

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 148/200-T

Tema: IRC - Amortizações Intangíveis; Fundamentação.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Juiz José Poças Falcão, Dra. Filomena Salgado Oliveira e Dr. Rui Miguel Zeferino Ferreira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 05-08-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., com sede na Rua ..., n.º..., ..., Amadora, pessoa colectiva n.º ... (doravante designada como “Requerente”) apresentou pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a apreciação da ilegalidade do acto tributário de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), referente ao exercício de 2015, constante da Declaração Periódica de Rendimentos Modelo 22, bem como da Declaração Periódica de Rendimentos Modelo 22 de substituição identificada pelo número ..., apresentada em 2 de Junho de 2016, do Grupo de sociedades tributadas de acordo com o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”) do qual é sociedade dominante, e que resultou na liquidação n.º 2016..., mantido na sequência de despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico n.º ...2019..., proferido pela Exma. Senhora Directora de Serviços do IRC (por subdelegação), em 4 de Dezembro de 2019, e notificado em 9 de Dezembro de 2019.

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 05-08-2020.

A Requerente apresentou 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. Fundamentação

2.1. Os argumentos das partes

Factos alegados pela Requerente para a ilegalidade da autoliquidação:

A Requerente como sociedade dominante do Grupo de sociedades tributadas de acordo com o RETGS, previsto no art.º 69.º e seguintes do Código do IRC, integrava no seu perímetro, entre outras, a sociedade B..., Lda. (“B...”), pessoa colectiva n.º...;

Na sua Declaração Periódica de Rendimentos Modelo 22 individual, de 2015, a B... acresceu, no Quadro 07, Campo 719 – “Perdas por imparidade de activos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos” – o montante de € 1.061.296,13, referente ao valor da amortização relativa ao período

de 2015 contabilizado em gastos com amortizações/depreciações do activo designado como “Marcas/Direitos ...”;

O acréscimo foi justificado pelas correcções levadas a cabo pela AT nas inspecções aos exercícios de 2010 a 2013;

Esta amortização está relacionada com um “Asset Purchase Agreement”, celebrado em 23 de Dezembro de 2009, entre a Requerente e a C..., S.A. com vista à aquisição, pelo valor de € 15.600.000,00, de activos relacionados com a actividade de produção, desenvolvimento, marketing e comercialização dos produtos farmacêuticos e dermoestéticos, cuja cópia consta da petição inicial e cujo teor se dá como reproduzido;

Nos termos da Cláusula 2 do referido contrato, a aquisição em causa incluía:

- “Manufacturing Technology and Know-How”, compreendendo o know-how relativo à formulação dos produtos, métodos de produção e tecnologia utilizada;
- “Registrations”, compreendendo os dossiers de registo dos produtos e autorizações de comercialização;
- “Trademarks”, compreendendo a marca “...”, 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, entre outros, existentes à data da transacção;

Nos termos das Cláusulas 9.3 e 9.4 do Assent Purchase Agreement, a C..., S.A. comprometeu-se a garantir, sem custo acrescido, a cedência de posição em todos os contratos de distribuição que havia celebrado, bem como nos contratos de fornecimento ao (i) Grupo D... e (ii) Grupo E... e ainda no âmbito dos contratos de fornecimento e de fabrico celebrados com os Laboratórios F..., G... e H... .

No contrato, não foi feita qualquer referência à data limite ou restrição de utilização exclusiva da marca.

Entretanto, em 31 de Agosto de 2010, a Requerente subscreveu um aumento do capital social da B..., em espécie, no valor de € 990.000,00, consubstanciado na

transferência, para esta, “dos bens que constituem a totalidade do património afecto ao ramo de actividade da sociedade contribuidora, (...) de importação, exportação, produção e comercialização de Medicamentos Não Sujeitos a Receita Médica e de Cosméticos”, onde se incluíam os activos referidos supra, previamente adquiridos à C..., S.A., com o valor líquido de € 14.518.555,43, contante do balanço intercalar a 30 de Junho de 2010, cf Relatório do ROC emitido nos termos do art.º 28.º do Código das Sociedades Comerciais;

A Requerente notificou a autoridade da concorrência desta operação;

Os activos em questão foram transferidos para a B... pelos mesmos valores que tinham na Requerente, em cumprimento com o disposto no art.º 73.º e seguintes do Código do IRC – Regime de neutralidade fiscal, em resultado da operação de entrada de activos da sociedade contribuidora, a Requerente, à data de 30 de Junho de 2010;

A B..., nos exercícios de 2010 a 2015, inclusive, adoptou o mesmo tratamento contabilístico que vinha sendo seguido pela Requerente, contabilizando as respectivas amortizações, 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;

A reavaliação da vida útil do activo foi o resultado de juízo de valor baseado na experiência da Requerente com activos semelhantes, suportados em estudos técnicos, considerando os elementos que constam das alíneas do parágrafo 89 da NCRF 6;

A suportar a vida útil dos activos intangíveis registados como “Marcas/Direitos...”, a Requerente juntou ao processo de reclamação da autoliquidação de IRC de 2015 os pareceres emanados pelas auditoras “I..., Lda.” (I...) e “J..., SROC, SA”, assim como os elementos de prova contantes do Dossier junto à petição inicial, juntos como Doc.27;

O período de vida útil do activo foi, assim, determinando com base nos seguintes critérios:

- *Ciclos de vida típicos dos activos;*
- *Obsolescência técnica, tecnológica e comercial;*
- *Concorrência;*

- *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;

A regulamentação do sector dos produtos referidos impõe por vezes a cessação de comercialização ou a reformulação de produtos incluídos no activo referido, como aconteceu em 2014, com a publicação do novo regulamento (Regulamento UE n.º 358/2014 da Comissão, de 9 de Abril de 2014) onde foi proibido o uso de uma matéria-prima denominada ... a partir de 16 de Outubro de 2014 e escoamento até 15 de Julho de 2015 – com implicações na reformulação dos produtos ... Emulsão Corporal e ... Gel de Banho e dos Regulamentos EU n.º 1003/2014 e 1004/2014 da Comissão, de 18 de Setembro de 2014, sobre alterações aos anexos das substâncias permitidas nos cosméticos, suas concentrações e condições e que passou a proibir o uso de Propilparabeno e Butilparabeno, entre outros, em produtos não enxaguados, concebidos para aplicação na zona coberta pelas fraldas em crianças de idade inferior a 3 anos, com impacto no ... Derma creme muda fraldas, obrigando à reformulação do produto;

Assim, os produtos referidos associados à marca "... " foram objecto de actualizações e modificações ao longo do tempo, tendo sido introduzidas diversas alterações às fórmulas dos produtos adquiridos pela Requerente, quer por imposições regulamentares, quer por força da concorrência, sendo que alguns foram descontinuados;

No entanto, a Requerente refere que a Autoridade Tributária desconsiderou os seus argumentos, centrando toda a sua argumentação no facto de, alegadamente, a marca "... " consubstanciar um activo intangível sem vida útil definida com base nos conceitos previstos na NCRF 6 e, por esse motivo, as amortizações contabilizadas como custo não podem ser aceites fiscalmente;

Contudo, considera que, como desde sempre salientou e demonstrou, as amortizações objecto de correcção por parte da Autoridade Tributária não se referem, exclusivamente, ao activo marca "... ",

Pelo que tal facto justificava, por si só, a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, atento o manifesto vício de falta de fundamentação legalmente exigida,

As quais não foram objecto de qualquer análise por parte da Autoridade Tributária no âmbito da Reclamação Graciosa nem no âmbito das acções inspectivas para as quais a Decisão Definitiva remete!

De resto, a seu tempo, a Requerente notificou a Autoridade da Concorrência a respeito desta operação, resultando bastante claro dessa notificação e da conseqüente decisão da Autoridade da Concorrência que a mesma não se resume à aquisição da marca “...”.

Face ao exposto, resulta evidente que os activos adquiridos pela Requerente e, posteriormente, pela B..., incluem muitas mais realidades do que a marca “...”, não tendo a Autoridade Tributária tido o cuidado de analisar com rigor os activos em questão.

