Costa (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 06-03-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

LABORATÓRIO A..., S.A., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ..., pessoa colectiva n.º ... (doravante designada como “Requerente”) apresentou pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a apreciação da ilegalidade do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2015..., e correspondentes juros compensatórios, mantido na sequência de despacho de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2017..., proferido pela Senhora Subdirectora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira por subdelegação, em 20-09-2017, e notificado à Requerente em 03-10-2017.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

A Requerente pede ainda indemnização pelos prejuízos resultantes do pagamento da liquidação, com condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 27-12-2017.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os dois primeiros signatários e o Senhor Prof. Doutor Carlos Lobo que comunicaram a aceitação do encargo nos prazos aplicáveis.

Em 14-02-2018 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 06-03-2018.

Na sequência de renúncia, o Senhor Prof. Doutor Carlos Lobo veio a ser substituído pelo Senhor Prof. Doutor Paulo Jorge Nogueira da Costa.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 30-04-2018, foi decidido, sem oposição das Partes, juntar ao processo gravação da prova produzida no processo n.º 543/2017-T.

Em 03-07-2018, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades e não há excepções nem há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), previsto no CIRC;
- b) A coberto da OI 2015... foi corrigido o lucro tributável do grupo relativo ao período de 2012 do grupo no montante de €2.600.000,00, em resultado de uma correcção efectuada ao abrigo da OI 2014... aos resultados individuais da sociedade dominada “B...– Produtos Farmacêuticos, Lda” (doravante “B...”);
- c) Em 23-12-2009, foi celebrado entre a Requerente e a C... S.A. o “*Assent Purchase Agreement*” cuja cópia consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido;
- d) Através desse contrato, a Requerente adquiriu à C... S.A., pelo valor de €15.600.000,00, os seguintes activos referentes à marca D...:
 - “*Manufacturing technology and know-how*”: compreendendo todo o *know-how* relativo à formulação dos produtos, controlo de qualidade, acondicionamento, fórmulas, registo de reclamações, avaliações, processos, tecnologia utilizada;
 - “*Registrations*”: compreendendo os dossiers de registo dos produtos e autorizações de comercialização;
 - “*Trademarks*”: compreendendo a marca “D...”, mas também as marcas “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...” e os registos actualizados;
 - “*Marketing and promotional documents*”: compreendendo a lista de clientes, os planos de marketing e promoção, manuais de formação da força de vendas, existentes à data da transacção.
- e) No contrato, não foi feita qualquer referência à data limite ou restrição de utilização exclusiva da marca.

- f)* Através do *Assent Purchase Agreement*, a C..., S.A. comprometeu-se a diligenciar no sentido de garantir, sem qualquer custo acrescido, a cedência de posição em todos os contratos de distribuição que havia celebrado, bem como os contratos de fornecimento ao Grupo E... e Grupo F... e ainda, no âmbito dos contratos de fornecimento e de fabrico celebrados com os Laboratórios G... e H... (cláusulas 9.3 e 94. do contrato); (¹)
- g)* A Requerente notificou a autoridade da concorrência desta operação (documentos n.ºs 5 e 6 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- h)* Em 18-09-2010, a B... adquiriu à Requerente a marca "D..." e os activos acima referidos, através de um aumento de capital subscrito pela Requerente (sócia), realizado mediante entrada em espécie, tendo sido atribuído a este activo intangível o valor líquido de €14.518.555,43;
- i)* A Requerente e a B...- Produtos Farmacêuticos, Lda. procederam à amortização do activo intangível considerando, primeiro, que o activo tinha uma vida útil de 6 anos e, posteriormente com base numa vida útil de 10 anos;
- j)* A sociedade B... procedeu no período de 2012 à contabilização de gastos com amortizações/depreciações do activo designado como "Marcas/Direitos D...", no valor de € 2.600.000,00;
- k)* O período de vida útil do activo foi determinando com base nos seguintes critérios:
- Ciclos de vida típicos dos activos;
- Obsolescência técnica, tecnológica e comercial;
- Concorrência;

¹ **9.3. Assignment of Distribution Agreements**

Following Closing, Seller (and/or its Affiliates), shall at its own expenses, use all Reasonable Best Efforts to assign its contractual position in the Distribution Agreements to Buyer. Should the assignment of any of such Distribution Agreements, individually considered, fail to be completed, Seller and/or Its Affiliates undertake to terminate such Distribution Agreements on the end of its initial or currently ongoing term or renovation.

9.4 Assignment of other Agreements

Seller and Buyer shall employ all of their Reasonable Best Efforts to assign to Buyer its contractual-position in the supply agreements entered into by and between Seller and (i) Grupo E... and (ii) Grupo F... and in the supply or manufacturing agreements with Laboratories G... and H... .

Nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados dos activos.

Na ausência de investimento, pelo menos parte dos activos adquiridos tornar-se-iam técnica, tecnológica e comercialmente obsoletos no período de vida estimado;

- l)* A marca "D..." e os seus produtos incluem-se num sector em que é necessária constante evolução, no qual são frequentemente lançados no mercado novos produtos, com novas propriedades e com uma maior abrangência de utilização.
- m)* A regulamentação do sector dos produtos referidos impõe por vezes a cessação de comercialização ou a reformulação de produtos incluídos no activo referido;
- n)* O mercado no qual se inserem os produtos referidos é muito competitivo, existindo outros produtos e marcas no mercado com elevados níveis de promoção, o que torna necessário constante investimento na tecnologia e imagem associada a cada um dos produtos, para manter a competitividade dos produtos;
- o)* Os produtos referidos associados à marca "D..." foram objecto de várias actualizações e modificações ao longo do tempo, quer por imposições regulamentares, quer por força da concorrência, sendo que alguns foram descontinuados;
- p)* Na sequência da inspecção foi emitida pela Administração Tributária e Aduaneira a liquidação de IRC n.º 2016... e respectiva demonstração de acerto de contas, referente a imposto e juros compensatórios no valor global de €285.563,77 (documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- q)* A Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação referida, que foi indeferida, por despacho de 16-12-2016;
- r)* A Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa, que veio a ser indeferido por despacho de 20-02-2017, proferido, por subdelegação, pela Senhora Subdirectora Geral da Administração Tributária e Aduaneira;

s) No Relatório da Inspeção Tributária elaborado na acção inspetiva efectuada à Requerente, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

III.1.1 - De correções efetuadas ao lucro tributável individual da sociedade "B... - Produtos Farmacêuticos, Lda." - Exercícios de 2011, 2012 e 2013

Em cumprimento das Ordens de Serviço OI2014..., OI2014... e OI2014... com despacho de 2014.09.17, realizou-se o procedimento de inspeção interno relativo aos períodos de 2011, 2012 e 2013, à sociedade B...- Produtos Farmacêuticos, Lda (NIF:...).

As conclusões da ação inspetiva foram comunicadas à sociedade conforme fundamentações nos termos do n.º 1 do art.º 77º da Lei Geral Tributária e constam do relatório de inspeção tributária elaborado pelos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Lisboa em 2014-12-12, do qual se junta cópia e que constitui o anexo A, com 55 folhas, o qual foi comunicado ao sujeito passivo conforme n.º ofício n.º ... de 2014-12-12.