Com efeito, considera a Requerente que a Autoridade Tributária resume toda a sua linha argumentativa ao facto de a marca “...” consubstanciar um activo sem vida útil definida,

Pelo que a Decisão Definitiva é completamente omissa no que se refere ao período de vida útil, finita, indefinida ou infinita, dos remanescentes activos adquiridos pela Requerente e, posteriormente, pela B... .

E, ao serem omissos quanto a essas realidades, estando em causa a amortização dos mesmos, inexistente qualquer fundamentação para a não consideração da dedução em sede de IRC dessa amortização.

Por outro lado, a Requerente considera que a Autoridade Tributária veio, novamente, alegar que a “questão posta pelos serviços de inspeção que levou às correcções em sede das empresas do grupo, supra identificadas não são de ordem contabilística mas, apenas se cingem à área fiscal”,

O que parecia indiciar que o tratamento contabilístico conferido pela B... estaria correcto, mas não poderia relevar para efeitos fiscais,

Isto quando, no âmbito do relatório de conclusões das acções inspectivas (consolidado e individuais), para os quais remete, sustenta que o activo intangível marca

“...” não poderia ter sido amortizado nos termos da NCRF 6 porque, alegadamente, a vida útil do activo é indefinida e não finita,

Considerando que tal facto é, por si só, é revelador da incoerência do entendimento da Autoridade Tributária manifestado em momentos distintos.

Considerando ainda, não ser possível sustentar, nos termos em que a Autoridade Tributária o fez, na decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, que o tratamento contabilístico conferido pela Requerente é correcto e, simultaneamente, alegando não poder ser aceite para efeitos fiscais,

Desde logo, porque contraria a fundamentação dos relatórios de inspecção para os quais a Autoridade Tributária remete e, se a B... amortizou os activos intangíveis com base na NCRF 6, significa que se reconhece que os mesmos têm uma vida útil finita,

Concluindo que, em consequência, seria forçoso reconhecer que tal activo está sujeito a deprecimento, tendo uma vigência temporal limitada, logo, aceite como custo fiscal nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 34.º do Código do IRC, bem como nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, na redacção em vigor à data dos factos.

Por outro lado, insiste a Autoridade Tributária no sentido de que a Requerente não logrou demonstrar que o activo intangível em análise tem uma vida útil definida, isto porque, detectou uma alegada dificuldade por parte da Requerente em justificar o número de anos de vida útil atribuídos ao activo, atendendo a que estimou inicialmente uma vida útil de 6 anos e posteriormente alargou essa vida útil para 10 anos.

Ora, naturalmente, os mesmos critérios objectivos que serviram de suporte à estimativa inicial de 6 anos para os activos em questão, implicaram, após reavaliação, o aumento da vida útil estimada para 10 anos,

Tendo sido demonstrado, de forma exaustiva, ao longo do procedimento gracioso, quais os critérios utilizados.

Questão bem distinta é o facto de Autoridade Tributária não aceitar como justificação tais critérios ou considerá-los como não provados, sem nunca, no entanto, o demonstrar ou fundamentar.

Face ao exposto, e ao contrário do que a Autoridade Tributária alegou, a Requerente justificou cabalmente quais os critérios nos quais assentou a determinação da vida útil dos activos intangíveis,

Não tendo, pelo contrário, a Autoridade Tributária, apresentado elementos objectivos susceptíveis de colocarem em questão o período de vida útil atribuído a tais activos.

Acresce que, outra questão bem distinta de afirmar que os activos não têm vida útil definida reside na alegada falta de explicação do porquê de a Requerente ter estimado inicialmente um período de vida útil de 6 anos e, posteriormente, alterado esse mesmo período.

Com efeito, sem prejuízo de a Requerente entender ter justificado o porquê de tal alteração, a ser verdade que a Requerente não a logrou justificar devidamente, que não é, não estaremos perante uma questão de determinar se os activos têm vida útil definida ou não mas sim perante uma falta de demonstração de qual seria então o período de vida útil,

Pelo que, quanto muito, poderia a Autoridade Tributária questionar apenas o valor das amortizações, caso entendesse que o período de vida de 10 anos não tem justificação.

Contudo, não é esta a linha de argumentação da Autoridade Tributária, não podendo, portanto, simplesmente, sustentar que os activos não têm vida útil definida apenas porque a Requerente não justificou, alegadamente, a alteração efectuada.

Não obstante, em 9 de Dezembro de 2019, foi a Requerente notificada do Despacho da Exma. Senhora Directora de Serviços do IRC, de 4 de Dezembro de 2019, de indeferimento do supra referido Recurso Hierárquico (cfr. cópia do despacho que ora se junta como Documento n.º 35 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais).

Nestes termos, não tendo sido a autoliquidação em crise objecto de reforma pela Autoridade Tributária, que incorreu em omissões, contradições e erros de interpretação da matéria de facto e de Direito levadas a cabo ao longo de todo o procedimento gracioso, a Requerente não pode pois conformar-se com esta decisão,

Vendo-se, assim, obrigada a recorrer a este Tribunal Arbitral para dirimir o litígio que a opõe à Autoridade Tributária, o que faz em tempo, nos termos dos disposto nos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na versão introduzida pelos art.ºs 228.º e 229.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

A vida útil de um activo (seja ele tangível ou intangível) é definida pela utilidade esperada do mesmo para a empresa, pelo que não se pode confundir o conceito de vida útil com o conceito de vida económica do bem, na medida em que o primeiro reflecte a utilidade esperada, independentemente da sua durabilidade em geral.

Assim, a estimativa da vida útil dos activos em análise e a sua caracterização como finito ou indefinido, consiste num juízo de valor baseado na experiência da Requerente e da B... com activos semelhantes.

Ora, como é do conhecimento geral, a Requerente, bem como a B..., inserem-se num sector de mercado muito competitivo, com uma grande quantidade e variedade de oferta, o que tem como consequência o facto de a procura deste tipo de produtos ser volátil, muito permeável a factores como o preço, as promoções, a publicidade, a própria inovação e pouco fidelizada a uma única marca.

Estas razões justificam que este segmento de mercado seja também caracterizado por um grande investimento ao nível da inovação tecnológica e do marketing e publicidade, para obter vantagens competitivas face aos concorrentes.

O parágrafo 87 da NCRF 6 determina que, “[u]ma 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, pois será com base na sua vida útil que o activo será amortizado, ou poderá ser amortizado”.

Como já vimos, a estimativa da vida útil de um activo, e a sua caracterização como finito ou indefinido, consiste num juízo de valor baseado na experiência da Requerente e da B... com activos semelhantes, devendo esse juízo para a determinação da vida útil de um activo intangível considerar, não apenas o contrato pelo qual o mesmo foi adquirido, mas sobretudo os elementos que constam das alíneas do parágrafo 89 da NCRF 6, citados nos Relatórios de Inspeção Tributária acima mencionados.

Assim, exige-se um juízo e uma análise da vida útil dos activos em questão, respectiva tecnologia e know-how, em função do tempo durante o qual os mesmos se encontrarão aptos a manter a respectiva quota de mercado e o nível de inovação tecnológica que permitem aos seus produtos gerar influxos de caixa.

Análise essa que foi feita pela Requerente e B... e que, atendendo às especificidades do segmento de negócio em que a marca “...” se insere [único activo objecto de análise pela Autoridade Tributária no âmbito do procedimento gracioso], bem como à experiência da Requerente e B... no sector farmacêutico e dermatológico, permitiu concluir que a marca, a “...” e o know-how adquiridos não são duradouros, e que, apenas serão, ceteris paribus, capazes de manter a sua quota de mercado e a respectiva geração de influxos de caixa por um período inicialmente determinado de seis anos e posteriormente ampliado para 10 anos.

Portanto, facilmente se reconhece que a duração da marca “...” está directamente dependente do ciclo de vida dos produtos que são comercializados sob a mesma, e, conseqüentemente, o seu ciclo de vida e o seu real valor dependem do constante investimento na manutenção ou melhoria dos recursos inerentes à mesma, tais como os conhecimentos científicos ou técnicos, a manutenção, concepção e implementação de novos produtos, do conhecimento do mercado, e objectivos comerciais.

São estes esforços que permitem a manutenção, perda ou captação de consumidores e, conseqüentemente, da respectiva quota de mercado.

Assim, a “marca” tem, efectivamente, um período de vida útil limitado aos próprios constrangimentos dessa inovação tecnológica e científica, bem como ao ciclo de renovação dos seus produtos, os quais, decorrido um determinado período de tempo, se encontrarão obsoletos.

Tanto assim é, que, tendo inicialmente a Requerente previsto uma vida útil dos activos “...” em 6 anos, prazo durante o qual o activo geraria os respectivos “influxos de caixa líquidos”, em 2013, a avaliação da sua vida útil foi revista para 10 anos.

Na verdade, esta revisão foi efectuada em conformidade com o parágrafo 104 da NCRF 6, que dispõe que “o período de amortização e o método de amortização para um activo intangível com uma vida útil devem ser revistos pelo menos no final de cada ano

financeiro. Se a vida útil esperada de um activo for diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado em conformidade”, e com o parágrafo 106 da NCRF 6, que dispõe que, “Com o decorrer do tempo, o modelo de benefícios económicos futuros que são esperados que fluam para uma entidade provenientes de um activo intangível pode alterar-se”.

Assim, atendendo a que a marca “...”, e os seus produtos, se incluem num sector marcadamente atingido por uma necessidade de constante evolução, no qual, quase diariamente, são lançados novos produtos, com novas propriedades, e com uma maior abrangência de utilização, é inevitável que a tecnologia e métodos adquiridos pela Requerente, e posteriormente transmitidos para a B..., em conjunto com a marca “...”, tenham um período de vida limitado e que pode ser mensurado, já que se tornarão técnica, tecnologicamente e, em especial, comercialmente obsoletos em função das contantes inovações que se se verificam no sector.

Uma vez que “a vida útil do activo está dependente da vida útil de outros activos da entidade [os produtos fabricados e comercializados com aquela marca]” (conforme decorre da alínea c) do parágrafo 89 da NCRF 6), a “obsolescência técnica, tecnológica, comercial” caracterizam-na, inevitavelmente, como um activo intangível com duração finita e limitada.

Assim, atenta a instabilidade do sector em que activo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo activo (conforme alínea d) do parágrafo 89 da NCRF 6), bem como pelas “acções esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes” (alínea e) do parágrafo 89 da NCRF 6), resulta claro e evidente que a marca “...”, por si só, sem um constante desenvolvimento da mesma e dos produtos que sob a marca são comercializados, é um activo intangível finito e, por conseguinte, sujeito a deprecimento.

A manutenção da marca (e dos demais activos) depende, inevitavelmente, do “nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados do activo e [d]a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível” (alínea f) do parágrafo 89 da NCRF 6), pelo que se conclui que a marca “...” é um activo

intangível com um período de vida útil limitado no tempo, e sujeito a um período de utilização e de geração de retorno limitado.

Assim, ao contrário do que sustenta a Autoridade Tributária, a aquisição da marca “...” não “consubstancia um activo intangível sem vida útil definida”, uma vez que, além de se ter demonstrado que se encontra determinada a vida útil deste activo, esta encontra-se limitada, nomeadamente:

Pela obsolescência técnica, tecnológica e comercial dos métodos e know-how adquiridos com a marca;

Pela estabilidade do sector em que o activo opera e pelas alterações constantes na procura do mercado para os produtos produzidos pelo activo;

Pelas acções esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;

Pelo nível de dispêndio de manutenção exigido à Requerente para obter os benefícios económicos futuros esperados da marca “...” e a sua capacidade e intenção para atingir esse nível; bem como,

Pelo facto de a vida útil da marca “...” se encontrar dependente da vida útil dos métodos e know-how” adquiridos com a mesma, e que, conforme referido supra, se tornarão futuramente obsoletos ou desadequados.

Neste sentido, decorre do “Parecer sobre o tratamento contabilístico da aquisição dos ativos «...»”, elaborado pela I..., Lda, entidade responsável pela revisão e auditoria das contas referentes ao exercício de 2010 e seguintes que,

A aquisição de diversos activos por parte da Requerente, e posteriormente transferidos para a esfera da B..., que não apenas a marca “...”, ao contrário do que vem referido nos relatórios de conclusões das acções inspectivas, e a respectiva “contabilização dos ativos ‘...’, efetuada à data da aquisição, enquadra-se nos princípios previstos na NCRF 6 quanto à ‘identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros’ (conforme ponto 3.1. do Parecer), sendo o nível de desagregação de um ativo ou conjunto de ativos, um julgamento a efetuar pela gestão do Laboratório A..., tendo em conta o contexto em que desenvolve a sua atividade e o uso pretendido para os ativos adquiridos. O tratamento contabilístico adotado pelo A... foi analisado no âmbito do trabalho de auditoria realizado às demonstrações financeiras de

31 de dezembro de 2010, não tendo dado origem a qualquer reparo da nossa parte na opinião emitida”.

Ainda neste sentido, resulta do Parecer em questão a devida justificação do reconhecimento e mensuração inicial dos activos intangíveis em questão, (...) são passíveis de perda de valor e por isso sujeitos a amortização nos termos da NCRF 6.

Resultando, assim, do ponto 2.11. do Parecer que “Refere o parágrafo 87 da NCRF 6 que ‘Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um ativo intangível é finita ou indefinida’, sendo considerados fatores na determinação da vida útil: ‘(a) o uso esperado do ativo por parte da entidade; (b) os ciclos de vida típicos para o ativo; (c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo (...); (e) ações esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes; (f) o nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados do ativo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível (...); e (h) se a vida útil do ativo está dependente da vida útil de outros ativos da entidade” (NCRF 6, §89)”.

Concluindo, no ponto 2.12., face a tais critérios objectivos, que “o ativo ‘know-how’ que compreende, conforme referido no ponto 1.2 supra, a formulação dos produtos e métodos de produção, de acordo com a avaliação efetuada pelo departamento técnico do A..., estaria sujeita ao ciclo de vida dos produtos, à obsolescência tecnológica dos métodos. Assim, a vida deste ativo seria considerada como finita uma vez que para manter as formulações dos produtos e portfólio de acordo com as tendências e inovação que ocorre no mercado da cosmética será necessário efetuar desenvolvimentos significativos, em média a cada 3 - 6 anos”.

Sendo que, “o ativo ‘tecnologia’ que se refere à tecnologia utilizada na produção dos produtos (cremes ...), poderá ter uma vida útil atribuída por referência aos equipamentos principais utilizados na produção destes produtos, dada a necessidade de manter a eficiência máxima para a obtenção de benefícios económicos. No caso do A... a aquisição dos ativos ‘...’ potenciou (devido ao aumento de produção estimado) a aquisição de um novo reator de cremes (equipamento) cuja vida útil atribuída foi de 8 anos. Desta forma, o ativo ‘tecnologia’ teria, de acordo com a gestão, uma vida útil correspondente a um período entre 8 – 12 anos”.

Concluindo, ainda, que “o ativo ‘lista de clientes’ teria uma vida útil atribuída com base no histórico da rotação de clientes dos mercados em que se inserem os produtos ‘...’, o que atendendo à notoriedade da marca e à pressão dos concorrentes deverá corresponder, de acordo com a avaliação da gestão, a um período de 3 – 6 anos”,

E, por fim, relativamente ao único activo objecto de análise por parte da Autoridade Tributária, ou seja, a marca “...”, conclui no sentido de que “embora exista uma prática passada no mercado de considerar que as marcas têm vida útil indefinida, o princípio plasmado no parágrafo 90 da NCRF 6 refere que essa conclusão apenas pode ser retirada quando se verifique para o ativo em análise que o nível corrente de custos incorridos para suportar a marca é suficiente para assegurar a sua performance atual a longo prazo. No caso da marca ‘...’, de acordo com a análise efetuada pela gestão do A..., apesar da longevidade registada pela marca, até à data, no mercado português, devido à crescente concorrência nos segmentos em que a marca atua (medicamento e cosmética), caso não sejam efetuados investimentos significativos na marca (e não apenas de manutenção) esta sofrerá uma perda de valor gradual. Estudos internacionais demonstram que existe uma tendência global para que as marcas tenham vidas úteis cada vez mais curtas e definidas, pelo que deveria ser um julgamento da gestão a vida útil a atribuir à marca. De acordo com avaliação da gestão a vida útil a atribuir corresponderia a um período de 6 – 10 anos”.