Na sequência da referida ação inspetiva, foram identificadas correções ao resultado fiscal declarado, efetuadas em termos individuais à sociedade acima mencionada que se fixaram no montante total de € 2.600.000,00, € 2.600.000,00 e € 1.560.000,00, para os exercícios de 2011, 2012 e 2013 respetivamente, e respeitam a:

- Depreciações / amortizações não aceites como custos - artigo 34º, n.º 1 alínea a) do CIRC*

O sujeito passivo não acresceu para efeitos de apuramento do lucro tributável do exercício de 2011, 2012 e 2013 as quantias de € 2.600.000,00, € 2.600.000,00 e € 1.560.000,00 respetivamente, respeitantes a reintegrações e amortizações contabilizadas como custo e não aceites fiscalmente, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC e Decreto Regulamentar 25/2009 decorrente da aquisição da marca D..., através de um aumento de capital em

2010.09.18 (de acordo com informação constante da certidão comercial), subscrito pela sócia Laboratório A..., S.A., realizado mediante entrada em espécie, tendo sido atribuído, a este activo intangível D..., o valor líquido de €14.518.555,43.

Os gastos contabilizados a título de amortizações/depreciações nos montantes de € 2.600.000,00, € 2.600.000,00 e € 1.560.000,00, não são aceites fiscalmente conforme disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 34º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) conjugado com o e Decreto Regulamentar 25/2009 de 14 de setembro de 2009.

Assim, corrigiu-se o lucro tributável individual, para os exercícios de 2011, 2012 e 2013, com os fundamentos constantes dos pontos III - 1.1, do Relatório de Inspeção que se anexa e é parte integrante do presente Relatório da Inspeção Tributária (Anexo A).

- t) Na inspeção efectuada à A... foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

Da análise à demonstração de resultados do sujeito passivo para os exercícios em análise podemos concluir o seguinte:

- Nos três exercícios em análise, os resultados positivos antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos, são posteriormente absorvidos pelos valores referentes a amortização da marca D..., originando assim resultados antes de impostos negativos nos montantes de €527.246,57 e €1.289.015,26, nos exercícios de 2011 e 2012 respetivamente, e um resultado positivo reduzido no montante de €59.032,57 no exercício de 2013, conforme melhor se evidencia no quadro seguinte.

(...)

- De salientar que, o resultado positivo antes de impostos, no montante de €59.032,57, no exercício de 2013, advém da alteração da estimativa de vida útil, de 6 para 10 anos, referente à contabilização da

amortização do imobilizado incorpóreo D..., A amortização anual de € 2.600-000,00 contabilizada nos exercícios de 2011 e 2012, passou em 2013 para €1.560.000,00.

(...)

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTO DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III.1 - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - Exercícios de 2011, 2012 e 2013

III.1.1 - Correções ao Lucro Tributável

III.1.1.1 - Depreciações / amortizações não aceites como custos - artigo 34.º, n.º 1 alínea a) do CIRC

O sujeito passivo não acresceu para efeitos de apuramento do lucro tributável do exercício de 2011, 2012 e 2013 as quantias de € 2.600,000,00, € 2.600.000,00 e €1.560.000,00 respetivamente, respeitantes a reintegrações e amortizações contabilizadas como custo e não aceites fiscalmente, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC e Decreto Regulamentar 25/2009, decorrente da aquisição da marca D..., através de um aumento de capital em 2010.09.18 (de acordo com informação constante da certidão comercial), subscrito pela sócia Laboratório A...- Produtos Farmacêuticos, S.A., realizado mediante entrada em espécie, tendo sido atribuído, a este ativo intangível D..., o valor líquido de €14.518.555,43. Anexo I

Transcreve-se de seguida informação constante da acta nº15.

"a) a realizar mediante entrada em espécie no valor de €990.000,00 (novecentos e noventa mil euros), consubstanciada na transferência para a Sociedade de bens que constituem a totalidade do património afecto ao ramo de actividade da sociedade contribuidora, a sócia Laboratório A...— Produtos Farmacêuticos, S.A., de importação, exportação, produção e comercialização de Medicamentos Não Sujeitos a Receita Médica

e de Cosméticos e que se encontra identificado no Relatório de I..., SROC, S.A., inscrita na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas sob o n.º 143, elaborado nos termos do art.º 28º do Código das Sociedades Comerciais, que se anexa à presente acta e que dela faz parte integrante."

Refira-se ainda, que a marca D... tinha sido adquirida anteriormente, pela empresa Laboratório A... Produtos Farmacêuticos, S.A. à C... S.A – NIF..., pelo valor de €15.600.000,00, conforme contrato celebrado entre as partes em 23 de dezembro de 2009, redigido na língua inglesa, não tendo sido disponibilizada a sua tradução em português apesar de solicitada - Anexo 2.

Os gastos contabilizados a título de amortizações / depreciações nos montantes de, € 2.600.000,00, € 2.600.000,00 e €1.560.000,00, referentes aos exercícios de 2011, 2012 e 2013 respetivamente - Anexo 3, não são aceites fiscalmente conforme disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 34º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) conjugado com o Decreto Regulamentar 25/2009 de 14 de setembro de 2009, senão vejamos:

artigo 34º do CIRC - Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais

1- Não são aceites como gastos:

a) As depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento;

Por sua vez, o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro "Regime das Depreciações e Amortizações para efeitos de imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas" indica o seguinte no seu artigo 16º:

Activos Intangíveis

1 - Os activos Intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada.

2 — São amortizáveis os seguintes activos intangíveis:

- Despesas com projetos de desenvolvimento;
- Elementos de 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.

A contabilização dos activos intangíveis está prevista na Norma Contabilística de Relato Financeiro NCRF - 6.

Em relação à vida útil do activo intangível, vejamos o que estipula a NCRF-6,

87- Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um activo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração de, ou o número de produção ou de unidades similares constituintes, dessa vida útil. Um activo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os fatores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.

88- A contabilização de um activo intangível baseia-se na sua vida útil. Um activo intangível com uma vida útil finita é amortizado, e um activo intangível com uma vida útil indefinida não o é.

89- Muitos fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo intangível, incluindo:

- a) o uso esperado do activo por parte da entidade e se o activo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão;*
- b) os ciclos de vida típicos para o activo e a Informação pública sobre estimativas de vida útil de activos semelhantes que sejam usados de forma semelhante;*
- c) Obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;*

- d) A estabilidade do setor em que o activo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo activo;*
- e) Acções esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;*
- f) O nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados do activo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;*
- g) O período de controlo sobre o activo e limites legais ou semelhantes sobre o uso do activo, tais como as datas de extinção de locações relacionadas, e datas do termo do período de concessão*
- h) Se a vida útil do activo está dependente da vida útil de outros activos da entidade.*

90- O termo "indefinida" não significa "infinita". A vida útil de um activo intangível reflete apenas o nível de dispêndio de manutenção futuro exigido para manter o activo no seu padrão de desempenho avaliado no momento da estimativa da vida útil do activo, e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. Uma conclusão de que a vida útil de um activo intangível é indefinida não deve depender do dispêndio futuro planeado para além do exigido para manter o activo nesse padrão de desempenho.

92- A vida útil de um activo intangível pode ser muito longa ou mesmo indefinida. A incerteza justifica estimar a vida útil de um activo intangível numa base prudente, mas isso não justifica escolher uma vida que seja irrealisticamente curta.

94- Podem existir tanto fatores legais como económicos que influenciem a vida útil de um activo intangível. Os fatores económicos determinam o período durante o qual os benefícios económicos futuros serão recebidos pela entidade. Os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil é o mais curto dos períodos determinado por estes fatores.

106- Um activo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

Da análise ao contrato, assinado pelo sujeito passivo Laboratório A...- Produtos Farmacêuticos S.A. e pela empresa C... S.A., podemos concluir que a aquisição da marca D..., consubstancia um activo intangível sem vida útil definida, pois não é referida qualquer data limite ou restrição de utilização exclusiva da marca, para além de que não foram detetados elementos que determinem a vida útil do ativo em análise.

Não existindo assim, um limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade, podemos concluir que a vida útil do activo intangível é indefinida, e não finita, conforme considerado pelo sujeito passivo, pelo que de acordo com a NCRF-6, o ativo reconhecido não deve ser amortizado. De acordo com o artigo 16º do DR 25/2009 — "Os activos Intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada."

Conclusão

Pelos factos já descritos, os montantes de € 2.600.000,00, € 2.600.000,00 e €1.560.000,00, referentes aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, não são considerados gastos nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 34º do CIRC conjugado com o artigo 16º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro "Regime das Depreciações e Amortizações para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas", pelo que se procede à correção do Lucro Tributável, para os exercícios de 2011, 2012 e 2013 conforme se demonstra nos quadros seguintes:

Quadro 7 - Apuramento do Lucro Tributável - Exercício de 2012		Valores Declarados	Correção	Valores corrigidos
A Adicionar				
Resultado líquido do exercício	701	-1.120.033,46		1.120.033,46
Soma (701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	-1.120.033,46		1.120.033,46
Ajustamentos em inventários para além dos limites legais e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais	718			
Depreciações e amortizações, perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis e desvalorizações excepcionais, não aceites como gastos	719	37.726,42		37.726,42
Créditos incobráveis não aceites como gastos	722		2.600.000,00	2.600.000,00
Impostos diferidos	725	102,90		102,90
Encargos com aluguer de viaturas sem condutor	731	497,37		497,37
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento	739	1.069,19		1.069,19
Soma (campos 708 a 752)	753	310,00		310,00
A Deduzir				
Reversão de ajustamentos em inventários tributados	762	-1.080.327,58	2.600.000,00	1.519.672,42
Restituição de impostos não dedutíveis e excesso estimativa para impostos	765	39.603,30		39.603,30
Mais-valias contabilísticas	767	169.479,17		169.479,17
Benefícios fiscais	774	310,00		310,00
Soma (campos 754 a 775)	776	46,31		46,31
Prejuízo para efeitos fiscais	777	209.438,78		209.438,78
Lucro tributável	778	-1.289.766,36		
				1.310.233,64

(...)

VIII. 2. Audição prévia

(...)

Em 1 de dezembro de 2014, veio o sujeito passivo, ao abrigo do disposto nos art. 60º da Lei Geral Tributária e 60º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira, exercer direito de audição - Anexo 5, com base nos fundamentos que se destaca e se transcrevem de seguida:

(...)

Em suma, o sujeito passivo vem argumentar no direito de audição, baseando-se nos fatores considerados na determinação de vida útil de um ativo intangível, constantes do parágrafo 89 da NCRF 6 do Sistema de Normalização Contabilística, que a marca "D..." constitui ativo intangível com vida útil definida, sendo, portanto, amortizável durante a

sua vida útil. Vem ainda o sujeito passivo alegar que em 2013 alterou a estimativa que havia feito do limite de vida útil do referido ativo para dez anos, aumentando-a, portanto, em relação à estimativa anterior, de seis anos, ano em que se verificou um decréscimo das vendas dos produtos daquela marca.

É certo que o juízo sobre a vida útil de qualquer ativo deverá ser feita pela própria sociedade que o detém, sendo, portanto, o conceito de vida útil diferente do conceito de vida económica. No entanto, esse juízo deverá ser pautado por critérios objetivos, que constam do parágrafo 89 da NCRF 6.

Feita a análise dos argumentos invocados pelo sujeito passivo, alegados fatores que estiveram na base da avaliação da vida útil do ativo, não se considera que os mesmos demonstrem com clareza a ocorrência de fatores suscetíveis de afirmar que o referido ativo tem uma vida útil definida de seis anos, posteriormente alterada para 10 anos.

De facto, não existindo fatores legais a restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios económicos, não existe também um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade pelo que ao ativo em causa deverá ser atribuída vida útil indefinida.

Do mesmo modo, sempre se dirá que o sujeito deverá alterar a estimativa de vida útil do activo com base nos fatores constantes do mesmo parágrafo da NCRF 6. Ora, analisados os argumentos que alegadamente estão na base do aumento da vida útil do ativo (decrécimo das vendas de produtos da marca "D..."), não se compreende o juízo feito pelo sujeito passivo, porquanto a vida útil de um ativo consiste no limite previsível do período durante o qual se espera que o mesmo gere influxos de caixa líquidos. A figura da amortização, quer na Contabilidade, quer no Direito Fiscal, é concebida com base neste raciocínio e não no raciocínio oposto.

Vejamos então:

como ao ciclo de renovação dos seus produtos, os quais, decorrido um determinado período de tempo, se encontrarão obsoletos", bem como "grande investimento ao nível da inovação tecnológica e do marketing e publicidade, para obter vantagens competitivas face aos concorrentes", Não obstante, o sujeito passivo não apresenta qualquer elemento que prove a ocorrência da referida "obsolescência tecnológica" da marca ao fim de seis anos.

De facto, através do site D...pt/pt/, o grupo A... transmite aos operadores económicos uma imagem da marca "D..." como estando firmada no mercado nacional desde 1950, em constante crescimento económico, eficaz e segura, conforme se transcreve de seguida:

"A pomada D... medicamento não sujeito a receita médica, foi introduzida em Portugal em 1950 (...). Uma história de sucesso com mais de 60 anos e uma marca líder de mercado só se conseguem com excelência na qualidade de produto e em permanente resposta atenta às expectativas do consumidor. Desde o lançamento, há mais de 60 anos, a marca D... nunca parou de crescer. Destacado líder de mercado nos cicatrizantes, D... pomada apresenta como substância activa o Óxido de Zinco. Para estar presente em tantos lares, sendo líder na protecção e tratamento da pele do bebé e de toda a família, D... pomada evidenciou sempre uma segurança e eficácia constantes, evoluindo de acordo com as necessidades e as expectativas dos consumidores".

No site www.A...pt, consta que um dos produtos da marca foi escolhido pelos consumidores como o melhor produto, de entre 441 marcas, conforme se transcreve: "os consumidores elegeram ... como "escolha do consumidor 2014" em creme muda fraldas (...)... foi avaliado por um grupo de mães que preferiu a marca D... em deferimento das outras marcas do mercado (...)".

Deste modo, é o próprio grupo A... que descreve a marca "D..." de forma oposta aos argumentos que invoca para sustentar a avaliação de uma vida útil da mesma de seis anos.

Argumenta ainda o sujeito passivo o seguinte: "De facto, conforme decorre dos cálculos de retorno financeiro apresentados, embora se tenha verificado, no exercício de 2011, uma variação positiva de 6% no crescimento das vendas face ao ano anterior, no ano seguinte, verificou-se uma queda de 9% das vendas, face a 2011, e, para 2013, apesar de se ter verificado um aumento dos montantes investidos em Marketing e Amostras, ainda assim se apurou um decréscimo das vendas em 2% face a 2012 (conforme cálculos em anexo)".

Da mesma forma, entendemos que o referido decréscimo de vendas de produtos da marca "D..." não é suficientemente significativo para considerar que este ativo tem uma vida útil finita ou para alterar a sua vida útil estimada. De facto, poder-se-á afirmar que nos anos em questão decorre um decréscimo da indústria farmacêutica em geral, o que poderá reflectir-se nas vendas da marca "D...", sem, no entanto, ser fator significativo para influenciar a vida útil da marca (o que, aliás, aconteceu inversamente, conforme se refere supra, visto que o sujeito passivo aumentou a vida útil do ativo para dez anos).