Concluindo a Requerente que, neste sentido, no que se refere ao único activo intangível objecto de análise por parte da Autoridade Tributária, resulta de forma clara do Parecer em questão a completa irrelevância dos argumentos invocados nos relatórios individuais de conclusões da acção inspectiva (referentes a exercícios anteriores) no sentido de rebater os elementos por si apresentados,

Nomeadamente o facto de a Requerente transmitir “aos operadores económicos uma imagem da marca ‘...’ como estando firmada no mercado nacional desde 1950, em constante crescimento económico, eficaz e segura (...). Deste modo, é o próprio sujeito passivo que descreve a marca ‘...’ de forma oposta aos argumentos que invoca para sustentar a avaliação de uma vida útil da mesma”,

Aliás, estranho seria se a Requerente publicitasse que uma marca do Grupo se encontra em queda, é ineficaz e insegura...

Note-se que, a Requerente sempre sustentou, e vem confirmado no Parecer em análise, que de forma a manter a performance, à data da aquisição e a longo prazo, dos produtos associados à marca "...", exige-se um constante investimento na manutenção ou melhoria dos recursos inerentes à mesma, tais como os conhecimentos científicos ou técnicos, a manutenção, concepção e implementação de novos produtos, do conhecimento do mercado, e objectivos comerciais,

Ou seja, a marca "...” tem, efectivamente, um período de vida útil limitado aos próprios constrangimentos dessa inovação tecnológica e científica, bem como ao ciclo de renovação dos seus produtos, os quais, decorrido um determinado período de tempo, se encontrarão obsoletos.

Face ao exposto, apenas seria permitido sustentar que a marca "...” consubstancia um activo intangível com vida útil indefinida na hipótese de uma vez efectuada a aquisição, não ser estimado qualquer investimento tecnológico ou comercial de forma a garantir ou manter o nível dos respectivos influxos económicos,

O que, como referido, não sucede, pelo que é possível estimar, com razoabilidade, e de acordo com os critérios previstos na NCRF 6, um período de vida útil definido para o activo intangível em questão.

Neste sentido, aquando da avaliação sobre se um determinado activo adquirido tem um período de vida útil definido ou indefinido, não basta analisar se o mesmo é susceptível de gerar influxos de caixa líquidos, como sustenta a Autoridade Tributária nas inspecções tributárias realizadas nos exercícios anteriores,

Sendo, pelo contrário, necessário analisar se para manter tais influxos de caixa líquidos serão necessários constantes investimentos, como é o caso, ou se o activo é susceptível de continuar a gerar tais influxos sem qualquer tipo de actualizações ou investimentos.

Face a estes factores, não podem restar dúvidas que a marca "...”, bem como a respectiva tecnologia e know-how, não podem ser considerados como activos com vidas

úteis indefinidas, uma vez que se encontram limitados por factores externos e estão sujeitos a deprecimento.

De facto, atendendo a que a marca “...”, e os seus produtos, se incluem num sector marcadamente atingido por uma necessidade de constante evolução, no qual, quase diariamente, são lançados novos produtos, com novas propriedades, e com uma maior abrangência de utilização, é inevitável que a tecnologia e métodos adquiridos inicialmente pela Requerente, e actualmente detidos pela B..., em conjunto com a marca “...”, tenham um período de vida limitado e que pode ser mensurado, já que se tornariam técnica, tecnológica e, em especial, comercialmente obsoletos, em função das constantes inovações que se verificam no sector, caso não fossem objecto de um constante investimento.

Ainda relativamente à necessidade de alteração e actualização da tecnologia utilizada, e conforme resulta da matéria de facto, veja-se, a título de exemplo, as alterações sugeridas pela C... AG em 2012, no seguimento de reclamações do âmbito da qualidade para o produto ... Derma Creme.

Ainda neste sentido, refira-se que, em 2014, foi publicado um novo Regulamento (Regulamento EU n.º 358-2014 da Comissão, de 9 de Abril de 2014) onde foi proibido o uso de uma matéria-prima denominada Phenonip a partir de 16 de Outubro de 2014 e escoamento até 15 de Julho de 2015,

Pelo que, este Regulamento comunitário obrigou à reformulação dos produtos ... Emulsão Corporal e ... Gel de Banho.

Ainda em 2014, foram publicados dois novos Regulamentos (Regulamento EU n.os 1003/2014 e 1004/2014 da Comissão, de 18 de Setembro de 2014) sobre alterações aos anexos das substâncias permitidas nos cosméticos, suas concentrações e condições.

No âmbito dos referidos Regulamentos, passa a ser proibido o uso de Propilparabeno e Butilparabeno, entre outros, em produtos não enxaguados, concebidos para aplicação na zona coberta pelas fraldas em crianças de idade inferior a três anos,

Sendo que os regulamentos em questão aplicam-se ao ... Derma creme muda fraldas, o que levou à necessidade da sua reformulação.

Acresce que, o mercado no qual se inserem os produtos associados à marca “...” é bastante competitivo, existindo outros produtos/marcas no mercado com elevados níveis de promoção, pelo que se verifica uma necessidade constante de investir na tecnologia e imagem associada a cada um dos produtos.

Neste sentido, aceita-se a afirmação da Autoridade Tributária, vertida no relatório individual de conclusões da acção inspectiva, referente a exercícios anteriores, realizada sobre a B..., no sentido de que “A existência de marcas concorrentes é inerente a todos as marcas e transversal a todos os sectores de actividade, pelo que não justifica, por si só, que a vida útil do activo seja definida”,

No entanto, nunca a Requerente sustentou que a concorrência de marcas, por si só, justificaria que a vida útil do activo seja definida, mas sim que, em virtude da agressividade de tal concorrência, exige-se um avultado investimento, em promoção e tecnologia, para manter a competitividade do produto, o que, como vimos, concorre para a qualificação do activo intangível como tendo um período de vida útil definido.

Note-se que, os produtos associados à marca “...”, parte integrante da globalidade dos activos adquiridos, foram objecto de várias actualizações e modificações ao longo do tempo, quer por requisitos regulamentares quer por força da própria concorrência, sendo que alguns até foram descontinuados por não apresentarem a rentabilidade desejada.

Considerando que a tecnologia, o know-how e os dossiers dos produtos adquiridos necessitam de constante actualização e renovação, sendo que o seu valor diminui ao longo do tempo se essas actualizações não forem realizadas, haverá que concluir pela vida finita dos activos em questão, nomeadamente da marca “...”.

Sem prejuízo de tudo o exposto, a correcta contabilização dos activos em análise, bem como a necessária dedutibilidade fiscal das subsequentes amortizações, vem ainda confirmada em Parecer elaborado pela J..., S.A. (cfr. Documento n.º 10) que analisa a “definição da existência de vida útil finita da realidade transferida” da C..., S.A. para a Requerente.

Desde logo, o referido Parecer vem confirmar, como não poderia deixar de ser, que foram transferidas para a Requerente (e posteriormente da Requerente para a B...) “um

conjunto de realidades”, que não apenas a marca “...”, como vem sustentado pela Autoridade Tributária, as quais consubstanciam um “activo intangível”, na medida em que, ainda que digam respeito a diversas componentes, distintas entre si, são “complementares no que à persecução da actividade da empresa diz respeito”.

Por outro lado, o referido Parecer vem, igualmente, afastar a concepção tradicional no sentido de que os activos intangíveis não possuem uma vida útil finita isto porque “considerando os mercados dinâmicos onde esta tipologia de ativos opera, a perda de valor dos mesmos é cada vez mais rápida, concomitantemente com a sua perda de utilidade (...) considerando-se cada vez mais que os ativos intangíveis perdem valor ao longo do tempo, possuindo, por conseguinte, uma vida útil finita”.

Neste sentido, o referido Parecer analisa a existência de uma vida útil finita para cada uma das realidades que compõem o “activo intangível”,

Sendo que, no que se refere às marcas, vem destacada a importância que a componente de despesas de publicidade e marketing assume numa indústria assente na inovação e tecnologia, como a indústria farmacêutica,

Sendo confirmado, portanto, que “Face às características do mercado e à alteração dos hábitos de compra dos consumidores finais, é evidente que o ... requer investimento e acompanhamento sob prejuízo da sua viabilidade comercial ficar comprometida”, apresentando-se, aliás, para efeitos de comprovação, diversos dados objetivos que sustentam esta conclusão,

Pelo que, conclui-se no Parecer em questão que “o valor suportado pela B..., no âmbito do Asset Purchase Agreement, compreende na realidade um intangível com vida útil definida. De facto, numa perspectiva económica e financeira, e assumindo que as diferentes componentes intangíveis do Asset Purchase Agreement têm para a B... o mesmo peso (1/4) cada, facilmente se constata que em cada ciclo de 5-8 anos um valor similar é investido para que as marcas ... mantenham a força e reconhecimento do mercado”,

Por outro lado, no que se refere ao activo “registos”, que corresponde às Autorizações de Introdução no Mercado (“AIM”), vem também confirmado no Parecer ora em análise, decorrendo também, de forma clara e directa do quadro legislativo em

vigor, que as AIM's "têm um período temporal definido, findo o qual estes devem ser renovados junto das autoridades competentes. Este facto, por si só, comprova a existência de um limite temporal à existência de AIMs, visto que é necessário comprovar regularmente que os pressupostos propostos inicialmente se mantêm válidos".

Concluindo-se, assim, "pela existência de um ciclo temporal no que concerne aos registos dos produtos farmacêuticos, podendo estes ser interrompidos por eventos extraordinários provocados por alterações no mercado ou por regulamentação das autoridades competentes. Resulta assim que também os registos têm uma vida útil, sendo que, nos produtos sujeitos a AIM, este é, em média, de 5 anos, dado ser este o prazo de duração de uma AIM".

Por outro lado, no que se refere à componente tecnologia e know-how, vem referido no Parecer que, a transferência de competências e conhecimento para a Requerente permitiu concluir que obteria um aumento da produção, o qual implicava o investimento numa nova máquina,

Sendo que, este novo equipamento (reactor de cremes) "está em direta associação com a transferência de know-how e tecnologia em análise (...). É simples partir do princípio que um equipamento industrial está sujeito a desvalorização ao longo do tempo e que se irá tornar obsoleto no futuro. Destas premissas, conclui-se que o reator obtido possui uma vida útil finita. Com base na sua experiência e avaliações realizadas, a Empresa considerou como vida útil deste equipamento o período de 8 anos".

Relativamente ao know-how transmitido, e conforme a Requerente já teve oportunidade de referir supra, resulta igualmente do Parecer que "as duas entidades negociantes do acordo acolhem a ideia de que o know-how transmitido não é imutável no tempo, estando sujeito, também ele, a uma perda de valor temporal. De facto, considera-se que o know-how adquirido pela B... está sujeito a alterações e a desvalorizações, obrigando o seu detentor a alimentar este ativo com nova informação e novos conhecimentos técnicos. Assim, é possível concluir que o know-how transferido possui, igualmente, uma vida útil finita e definida".

Por fim, no que se refere à carteira de clientes transferida para a Requerente, vem igualmente analisada no Parecer a "pressão adicional sobre a Empresa, na medida em

que a concorrência neste tipo de superfície [super e hipermercados] é habitualmente agressiva”,

Salientando-se ainda que “no que concerne às farmácias, trata-se de um mercado cuja análise se reveste de maior dificuldade, fruto da dispersão de clientes (um por cada farmácia), bem como a volatilidade na sua composição”,

Concluindo-se, portanto, que “por forma a manter os níveis de venda dos seus produtos, as empresas farmacêuticas estão proibidas de ‘dar o flanco’ aos seus concorrentes, necessitando de estar constantemente a chamar a atenção dos consumidores, mantendo o nível de agressividade comercial junto dos comerciantes. Esta facto obriga as empresas a manter um nível elevado de despesas com promoção e marketing”,

Pelo que “Conjugando as tendências acima descritas com o facto de que os clientes para os quais a C... vendia os produtos ... não se manterem inalteráveis ao longo dos anos, é suficiente para demonstrar que em termos económicos o valor deste intangível possui uma vida útil definida”.

Face a tudo o exposto, vem confirmado no Parecer em análise que “não pode ser desconsiderado o facto de, à data da transferência do ativo intangível, o Grupo ter analisado as variáveis subjacentes a cada um dos componentes do ativo intangível, tendo concluído que o seu valor (e utilidade) não é estático e imutável no tempo. Ao contrário, é necessário alterar certas condicionantes, como sejam, as fórmulas dos produtos, a imagem da marca e das embalagens, a renovação periódica dos registos legais e o investimento contínuo e agressivo em campanhas promocionais e divulgação do produto para que as vendas se mantenham ao nível pretendido (neste caso no topo das preferências dos consumidores)”,

Logo, “o Grupo aplicou a sua melhor estimativa para a vida útil global dos ativos adquiridos, designadamente 6 anos. Ora, de acordo com a informação apresentada neste documento, é possível obter, de forma objetiva, dois períodos no que à vida útil diz respeito. Por um lado os 5 anos de duração dos registos de AIMs e, por outro, os 8 anos de amortização aplicáveis na aquisição de um equipamento industrial”.

Assim “em termos económicos, a limitação da vida útil dos ativos intangíveis adquiridos pela B... à C... se afigura apropriada”,

Sendo que, “Na verdade existe uma gradual substituição do “antigo” intangível (criado/desenvolvido pela C... e vendido à B...) por um “novo” intangível desenvolvido pela B... de acordo com as suas metodologias e estratégias de gestão, semelhantes para o consumidor, mas verdadeiramente diferentes para o respetivo proprietário”.

Concluindo a Requerente que, em função de tudo o exposto resulta evidente que a vida útil dos activos em questão é finita e limitada, logo, susceptível de ser mensurada, ao contrário do que alega a Autoridade Tributária.

Como prova da vida útil de 10 anos do conjunto de activos intangíveis, a Requerente apresenta no Documento n.º 27, um Dossier demonstrativo preparado pela Requerente, junto à Petição inicial, com os elementos que serviram de suporte à determinação do período de vida útil de 10 anos.

A Requerente apresentou alegações onde explana a fundamentação apresentada no Dossier justificativo da vida útil dos activos, de per si, junto à petição inicial como Documento 27.

Segundo a Autoridade Tributária e Aduaneira,

a não aceitação fiscal das amortizações contabilísticas praticadas pela Requerente tem como fundamento o seguinte:

Na reclamação, a Requerente solicitou na reclamação, a correcção da autoliquidação da sociedade dominada B..., Lda, por entender que, aquando da entrega da Declaração Modelo 22, a B... acresceu, de forma errada, no quadro 07, campo 719, o montante de €1.061.296,13, referente a depreciações e amortizações com o ativo intangível “...”;

E alegou que, o acréscimo em questão foi efectuado na sequência de um entendimento ilegal adoptado pela Autoridade Tributária, designadamente em relatórios de Inspeção efectuados à então reclamante no período de 2010 e à B... nos exercícios de 2010 a 2013 inclusive;

Os Serviços de Inspeção Tributária consideraram que as depreciações e amortizações realizadas com a “Marca...” não seriam aceites como gastos nos termos do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC.