Reitera-se que um dos produtos da marca foi considerado a escolha do consumidor em 2014, facto que entra em contradição com a imagem de decréscimo e finitude deste ativo que o sujeito passivo pretende fazer transparecer no presente direito de audição.

Aliás, refira-se que é do conhecimento público que o decréscimo da indústria farmacêutica, à semelhança de outras indústrias no contexto económico nacional, remonta já à data em que a sociedade Laboratório A... Produtos Farmacêuticos, S.A. celebrou o contrato de compra da marca. Factos que sempre poderão levar à conclusão de que não obstante o decréscimo da indústria farmacêutica em geral, aquela sociedade optou por adquirir a marca "D...", o que fez com o objetivo que todas as sociedades visam: o lucro.

Face ao exposto, não foram apresentados no exercício do direito de audição elementos/esclarecimentos que alterem as conclusões constantes do projeto relatório.

Assim, os valores de € 2.600.000,00, € 2.600.000,00 e € 1.560.000,00, não são considerados gastos nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC conjugado com o artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º25/2009, de 14 de Setembro "Regime das Depreciações e Amortizações para efeitos de imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas", pelo que a correção do Lucro Tributável proposta para os exercícios de 2011, 2012 e 2013 se mantém.

u) A decisão de indeferimento da reclamação graciosa remete para a fundamentação de um parecer que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em se refere, além do mais o seguinte:

Os Serviços de Inspeção Tributária nas acções de inspeção a empresas do grupo LABORATÓRIOS A... PRODUTOS FARMACÊUTICOS SA (reclamante na sua esfera individual) e B...- PRODUTOS FARMACÊUTICOS, LDA, corrigiu valores às rubricas de depreciações e amortizações de um ativo intangível designado "Marca D...", nos exercícios de 2010 a 2013, conforme cópias dos processos de inspeção anexos (vide fls. 44 a 55 destes autos).

A motivação da reclamante ao apresentar esta reclamação graciosa tem como base dois pareceres emanados, um pela J..., Lda. e outro pela K..., SROC, SA. No exercício de 2015, onde baseia o seu diferendo com a AT ao não considerar como custo fiscal as referidas depreciações/amortizações, que se resume nos seguintes pontos:

1. O facto de a IT não ter aceite fiscalmente como gastos do exercício as amortizações referentes ao ativo intangível "Marca D...", nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC e do art.º 16.º do Decreto Regulamentar 25/2009, dado que o contrato de aquisição da marca não

prevê a vida útil e a reclamante se basear na sua experiência, no conhecimento do mercado dos produtos da referida marca, nos seus ciclos de renovação e na evolução tecnológica e científica necessárias a tais produtos, para determinar a sua vida útil. No entanto, em momento algum, em sede de processos de inspeção, ousou concretizar como chegou inicialmente aos 6 anos e ao facto, de posteriormente, ter alterado a vida útil da marca para 10 anos.

Perante tal situação a IT acresceu ao lucro tributável da empresa supra mencionada (dominada) as correções referentes as amortizações não aceites fiscalmente, nos termos da alínea a) do art.º 34.º do CIRC, dado que não foi provado, pela reclamante que o ativo intangível “Marca D...” tem uma vida útil finita ou limitada:

a. Não foi provado que na um limite previsível para um período esperado que o ativo “Marca D...” gere influxos de caixa líquidos, pelo que de acordo o parágrafo 87 da NCRF-6 estamos em presença de um ativo intangível com uma vida útil indefinida, isto é, estamos perante uma impossibilidade de prever o momento a partir do qual a marca deixa de gerar influxos financeiros;

b. No parágrafo 87 da norma contabilística de relato financeiro, mencionada na alínea anterior expressa que um ativo intangível com vida útil indefinida não é amortizável;

c. No artigo 16.º do decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, expressa na alínea b) do seu n.º 2 que os ativos intangíveis "marcas", para serem amortizados, a sua utilização tem que ser reconhecida por um período limitado de tempo.

d. Os dois pareceres na tentativa de justificarem a vida útil atribula ao ativo intangível "marca D...": - um da "J..., Lda " sobre o tratamento contabilístico a executar sobre o referido ativo, onde esta expresso que a contabilização elaborada pela reclamante esta de acordo com os princípios emanados pela NCRF supra mencionada, o qual ressalva, que não foram

analisados os impactos fiscais e legais da referida contabilização; - o outro da "K...", que defende que o ativo "marca D..." é um activo intangível com vida útil definida ou finita de 6 anos, com base na "Autorização de Introdução no Mercado" (AIM) que é em média 5 anos, com base no know-how necessário para funcionar com o reator de cremes, adquirido pela reclamante, cuja vida útil é de 8 anos e pelo elevado consumo de recursos financeiros em despesas de inovação e de promoção e marketing devido à oscilação dos mercados.

Parecer

Pela análise dos factos explanados no item anterior (Factos) verificamos que a reclamante vem nestes autos alegar que nos termos das normas contabilísticas emanadas pela NCRF 6, mesmo que muito subjectivamente, adotou primeiramente um período de vida útil para o ativo intangível "Marca D..." de 6 anos e rectificou-a posteriormente para 10 anos e assume que têm reflexos nas depreciações e amortizações aceites fiscalmente.

A questão posta pelos serviços de inspeção que levou as correções em sede das empresas do grupo, supra identificadas não são de ordem contabilística mas, apenas se cingem à área fiscal, pelo que nos processos de inspeção foram preconizados os acréscimos ao quadro 07 das modelos 22 na esfera individual de cada uma das empresas supra indicadas e nos exercícios respetivos nos valores a crescer à matéria colectável do grupo, referentes às depreciações/amortizações não consideradas fiscalmente pela legislação fiscal nacional.

Assim sendo ao analisarmos no ponto de vista fiscal a matéria controvertida nestes autos no que respeita as depreciações/amortizações ora postas em crise, temos na alínea b) do n.º 2 do art.º 16.º do DR 25/2009, que são amortizáveis quando adquiridas a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida através do contrato de aquisição por um período de tempo limitado, o que não se verifica in casu. Assim sendo, fiscalmente as referidas depreciações/amortizações não podem relevar para efeitos

fiscais, sendo por isso os seus valores acrescidos no quadro 07 da respectiva declaração modelo 22, da sociedade dominada pela reclamante (B...- PRODUTOS FARMACÊUTICOS. LDA), nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 34.º e do art.º 31-B, ambos do CIRC.

Assim sendo, salvo melhor entendimento, deve ser negado provimento à pretensão de considerar fiscalmente as depreciações/amortizações do ativo intangível "Marca D...", tendo em conta os fundamentos emanados pelos serviços de inspeção tributária e reiterados nestes autos de reclamação

v) A decisão do recurso hierárquico remete para a fundamentação de uma informação que consta do documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em se refere, além do mais o seguinte:

V - Recurso Hierárquico

Inconformado com a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, veio a Recorrente deduzir recurso hierárquico, reiterando as alegações proferidas na petição cujo despacho é recorrido.

V.1 -Alegações da Recorrente

Vem a Recorrente solicitar a revogação do despacho proferido em sede de reclamação graciosa, com a conseqüente anulação da liquidação de IRC já mencionada, defendendo, por um lado, que a correção subjacente carece de fundamentação, e por outro lado, que as reintegrações/amortizações praticadas devem ser aceites fiscalmente. Para o efeito alega, em síntese:

10. Que, o teor dos relatórios que fundamentam a liquidação em crise padece de fundamentação insuficiente, o que equivale à falta de fundamentação, e consubstancia um vício de violação de lei.