Tendo, conseqüentemente, indeferido a Reclamação graciosa e posteriormente, indeferido igualmente o Recurso Hierárquico com fundamentos basicamente idênticos aos suscitados

Assim, quanto à alegada falta de fundamentação alegada pela Requerente que a decisão de indeferimento deve ser anulada, porquanto “E, ao serem omissos quanto a essas realidades, estando em causa a amortização dos mesmos, inexistente qualquer fundamentação para a não consideração da dedução em sede de IRC dessa amortização.”,

Mais alegando que, a AT centra toda a sua argumentação no facto de a marca “...” consubstanciar um ativo intangível sem vida útil definida e, por esse motivo, as amortizações contabilizadas não podem ser aceites fiscalmente, desconsiderando que no âmbito do “Asset Agreement” celebrado entre a Requerente e a empresa C... S.A., foram transmitidas diversas realidades para além da marca “...” as quais não foram objecto de qualquer análise pela entidade Requerida.

Ora, quanto à alegada falta de fundamentação, sempre se dirá que, como se sabe, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (doravante, STA) tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, sendo que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal compreender o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto, ou seja, quando o destinatário possa conhecer as razões que levaram o autor do acto a decidir daquela maneira e não de outra.

Ainda que se entendesse no sentido da falta de fundamentação dos atos, o que não se concede, sempre se diria que o tribunal arbitral não terá competência para anular a decisão de Recurso Hierárquico com base em vícios deste meio gracioso.

Para o efeito e no que à situação concreta da Requerente diz respeito, chama-se à colação o acórdão arbitral proferido sob situação factualmente idêntica, no âmbito do proc. 670/2017-T: « Com efeito, enquanto que no referido processo arbitral n.º 543/2017T estava em causa a apreciação da legalidade da liquidação oficiosa promovida pela AT, na sequência de correcções operadas em sede de inspecção tributária e no presente caso está em causa a apreciação da legalidade do acto de autoliquidação praticado pela própria Requerente, que foi objecto de reclamação graciosa necessária, seguida de recurso hierárquico, reclamação e recurso estes que foram indeferidos pela AT.

Esta circunstância tem desde logo repercussões significativas quer ao nível do ónus da prova, quer ao nível da apreciação do vício de falta de fundamentação invocado pela Requerente.

(...)

Decorrência do quanto se vem de expor, é que “não são arbitráveis os vícios próprios dos actos de indeferimento de reclamações graciosas, de recursos hierárquicos ou de pedidos de revisão do acto tributário porque escapam ao âmbito material da arbitragem tributária.”.

Sendo, portanto, de improceder este argumento.

A AT refere igualmente que deve improceder a alegada desconsideração pela AT da totalidade das realidades transmitidas no contrato, cingindo-se unicamente à marca “...”, uma vez que, conforme se pode concluir da leitura da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e dos relatórios de inspecção, juntos ao PA, as divergências entre a Requerente e a Requerida têm base o contrato “Asset Purchase Agreement”, assinado entre aquela e a sociedade C..., SA, e o valor total do mesmo de €16.200.000,00.

Considerando que dúvidas não existem de que o objecto da correcção são os ativos transaccionados no âmbito do mesmo e o seu valor como um todo alegando que da leitura da fundamentação utilizada pode depreender-se que a utilização da expressão “marca

...” visou apenas abreviar a forma de mencionar todas as realidades associadas à marca e transmitidas juntamente com ela.

Aliás é a própria Requerente que nos mapas de amortização e Reintegrações designa o activo intangível aqui em causa por “Marca/direitos...”;

De realçar ainda que, o próprio contrato apenas refere o valor global para todas as realidades transacionadas, sendo impossível individualizar qualquer valor.

Pelo que estando causa a apreciação de uma correcção na sua globalidade, à semelhança e no seguimento do que declarou a Requerente, não se percebe em que termos vem insurgir-se contra o facto de nas correcções, apenas ser feita referência à marca “...”, devendo, portanto, improceder este argumento.

Por outro lado, quanto à consideração como custo fiscal da amortização dos activos intangíveis, a AT salienta que o pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade da autoliquidação do IRC na parte correspondente ao acréscimo efectuado pela sociedade B..., Lda. (doravante (B...) no Quadro 07, Campo 719 da declaração Periódica de Rendimentos Modelo 22 individual relativa ao exercício de 2015, na quantia de €1.061.296,13, a título de “Perdas por imparidade de activos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1) não aceites como gastos”, com fundamento em que tal acréscimo se baseou em “entendimento ilegal adoptado pela AT” nas correcções promovidas ao lucro tributável dos exercícios de 2010, 2011, 2012 e 2013.

As depreciações e amortizações de activos intangíveis que estão na origem da impugnação respeitam a activos intangíveis designados por activos “...”, adquiridos pela Requerente à C..., S.A., no âmbito do Acordo (“Asset Purchase Agreement”) celebrado, em 23.12.2009, que abrangiam as seguintes componentes:

- *“Manufacturing technology and know-how” relativo à formulação dos produtos, métodos de produção e tecnologia utilizada;*
- *“Registrations” dos produtos e autorizações de comercialização;*
- *“Trademarks” compreendendo a marca “...” e os registos actualizados;*

- “Marketing and promotional documents”, incluindo a lista de clientes, os planos de marketing e promoção, manuais de formação da força de vendas e outros existentes à data da transacção.

Cabe referir que, em simultâneo com este contrato, foi celebrado entre as partes um Toll Manufacturer Agreement (“TMA”) mediante o qual foi concedido à C... o direito de produção exclusiva de alguns produtos por um período máximo de 24 meses, após o que passaria a ser directamente fabricada pela B... a totalidade dos produtos.

Conforme consta do Parecer da I..., Lda (ponto 1.4) os objectivos associados à concretização da aquisição dos activos “...” foram: (i) reforçar a posição de liderança no mercado OTC, numa área em que não tinha presença; e (ii) maximizar a utilização da capacidade produtiva disponível no Grupo, potenciando a inovação tecnológica (aquisição de novo reactor) e a consequente angariação de contratos de produção de terceiros com melhores margens.

Tanto a Requerente como a sociedade B... que a seguir adquiriu aqueles activos na sequência da realização de entradas em espécie, no âmbito de um aumento do capital social, procederam à contabilização dos activos adquiridos à C..., como um todo, i.e., como se se tratasse de um único activo, sem qualificar cada uma das componentes acima listadas, como activos identificáveis, passíveis de gerar benefícios económicos de forma separada e, de igual modo, os inscreveram nos mapas de depreciações e amortizações (modelo 32) sob designação “Marca/Direitos”.

Inicialmente, foi definida para esses activos uma vida útil limitada a seis anos, uma vez que se perspectivava ser necessário efectuar desenvolvimentos significativos, para acompanhar as tendências e inovação, atendendo também à prática contabilística neste sector de actividade de considerar que todos activos identificados têm uma vida útil limitada, cuja duração é atribuída com base na melhor estimativa da gestão.

Consequentemente, as amortizações dos activos “...” foram calculadas com base no método das quotas constantes contabilizadas como gastos do exercício desde o períodos de tributação de 2010.

Por solicitação da Requerente, a I..., Lda e a J..., SROC, S.A., emitiram pareceres, com datas de 9/07/2015 e 15/05/2015, respectivamente, a confirmar o tratamento

contabilístico adoptado para os activos “...” e a determinação do período de vida útil e que, como é óbvio, não nos merecem comentários, tanto mais que a questão a dirimir resume-se em saber se, no quadro da regulamentação fiscal sobre depreciações e amortizações, constituído pelos artigos 12.º, n.º 2 alínea g), 29.º a 34.º do Código do IRC e pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, a quantia registada como gasto a título de depreciação ou amortização da Marca e Direitos “...” concorre para a determinação do lucro tributável.

No que ao regime fiscal das depreciações e amortizações dos activos intangíveis diz respeito, no entendimento da AT, os gastos com depreciações/amortizações da Marca “...” não concorrem para a formação do lucro tributável fiscalmente, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC conjugado com o artigo 16.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, o qual foi seguido pela B..., ao proceder ao acréscimo dos referidos gastos na Declaração Periódica de Rendimentos individual.

O entendimento da AT alicerça-se nos normativos que integram o regime fiscal das depreciações e amortizações quando se trata de activos fixos intangíveis, a saber:

“Artigo 34º do CIRC - Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais

Não são aceites como gastos:

As depreciações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento;”

E 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 Colectivas” prescreve 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 projectos 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.