11. Que, conforme resulta da cláusula 2 do contrato assinado entre a Recorrente e a "C..., SA" foram transmitidos diversos ativos para além da marca "D...".

12. Que, a Autoridade Tributária resume toda a sua linha argumentativa sobre o ativo adquirido correspondente à marca "D...", olvidando todos os demais ativos, pelo que não fundamenta, minimamente, a desconsideração, enquanto custo fiscal, da amortização dos mesmos.

13. *Que, nos relatórios das ações inspetivas que fundamentam a liquidação, não consta o percurso cognoscitivo e valorativo seguido para a consideração da globalidade dos ativos adquiridos pela Recorrente, e atualmente detidos pela "B... - Produtos Farmacêuticos, Lda", como ativos intangíveis sem vida útil definida, nem tão pouco são apresentados quaisquer elementos probatórios que permitam chegar a tal conclusão.*

14. *Que, tal argumentação vaga e genérica não cumpre, o ónus da prova imposto à Autoridade Tributária.*

E, sem prescindir, defende:

15. *Que, a marca "D..." tem um período de vida útil limitado aos próprios constrangimentos da inovação tecnológica e científica, bem como ao ciclo de renovação dos seus produtos, os quais, decorrido um determinado período de tempo, se encontrarão obsoletos, o que exige um constante investimento.*

16. *Que, para analisar se um determinado ativo tem um período de vida útil definido ou indefinido, não basta analisar se o mesmo é suscetível de gerar influxos de caixa, é também necessário analisar se para manter tais influxos de caixa são necessários constantes investimentos.*

17. *Que, a marca "D..." e os seus produtos se incluem num setor marcadamente atingido por uma necessidade de constante evolução, pelo que não podem ser considerados como ativos com vidas úteis indefinidas.*

18. *Que, mesmo que se entenda que o ativo intangível "D..." não tem um período de vida útil definido, tal não impede a sua amortização uma vez que o mesmo encontra-se sujeito a deprecimento.*

Terminando, por invocar:

19. *Que, o entendimento que fez quanto ao deprecimento dos ativos em causa e quanto à vida útil dos mesmos é corroborado por pareceres técnicos emitidos pela "J..., Lda" e pela "K..., SA".*

V.2 - Parecer

No seguimento dos elementos que integram os autos e dos fundamentos apresentados pela Recorrente "LABORATÓRIO A...- Produtos Farmacêuticos, SA" em sede de recurso hierárquico, cabe decidir.

Quanto ao vício de falta de fundamentação

20. Vem a Recorrente colocar em causa a legalidade da liquidação defendendo que o ato de liquidação deve ser anulado por insuficiente fundamentação.

21. A Recorrente imputa ao ato de liquidação aqui em crise o vício de falta de fundamentação, alegando que os relatórios elaborados em resultado das ações inspetivas e que motivaram a liquidação padecem de insuficiente fundamentação, relativamente às correções derivadas do não acréscimo ao lucro tributável do montante contabilizado a título de reintegrações e amortizações da marca "D...".

22. Sucede porém, que a fundamentação constitui um conceito relativo. O conceito relativo da fundamentação é assumido por diversa doutrina, e implica necessariamente que a fundamentação tenha de ser apreciada em concreto.

23. A este propósito refere o acórdão do STA de 30.12.2012 proferido no Processo 03896/10, que: "...Conforme é jurisprudência uniforme e constante a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo concreto de cada acto e das circunstâncias concretas em que é praticado ... É contextual a fundamentação quando se integra no próprio acto e dela é contemporânea... A fundamentação é clara quando tais razões permitem compreender sem incertezas ou perplexidades qual foi o «iter» cognoscitivo - valorativo da decisão, sendo congruente quando a decisão surge como conclusão lógica necessária de tais razões... Quanto à fundamentação de direito, tem sido entendimento do STA que na fundamentação de direito dos actos administrativos não se exige a referência expressa aos preceitos legais, bastando a referência aos princípios jurídicos pertinentes, ao regime legal aplicável ou a um quadro

normativo determinado... Diga-se ainda que a fundamentação dos actos serve fins de inteligibilidade e de esclarecimento, devendo que estamos perante um ativo intangível - Marca D...- adquirida a título oneroso, mas cuja utilização exclusiva não foi reconhecida por um período limitado de tempo, pelo que, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, tal ativo apenas será amortizável em caso de deprecimento efetivo devidamente comprovado, reconhecido pela AT.

50. Vem ainda, a Requerente invocar que, "ainda que se entenda que o ativo intangível sub judice não tem vigência temporal limitada, não deixava o mesmo de ser amortizado e relevado para efeitos fiscais, desde que se entenda que os ativos em questão estão sujeitos a deprecimento."

51. Justifica a Requerente a existência deste deprecimento com a necessidade de realizar constantes e novos investimentos na manutenção ou melhoria dos recursos inerentes, devido aos constrangimentos da inovação tecnológica e científica, a fim de impedir que o ativo se torne obsoleto.

52. Ora, importa referir que os argumentos invocados pela Requerente, de necessidade de constantes investimentos a fim de que o ativo não perca valor, assentam em previsões e estudos que poderão facilmente alterar-se, face a variações no mercado em que a marca se insere, pelo que tal não garante que ao longo dos próximos anos exista um deprecimento efetivo daquele ativo.

53. Pelo que, não estando, nos termos do n.º 3 do art.º 16.º do DR 25/2009, comprovado esse deprecimento, as amortizações praticadas sobre o ativo em causa não poderão ser aceites fiscalmente nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC.

54. Ainda, e em consonância com a legislação fiscal, o Sistema de Normalização contabilística refere na NCRF 6, parágrafo 87 que:

"Um activo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os factores relevantes, não houver limite previsível para o período

durante o qual se espera que o activo gere influxos de caixa líquidos para a entidade."

55. *E no seu parágrafo 88 que:*

"A contabilização de um activo intangível baseia-se na sua vida útil. Um activo intangível com uma vida útil finita é amortizado, e um activo intangível com uma vida útil indefinida não o é".

56. *Podemos pois, com toda a certeza, concluir que a "Marca D..." trata-se de um Ativo Fixo Intangível cuja vida útil é indefinida, em face do que não é amortizável,*

57. *Em face do descrito, o valor considerado como gasto não é aceite fiscalmente, devendo ser acrescido no quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22 da sociedade supra identificada e em consequência alterar a matéria coletável do Grupo, atento o disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 34º do CIRC conjugado com o artigo 16º do Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de setembro, pelo que se consideram corretamente efetuadas as correções agora contestadas.*

58. *Ainda, e por último, é de referir que os pareceres técnicos emitidos pela "J..., Lda" e pela "K..., SA", e juntos ao processo pela Recorrente, são exatamente isso "Pareceres Técnicos" emitidos por entidades independentes que, no presente caso, foram instrumentos auxiliares que vem confirmar a tomada de decisão da Recorrente quanto à contabilização do referido ativo intangível, mas, sobre os quais a Administração Tributária não tem qualquer obrigação de se pronunciar quanto ao seu teor.*

VI - Proposta de Decisão

Tendo em conta o exposto nos pontos anteriores, será de indeferir o presente recurso.

VII - Direito de Audição

Tendo em conta tendo em conta que a Administração Fiscal já se pronunciou sobre a matéria controvertida, em sede de procedimento de

reclamação graciosa, sem que o sujeito passivo tenha trazido novos elementos, tal como se retira do atrás exposto.

E considerando que em sede de recurso não foram invocados factos novos sobre os quais o contribuinte não se tenha pronunciado, deverá ser dispensada a audição prévia nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 60º da LGT.