- 3- *Excepto em caso de deprecimento efectivo, devidamente comprovado e reconhecido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não são amortizáveis:*
- *Trespases de estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas;*
 - *Elementos mencionados na alínea b) do número anterior quando não se verificarem as condições aí referidas.”*

Pois bem, o legislador concretiza, na alínea b) do n.º 2 e na alínea b) do n.º 3, do art.º 16.º do DR n.º 25/2009, os pressupostos de cuja verificação depende a aceitação fiscal dos gastos com amortizações de activos intangíveis, que consistem em “Elementos de propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados”:

aquisição a título oneroso e reconhecimento da utilização exclusiva por um período limitado de tempo; ou

não estando verificados as condições referidas em (1), mediante reconhecimento da AT do deprecimento efectivo devidamente comprovado.

Uma vez verificados aqueles pressupostos, a taxa a utilizar para o cálculo da amortização anual “é determinada em função do período de tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva” (cf., Divisão II, Tabela II- Taxas genéricas, anexa ao DR n.º 25/2009.

Pode, então, concluir-se que, à luz dos dispositivos legais acima referenciados, importaria averiguar da utilização dos activos intangíveis em causa por um período limitado de tempo, ou da verificação de deprecimento efectivo devidamente comprovado.

Cabe que, nos termos do n.º 1 do art.º 17.º do Código do IRC, o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade mas, aquelas componentes

positivas e negativas podem ser eventualmente corrigidas nos termos do Código, em caso de não coincidência das regras fiscais e das regras contabilísticas.

E no domínio da depreciação e amortização dos activos intangíveis sobressaem algumas diferenças entre o regime fiscal e o tratamento preconizado pela Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) n.º 6- Activos Intangíveis.

Cabendo destacar, desde logo, que o Código do IRC, até ao aditamento do art.º 45.º-A, pela Lei n.º 2/2014, de 16/01, só permitia a dedução dos gastos com amortizações quando os activos intangíveis apresentavam um período de utilização exclusiva limitado no tempo, ou apresentavam comprovado deprecimento efectivo devidamente reconhecido pela AT, ao passo que no plano contabilístico, tanto os activos intangíveis com vida útil finita como os activos intangíveis com vida útil indefinida são amortizáveis (cf. parágrafo 88, da NCRF 6) seguindo embora regras diferenciadas.

Perante a ausência de regulamentação fiscal detalhada sobre os factores a tomar em consideração na determinação do período de utilidade esperada de um activo intangível, naturalmente, na falta de outras fontes pode recorrer-se, aos factores que, com carácter exemplificativo, são enunciados nos parágrafos 89 a 95 da NCRF 6.

Genericamente, a NCRF 6 indica que os factores essenciais susceptíveis de influenciar a determinação da vida útil de activos intangíveis revestem uma de dupla natureza: (i) contratuais ou legais que se prendem com a duração do período de controlo sobre os activos ou com os limites legais aplicáveis à sua utilização; e (ii) económicos, que determinam o período durante o qual os benefícios económicos podem afluir à entidade que detém os activos, que naturalmente são influenciados pelo obsolescência, condições do mercado dos produtos e da actuação da concorrência.

Transpondo os aludidos factores para os activos “...”, verifica-se que aos factores contratuais ou legais não têm relevância, pois, o Asset Purchase Agreement não contém cláusulas de restrição temporal de utilização dos activos transferidos.

Decorre do contrato que a “Marca ...” foi adquirida com todos os direitos e restrições e, por todo o tempo de duração, pelo que não é possível determinar de forma fiável e comprovada o período de tempo pelo qual os produtos comercializados sob a “Marca ...” irão produzir efeitos económicos futuros.

No respeitante aos factores económicos, que podem contribuir para a determinação de um período de duração limitada ou indefinida, a Requerente para defender a sua tese que atribui um período limitado de tempo à utilização da Marca/Direitos avança, em síntese, as seguintes justificações:

- Opera num mercado muito competitivo em que a procura é influenciada por factores como o preço, as promoções, a publicidade, a inovação, do lançamento de novos produtos com novas propriedades;*
- Exigência de grande investimento ao nível da inovação tecnológica e do marketing e publicidade para obter vantagens competitivas;*
- A duração da marca “...” está directamente dependente do ciclo de vida dos produtos que são comercializados sob a mesma e, conseqüentemente, o ciclo de vida e o seu real valor dependem do constante investimento na manutenção ou melhoria dos recursos inerentes à mesma, tais como conhecimentos científicos ou técnicos, a manutenção, concepção e implementação de novos produtos;*
- A marca, a “Manufacturing Technology e o Know-how adquiridos não são duradouros e tornar-se-ão obsoletos em função das constantes inovações que se verificam no sector, situação visível na quebra das vendas em 2012 (-9%) e 2013 (-2%);*
- A vida útil do activo – Marca ... – está dependente da vida útil de outros activos da entidade – os produtos fabricados e comercializados com aquela marca.*

Este conjunto de razões por muito acertadas que possam ser, não permitem, de modo sustentado e quantificado, a fixação de um período de utilizada esperada de cinco, dez ou vinte anos, talvez, por isso, a duração da vida útil da Marca/Direitos “...” tenha sido inicialmente fixada em 6 anos, depois, em 2013, foi revista para 10 anos e em 2014 a vida útil esperada foi ampliada para 14 anos (calculado a partir da taxa de 6,803%).

Na realidade, não se descortinam que critérios objectivos e subjectivos foram utilizados para estabelecer a duração da vida útil destes activos intangíveis.

Acresce que período de vida útil indefinido não significa duração “infinita” (cf., parágrafo 90 da NCRF 6), significa, tão só, duração indeterminada, incerta ou não claramente identificada, i.e., o que sucederá, quando perante a experiência vivida, as

circunstâncias presentes e o que é possível perspectivar, não se torna possível estabelecer, em bases seguras, um “limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade” (cf. parte final do parágrafo 87 da NCRF 6).

A este respeito o próprio Grupo K..., na divulgação da história da marca “...”¹, refere que foi introduzida em Portugal em 1950, e que nos mais de 60 anos de vida a marca nunca parou de crescer, sublinhando que, na indústria farmacêutica, a sua experiência, aliada a um alto nível tecnológico, garante credibilidade e reconhecimento junto de clientes e consumidores.

Acrescenta que a liderança do mercado resulta da excelência da qualidade e eficácia dos produtos, do seu constante aperfeiçoamento para dar resposta permanente às necessidades dos consumidores e continuar a merecer a sua confiança

E diz ainda que, “Embora a fórmula tenha evoluído ao longo do tempo, o nome da marca tem-se mantido, naturalmente, ligado à sua origem.”, revelando que sob o mesmo nome comercial ou “marca” os produtos fabricados têm registado sempre evolução técnica para responder às expectativas dos consumidores, ao mesmo tempo que tem havido diversificação de produtos oferecidos no mercado.

Todavia, as despesas com a manutenção, valorização e desenvolvimento dos intangíveis, como sejam as suportados com investigação, publicidade, prospecção e comercialização dos produtos, como regra, não acrescem ao respectivo custo de aquisição, são considerados gastos do exercício em que são incorridos.

Pela consulta da IES apresentada nos exercícios de 2011 a 2014, é possível verificar que a B... tem declarado valores nulos para despesas de pesquisa e despesas de desenvolvimento, revelando as despesas com publicidade e propaganda valores bastante estáveis: 2011: €1.741.905,62; 2012: €1.716.019,84; 2013: €1.764.405,82; e 2014: €1.822.998,74.

No entanto, não é possível fazer um juízo no sentido de saber se estas despesas apresentam uma magnitude que supera as praticadas no mesmo sector ou em sectores que operam com produtos de consumo corrente.

Ponderando todos estes factores, não se vislumbra qualquer elemento identificável que possam balizar um período limitado de tempo para a utilização do activo intangível “...”, podendo aplicar-se aqui com propriedade a previsão de uma duração não definida ou incerta.