- w) Na notificação da decisão do recurso hierárquico não foram incluídos os eventualmente existentes pontos 24 a 49, passando do ponto 23 para o 50;
- x) Em 05-02-2016, a Requerente efectuou o pagamento da quantia liquidada (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- y) Em 22-12-2017, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

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

Não se provou que a decisão do recurso hierárquico contenha fundamentos com os pontos 24 a 49 que não contam da decisão notificada a Requerente. A Autoridade Tributária e Aduaneira não juntou ao processo cópia da decisão do recurso hierárquico, pelo que apenas se conhece o seu teor através da cópia apresentada pela Requerente.

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

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente, no processo administrativo e na prova testemunhal.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que relataram.

3. Matéria de direito

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma correcção à matéria tributável da B... e da Requerente relativa a amortizações respeitantes a um activo contabilisticamente designado como “Marcas/Direitos D...”.

O fundamento das correcções que vieram a ser concretizadas na liquidação impugnada consta do Relatório da Inspeção Tributária e consiste no entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que esse activo deverá ser considerado, na totalidade, um activo intangível sem duração finita e limitada e, por isso, não sujeito a amortizações e depreciações que possam ser reconhecidas como gasto fiscalmente relevante.

A fundamentação de direito das correcções invocada inclui a alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC, na redacção do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho (vigente em 2012), que estabelece que *«não são aceites como gastos» «as depreciações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento»*, conjugada com o artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, que estabelece o seguinte (também na redacção vigente em 2012), no que aqui interessa:

Artigo 16.º

Activos intangíveis

1 - Os activos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada.

2 - São amortizáveis os seguintes activos intangíveis:

a) (...)

b) 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.

3 - Excepto em caso de deprecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela Direcção-Geral dos Impostos, não são amortizáveis:

a) (...)

b) Elementos mencionados na alínea b) do número anterior quando não se verificarem as condições aí referidas.

A Requerente defende posição contrária, entendendo que os activos em causa estão sujeitos a deprecimento e as amortizações efectuadas devem relevar para efeitos fiscais.

No entanto, a Requerente imputa prioritariamente à liquidação impugnada vício de falta de fundamentação pelo que importa definir a ordem pela qual devem ser apreciados os vícios.

3.1. Ordem de conhecimento de vícios

De harmonia com o disposto no artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável aos processos arbitrais por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, não sendo imputados ao acto impugnado vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade, nem indicada uma relação de subsidiariedade, devem ser apreciados prioritariamente os vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Está subjacente ao estabelecimento de uma ordem de conhecimento de vícios uma opção legislativa no sentido de a procedência de um dos vícios prejudicar o conhecimento dos restantes, pois, se fosse sempre necessário conhecer de todos os vícios, seria indiferente a ordem pela qual o seu conhecimento se processasse.

A imputação de vícios numa relação de subsidiariedade é expressamente permitida pelo artigo 101.º do CPPT.

Quando o impugnante estabelece uma relação de subsidiariedade entre os vícios que imputa a acto impugnado a sua apreciação é feita pela ordem por aquele indicada, como preceitua a alínea b) do n.º 2 do artigo 124.º do mesmo Código.

Nos termos do artigo 469.º, n.º 1, do CPC, "*diz-se subsidiário o pedido que é apresentado a tribunal para ser tomado em consideração somente no caso de não proceder um pedido anterior*".

No caso em apreço, como se infere do teor expresso do artigo 158.º do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente imputa à liquidação impugnada «*vício de falta de fundamentação*» (artigos 97.º a 157) e só subsidiariamente imputa à liquidação vício de ilegalidade por não terem sido consideradas como custo para efeitos fiscais, as amortizações contabilizadas. (²)

Por isso, há que começar por apreciar o vício de falta de fundamentação e só no caso de o pedido ser considerado improcedente haverá que apreciar a restante matéria.

3.2. Vício de falta de fundamentação

Na terminologia administrativa e tributária, o termo «*fundamentação*» é utilizável com dois sentidos: o de "*fundamentação material*" e o de "*fundamentação formal*".

A fundamentação formal "*pode ser entendida como uma exposição enunciativa das razões ou motivos da decisão*", enquanto a fundamentação material corresponde à "*recondução do decidido a um parâmetro valorativo que o justifique: no primeiro sentido, privilegia-se o aspecto formal da operação, associando-a à transparência da perspectiva decisória; no segundo, dá-se relevo à idoneidade substancial do acto praticado, integrando-o num sistema de referência em que encontre bases de legitimidade*". (...) (³)

É com este último sentido que a jurisprudência tem falado em falta de «*fundamentação substantiva*» ou «*fundamentação substancial*», que se reconduz a falta de demonstração dos pressupostos substantivos da actuação correctiva da administração tributária. (⁴)

² Artigo 158.º:

Subsidiariamente, caso se considere que os relatórios de conclusões (consolidado e individual) das acções de inspecção tributária encontram-se devidamente fundamentados, **o que apenas se admite à cautela, sem prescindir e por mero dever de prudente patrocínio**, ainda assim haverá que concluir pela ilegalidade parcial da liquidação sub judice em virtude da necessária consideração, como custo para efeitos fiscais, das amortizações contabilizadas relativamente aos activos intangíveis em análise.

³ VIEIRA DE ANDRADE, *O dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, página 11

⁴ Neste sentido, podem ver-se o acórdão do TCAN de 20-12-2011, processo 00171/06.2BEBRG, e o acórdão do TCAS de 28-09-2017, processo n.º 578/13.9BEALM.

"O dever da fundamentação expressa obriga a que o órgão administrativo indique as razões de facto e de direito que o determinaram a praticar aquele acto, exteriorizando, nos seus traços decisivos, o procedimento interno de formação da vontade decisória. O dever cumpre-se desde que exista uma declaração a exprimir um discurso que pretenda justificar a decisão, independentemente de esse arazoado». (⁵)

Apenas a falta de fundamentação formal constituirá vício de forma.

A falta de fundamentação substancial, designadamente por não correspondência à realidade dos pressupostos de facto invocados (a que é equiparável a falta de prova desses pressupostos quando sobre a Administração recai o ónus da prova) ou por erro de direito, consubstanciará vício de erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito.

No caso em apreço, com a referência genérica a falta de fundamentação a Requerente imputa à liquidação impugnada vícios dos dois tipos, pois, começando pela falta de fundamentação formal acaba por aludir à falta de prova dos pressupostos invocados no acto, o que se traduz na imputação de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

A exigência de fundamentação de actos administrativos lesivos consta do n.º 3 do artigo 268.º da CRP, em que se estabelece que *«os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos»*.

Especialmente para a fundamentação dos actos tributários, o artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, estabelece que *«a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária»* e que *«a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo»*.

⁵ VIEIRA DE ANDRADE, *O dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, página 13.

Para além disso, a aquisição dos activos incluiu a cedência de posição contratual da B..., S.A em todos os contratos de distribuição que havia celebrado, incluindo os contratos de fornecimento ao Grupo E... e Grupo F... e a cedência de posição contratual da alienante dos activos nos contratos de fornecimento e de fabrico celebrados com os Laboratórios G... e H... .

Embora seja de distinguir entre o acto de liquidação e o acto de notificação através do qual ele é comunicado ao destinatário, no caso em apreço não se provou que haja qualquer outro documento referente ao acto de liquidação que não seja o que está reproduzido no documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, pelo que se tem de partir do pressuposto de que ele é cópia do acto que foi praticado, que não terá outro conteúdo para além do que dele consta.

Como se referiu, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu no Relatório da Inspeção Tributária que fundamenta a liquidação impugnada que os gastos contabilizados pela Requerente a título de amortizações/depreciações no montante de € 2.600.000,00 não deveriam ser aceites fiscalmente, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 34º do CIRC, conjugado com o artigo 16.º, n.º 1, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de Setembro de 2009, que estabelecem que *«não são aceites como gastos: a) As depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento»* e que *«os activos Intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal/limitada.»*.

Inicialmente, com base no contrato celebrado entre a Requerente e C... S.A., a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que a aquisição da marca D..., consubstanciava um activo intangível sem vida útil definida, por não ser referida qualquer data limite ou restrição de utilização exclusiva da marca e não ter sido demonstrado que o activo em causa esteja sujeito a deprecimento ou que tenha vida útil limitada, designadamente não se demonstrando que fosse previsível o período durante o qual se esperava que o activo gerasse fluxos de caixa líquidos para o seu titular. (⁷)

⁷ Refere-se no Relatório da Inspeção Tributária:

«Da análise ao contrato, assinado pelo sujeito passivo Laboratório A... - Produtos Farmacêuticos S.A. e pela empresa C... S.A., podemos concluir que a aquisição da marca D..., consubstancia um activo intangível sem vida útil definida, pois não é referida qualquer data limite ou restrição de utilização exclusiva da marca, para além de que não foram detetados elementos que determinem a vida útil do ativo em análise.

Apreciando o exercício do direito de audição sobre o Relatório da Inspeção Tributária, exercido pela Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira reconheceu que apesar de o contrato de compra do activo ("*Asset Purchase Agreement*") à sociedade C..., S.A., não estipular qualquer prazo, o sujeito passivo poderia atribuir a este activo uma vida útil finita, mas entendeu que não se demonstrou que a vida útil do activo fosse definida, pelas seguintes razões, em suma:

- *«face à especificidade do produto farmacêutico e da respetiva legislação (reguladora da produção, do armazenamento e da comercialização), poder-se-á concluir que não haverá condições/requisitos que não se contenham na própria propriedade industrial já detida. Aliás, o objeto da propriedade industrial é ele mesmo esse saber-fazer que incluirá condições de produção, de armazenamento e de comercialização»;*
- *a competitividade do sector farmacêutico e «a existência de marcas concorrentes é inerente a todas as marcas e transversal a todos os setores de atividade, pelo que não justifica, por si só, que a vida útil de um ativo seja definida»;*
- *«o sujeito passivo não apresenta qualquer elemento que prove a ocorrência da referida "obsolescência tecnológica" da marca ao fim de seis anos»;*
- *o que consta da página informática do grupo A... (...pt/pt) aponta no sentido de que «desde o lançamento, há mais de 60 anos, a marca D... nunca parou de crescer. Destacado líder de mercado nos cicatrizantes, D... pomada apresenta como substância activa o Óxido de Zinco. Para estar presente em tantos lares, sendo líder na protecção e tratamento da pele do bebé e de toda a família, D... pomada evidenciou sempre uma segurança e eficácia constantes, evoluindo de acordo com as necessidades e as expectativas dos consumidores» e de que «um dos produtos da marca foi escolhido pelos consumidores como o melhor produto, de entre 441 marcas, conforme se transcreve: "os consumidores elegeram ... como "escolha do consumidor 2014" em creme muda fraldas (...)...*

Não existindo assim, um limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade, podemos concluir que a vida útil do activo intangível é indefinida, e não finita, conforme considerado pelo sujeito passivo, pelo que de acordo com a NCRF-6, o ativo reconhecido não deve ser amortizado. De acordo com o artigo 16º do DR 25/2009 — "Os activos Intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada."»

foi avaliado por um grupo de mães que preferiu a marca D... em deferimento das outras marcas do mercado (...)"...

- *«verificou-se uma queda de 9% das vendas, face a 2011, e, para 2013, apesar de se ter verificado um aumento dos montantes investidos em Marketing e Amostras, ainda assim se apurou um decréscimo das vendas em 2% face a 2012», mas «o decréscimo de vendas de produtos da marca "D..." não é suficientemente significativo para considerar que este ativo tem uma vida útil finita ou para alterar a sua vida útil estimada. De facto, poder-se-á afirmar que nos anos em questão decorre um decréscimo da indústria farmacêutica em geral, o que poderá reflectir-se nas vendas da marca "D...", sem, no entanto, ser fator significativo para influenciar a vida útil da marca (o que, aliás, aconteceu inversamente, conforme se refere supra, visto que o sujeito passivo aumentou a vida útil do ativo para dez anos)»;*
- *«um dos produtos da marca foi considerado a escolha do consumidor em 2014, facto que entra em contradição com a imagem de decréscimo e finitude deste ativo que o sujeito passivo pretende fazer transparecer no presente direito de audição».*

Como se vê, com esta fundamentação a Autoridade Tributária e Aduaneira visa demonstrar que a marca «D... » não tem vida útil definida.

Constata-se, porém, que o activo designado contabilisticamente como “*Marcas/Direitos D...*” engloba activos de natureza diversa, designadamente várias marcas comerciais (“...”, “...”), técnicas e conhecimentos de manufactura e fabrico, registos dos produtos e autorizações de comercialização, lista de clientes, planos de marketing e promoção, manuais de formação da força de vendas e cedências de posições contratuais em contratos de distribuição e fornecimento.

Foi todo este grupo de activos que a Requerente adquiriu à C... S.A, e foi às amortizações relativas a todos estes que a Autoridade Tributária e Aduaneira recusou reconhecer a relevância como gastos fiscais.

Relativamente à própria marca «D... » e às marcas que incluem essa designação é compreensível a fundamentação da Autoridade Tributária e Aduaneira, sendo invocados factos que, em princípio, terão potencialidade para justificar uma conclusão no sentido de se tratar de activos sem vida útil definida. No entanto, provou-se que «*quer por imposições regulamentares, quer por força da concorrência*», alguns produtos foram descontinuados, o que demonstra que algumas das marcas, pelo menos, eram activos susceptíveis de deprecimento, pelo que nem mesmo em relação a todos os activos desse tipo se pode justificar tal conclusão.

Mas, relativamente aos restantes elementos do conjunto de activos adquiridos pela Requerente à C..., a fundamentação da Autoridade Tributária e Aduaneira não permite a um destinatário normal aperceber-se das razões por que entendeu que também eles não estavam sujeitos a deprecimento, designadamente as técnicas e conhecimentos de manufactura e fabrico, os registos dos produtos e autorizações de comercialização, as listas de clientes, os planos de marketing e promoção, os manuais de formação da força de vendas, e as cedências de várias posições contratuais em contratos de distribuição e fornecimento.

Para além disso, afigura-se mesmo não haver razões para duvidar de que pelo menos alguns desses activos terão, pela sua própria natureza, duração finita, como é o caso: das técnicas e conhecimentos de manufactura e fabrico, que normalmente vão sendo aperfeiçoados; dos registos dos produtos e autorizações de comercialização, que têm limitações temporais; das listas de clientes, dos planos de marketing e de promoção de produtos que se destinam maioritariamente a pais de crianças muito jovens, o que se traduzirá em clientela com instabilidade; dos contratos de distribuição e fornecimento, que normalmente têm prazo de vigência.

Tendo estes activos valor patrimonial e não sendo questionado que o seu valor não esteja incluído no valor de aquisição, conclui-se que a fundamentação utilizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira não esclarece as razões pelas quais terá entendido que não estão sujeitos a deprecimento, isto é, porque é que entendeu que têm potencialidade para indefinidamente “*gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade*”.

Sendo assim, a liquidação impugnada enferma de falta de fundamentação formal, é obscura e insuficiente, não esclarecendo concretamente a motivação do acto [artigo 153.º n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo de 2015].

Para além disso, sendo de considerar demonstrado que os activos destes últimos tipos estão sujeitos a deprecimento, conclui-se também que a liquidação impugnada enferma de vício de falta de fundamentação substancial, que se reconduz a erro sobre os pressupostos de facto.

Por isso, justifica-se a anulação da liquidação, na parte respectiva, por falta de fundamentação e erro sobre os pressupostos de facto, que constitui vício de violação de lei, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.3. Juros compensatórios

A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a liquidação de IRC, pelo que os vícios que afectam esta afectam também a liquidação de juros compensatórios.

Por isso, justifica-se a sua anulação, pelas mesmas razões.

3.4. Quantificação da anulação

A Requerente apenas impugnou a correcção à matéria colectável da B... - Produtos Farmacêuticos, Lda., na quantia de € 2.600.000,00, aceitando a correcção no valor de € 9.121,17 resultante de dedução indevida à colecta, por dupla tributação internacional, na esfera individual da Requerente que a Autoridade Tributária e Aduaneira também efectuou.

Assim, a procedência do pedido de pronúncia arbitral implica a anulação da liquidação impugnada quanto ao montante de € 275.615,95, conforme demonstração efectuada pela Requerente no artigo 312.º do pedido de pronúncia arbitral, que não é questionada.

3.5. Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto aos vícios imputados a título principal à liquidação impugnada, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas a título subsidiário.

4. Juros indemnizatórios

Em 05-02-2016, a Requerente efectuou o pagamento da quantia liquidada e pede a restituição da quantia de € 275.615,95, acrescida de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um*

meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».*

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, bem como o reembolso da quantia paga, que é a base de cálculo dos juros.

Cumpra, assim, apreciar os pedidos de reembolso e de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade parcial da liquidação, há lugar ao reembolso do imposto pago na parte correspondente ao valor da liquidação anulado e ao pagamento de juros indemnizatórios, pois a ilegalidade do acto de liquidação é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, relativamente ao montante de € 275.615,95.

Os juros indemnizatórios serão pagos desde a data em que a Requerente efectuou o pagamento (05-02-2016) até ao integral pagamento do montante que de imposto e juros compensatórios a ser reembolsado, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar a ilegalidade parcial da liquidação de IRC e juros compensatórios n.º 2015..., da compensação n.º 2015..., da demonstração de acerto de contas n.º 2015..., quanto ao valor de € 275.615,95 e anular esses actos na parte respectiva;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente a quantia de € 275.615,95, acrescida de juros indemnizatórios sobre ela calculados, desde a data em que foi efectuado o pagamento (05-02-2016) até ao integral pagamento do montante dessas quantias, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **275.615,95** (valor correspondente à parte da liquidação impugnada).

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **5.202,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 17-10-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(José Eduardo Mendonça da Silva Gonçalves, vencido conforme declaração de voto anexa)

(Paulo Jorge Nogueira da Costa)

Declaração de voto

Discordo da tese que fez vencimento pelos seguintes fundamentos:

Para dar resposta às questões colocadas a este Tribunal Arbitral entendo que:

1. Se questionado o Homem Comum, não especialmente conhecedor do direito fiscal e da contabilidade, sobre se uma marca comercial (ativo intangível) com várias décadas de existência (caso da marca “D...”) e que tenha sido adquirida a respetiva representação para

Portugal, teria vida útil definida, perceciono que a resposta seria de que teria vida útil indefinida e portanto aquela marca comercial (ativo intangível) não deveria ser amortizada, sendo também este o entendimento das normas corporativas para os ativos intangíveis com vida útil indefinida, em particular das normas contabilísticas, conforme parágrafo 106 da NCRF6, estando em coerência com o exposto os exemplos ilustrativos em apêndice à Norma Internacional de Relato Financeiro IAS38 – Ativos Intangíveis (aplicável supletivamente à NCRF6), relativos a marcas comerciais adquiridas (exemplos 7 e 8), não obstante estes exemplos ilustrativos não façam parte integrante da norma IAS38.

2. Se questionado o Homem Comum, sobre se a única razão para serem adquiridos itens intangíveis relativos ao Know-how técnico e comercial associado a uma marca comercial (ativo intangível) com várias décadas de existência (caso da marca “D...”), perceciono que a resposta seria a aquisição da representação dessa marca comercial, e que portanto apenas a marca comercial “D...” em conjunto com aqueles itens associados é um ativo (intangível), e entendo que é também este o entendimento das normas corporativas para os atos intangíveis como marcas comerciais, em particular das normas contabilísticas, atendendo aos parágrafos 11 a 14 da NCRF6, de forma que aqueles itens associados não são separáveis (e assim não cumprindo com o requisito de identificabilidade) e o cumprimento do requisito de controlabilidade se enraíza nos direitos legais inerentes à detenção da representação da marca comercial.

Esta situação não colide com a norma e natural, ao longo do tempo, descontinuação de (linhas) de produtos abrangidos por aquela marca comercial, bem como o lançamento de novas (linhas) de produtos abrangidos pela marca, em virtude de alterações regulamentares ou das condições do mercado, que não afetam o uso e a intenção do uso por período indeterminado da marca, mas afetam o período de uso de itens associados como “técnicas e conhecimentos de manufatura e fabrico, os registos dos produtos e autorizações de comercialização, as listas de clientes, os planos de marketing e promoção, os manuais de formação da força de vendas, e as cedências de várias posições contratuais em contratos de distribuição e fornecimento”; pelo que, assim, os dispêndios subsequentes à aquisição efetuados com aqueles itens associados à marca comercial, não afetam à partida o ativo intangível ter vida útil indefinida (conforme parágrafos 89 f) e 90 da NCRF6) e não amortizável, e não são à partida considerados como adições ao ativo intangível marca

comercial ou substituições de parte do mesmo (conforme parágrafo 20 da NCRF6, e remissão deste para o tratamento previsto no parágrafo 62 da NCRF6).

3. Entendo existir na questão fundamental (ativos intangíveis com vida útil indefinida não devem ser amortizados) uma equivalência entre a legislação fiscal (CIRC e artigo 16º do DR nº 25/2009) e a legislação contabilística.

Ao mesmo tempo, o facto de um ativo intangível marca comercial ter vida útil indefinida, não impede que este possa sofrer perdas de valor, mas o tratamento contabilístico destas não se enquadra pela consideração de uma vida útil finita e o registo de amortizações, mas pelo registo de perdas de imparidade (conforme admitido pelo parágrafo 107 da NCRF6); e também, as perdas de imparidade em ativos intangíveis poderiam ser aceites fiscalmente como gastos nos termos dos artigos 35º e 38º do CIRC (versão anterior à da Lei nº 2/2004), pelo que a legislação fiscal, nesta matéria, não colocava em causa a aplicação do princípio constitucional da tributação pelo lucro real, o que sucederia no caso em que não admitindo fiscalmente as amortizações, não admitisse fiscalmente perdas de imparidade (perdas de valor) naqueles ativos intangíveis.

4. Assim, entendo no caso ser bastante, no plano do dever de fundamentação, que a Administração Fiscal invocasse apenas aquele ativo intangível não amortizável (não deve ser amortizado), com base no artigo 16º do DR nº 25/2009, não constituindo tal um erro de fundamentação ou uma conduta discricionária que a existência de um dever de fundamentação impede.

José Eduardo Gonçalves