Para considerar que o período de utilidade esperada é limitado e está compreendido dentro de um determinado intervalo temporal, não basta afirmar que a manutenção das formulações dos produtos, métodos de produção e o portefólio em função das tendências do mercado e da inovação nos mercados em que se inserem os produtos da marca “...” é necessário efectuar desenvolvimentos significativos num período fixado pelo departamento técnico entre 3 e 6 anos, torna-se indispensável demonstrar com exemplos extraídos da experiência do sector que seja transponível para as categorias dos produtos “...” Pomada e “... Derma”, que habilite, pelo menos a saber qual é o seu ciclo de vida.

Não se entende também qual é a ligação entre o período de utilidade esperada deste activo intangível com o know-how necessário para funcionar com reactor de cremes, adquirido pela B..., cuja vida útil é de 8 anos, que até poderá não ser apenas utilizado para o fabrico dos produtos “... Derma”.

Aliás, a Requerente, explica a previsão de uma vida útil dos activos “...”, de 6 anos, por ser um prazo durante o qual o activo geraria os respectivos “influxos de caixa líquidos” mas, logo de seguida, afirma que foi revista para 10 anos em função dos cálculos de retorno financeiro do projecto, dando a assim a entender que não atendeu ao período durante o qual os benefícios económicos futuros serão recebidos mas, antes, recorreu a um critério de análise financeira o chamado período de retorno financeiro.

Inovador no presente pedido de pronuncia arbitral é o Doc. 27 ora junto pela Requerente, invocando que, em virtude da improcedência do pedido no âmbito do proc. 670/2017-T procedeu “entretanto, à recolha exaustiva de todos os elementos em virtude dos quais determinou a vida útil dos activos em questão, tendo, para o efeito, procedido à preparação de um dossier demonstrativo que “os activos em apreço, stand alone (i.e., sem intervenções ou manutenções), têm uma vida útil finita, sendo o respectivo período de utilização estimado de 10 anos”, individualizando a determinação “da respectiva vida útil de cada activo intangível”

Antes de mais, não se pode deixar de referir que estão em causa elementos juntos à posteriori, ou seja, que em nenhuma das fases anteriores foram apresentados ou discutidos.

Contudo, e tendo por base, a resenha que a própria Requerente faz desses elementos, mais precisamente nos articulados 160º a 170º, que aqui se dão como reproduzidos, cabe referir que:

- A Requerente reitera, desta feita, embora com maior detalhe, a posição e o entendimento já explanado na petição de recurso hierárquico, cuja decisão é objeto do pedido arbitral em apreço.

Em suma, a Requerente termina por concluir que, no “caso concreto da marca ..., resulta do estudo realizado pela “B...” (...) que sem investimento adicional é provável que a força e o poder da marca ... se esgote em 10 anos”.

Ora, em face do exposto, outra não pode ser a posição da Administração Tributária do que a manter o entendimento já expandido em sede graciosa.

Efetivamente, a abordagem adotada pela Requerente continua no sentido de que todo o conjunto de ativos que constituem a “Marca ...” tem vida útil finita, pelo que são suscetíveis de ser amortizados.

Continuando a Requerente a referir-se a uma taxa média de amortização com base numa vida útil de 10 anos, considerando que alguns dos ativos tem uma vida útil de 8 anos, outros de 5 a 10 anos, e ainda outros de 8 a 16 anos.

É consabido que, não obstante a necessidade de investimentos ao nível da tecnologia e de licenças de mercado, as marcas são, por princípio, ativos sem duração de vida definida.

A referida tendência para a duração indefinida das marcas não colide com a normal e natural, ao longo do tempo, descontinuação de (linhas) de produtos abrangidos pela mesma marca comercial, bem como o lançamento de novas (linhas) de produtos abrangidos por tal marca, em virtude de alterações regulamentares ou das condições do mercado, que não afetarão o uso e a intenção do uso por período indeterminado da marca, mas, antes, 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.

De referir, ainda, que a circunstância de a marca comercial, enquanto ativo intangível, ter vida útil indefinida, não impede que este possa sofrer perdas de valor.

Em suma, e apesar do dossier administrativo (junto a posteriori) a Requerente continua a defender que todos os ativos identificados como “Marca...” têm uma vida útil finita de 10 anos e são amortizáveis no seu todo, entendimento com o qual não se pode concordar com os fundamentos minuciosamente explanados do recurso hierárquico, o qual se considera aqui reproduzido.

Em face dos argumentos expostos, é forçoso concluir que o activo intangível “...” não cumpre um dos requisitos exigidos pela alínea b) do n.º 2 do art.º 16.º do DR n.º 25/2009, que se prende com a definição de um período limitado de tempo, para a sua utilização e também não tendo sido demonstrado que esteja sujeito a um deprecimento efectivo, pelo que, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo, os gastos contabilizados a título de amortizações da Marca/Direitos no montante de € 1.061.296,13, referente ao exercício de 2015 não são aceites fiscalmente como dedutíveis, pelo disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 34º, do Código do IRC.

Deste modo, a correcção efectuada ao lucro tributável não enferma de qualquer vício de ilegalidade, devendo, por isso ser mantida.

A Requerida não apresentou alegações.

2.2. Factos provados

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

- a. A Requerente era, no exercício de 2015, a sociedade dominante do Grupo de sociedades tributadas de acordo com o RETGS, previsto no art.º 69.º e seguintes do Código do IRC, cujo perímetro integrava, entre outras, a sociedade B..., Lda. (“B...”), pessoa colectiva n.º...;
- b. Aquando da entrega da Declaração Periódica de Rendimentos Modelo 22 individual, para o exercício de 2015, a B..., na sequência das correcções efectuadas pela inspecção tributária a anos anteriores, acresceu, no Quadro 07, Campo 719 – “Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos” – o montante de € 1.061.296,13;
- c. Situação que resultou no apuramento de lucro tributável no montante de € 1.244.487,69;
- d. O que originou um imposto autoliquidado do Grupo de sociedades tributadas de acordo com o RETGS, previsto no art.º 69.º e seguintes do Código do IRC, de € 111.767,80, tendo a Requerente procedido ao seu pagamento em 31-05-2016;
- e. Posteriormente, a Requerente entregou uma Declaração Periódica de Substituição de Rendimentos Modelo 22 do Grupo, decorrente da necessidade de correcção das deduções à colecta declaradas, e respectivo anexo D – identificada com o n.º 3140-C6479-3;
- f. Desta declaração de substituição, a Requerente foi notificada da Liquidação de IRC n.º 2016..., nos termos da qual foi apurado o imposto e respectivos juros de mora a pagar no montante de € 4.491,48, cujo pagamento ocorreu em 10-10-2016;
- g. A Requerente justifica o acréscimo, no Quadro 07, Campo 719, do montante de € 1.061.296,13, por parte da B..., na sequência de um entendimento ilegal, adoptado pela Autoridade Tributária, designadamente em relatórios de acções de inspecção tributária efectuadas sobre a Requerente e B..., com referência aos exercícios fiscais de 2010 a 2013 referente à não aceitação como gasto fiscal do valor da amortização de activos intangíveis;
- h. Esta amortização está relacionada com um “*Asset Purchase Agreement*”, celebrado em 23 de Dezembro de 2009, entre a Requerente e a C..., S.A. com vista à aquisição, pelo

- cf. Relatório do ROC emitido nos termos do art.º 28.º do Código das Sociedades Comerciais;
- m. A Requerente notificou a Autoridade da Concorrência desta operação;
- n. Os activos em questão foram transferidos para a B... pelos mesmos valores que tinham na Requerente, em cumprimento com o disposto no art.º 73.º e seguintes do Código do IRC – Regime de neutralidade fiscal - , em resultado da operação de entrada de activos da sociedade contribuidora, a Requerente, à data de 30 de Junho de 2010;
- o. A B..., nos exercícios de 2010 a 2015, inclusive, adoptou o mesmo tratamento contabilístico que vinha sendo seguido pela Requerente, contabilizando as respectivas amortizações, procedendo à amortização do activo intangível considerando, primeiro, que o activo tinha uma vida útil de 6 anos e, após reavaliação da vida útil, de 10 anos;
- p. A suportar a vida útil dos activos intangíveis registados como “Marcas/Direitos...”, a Requerente juntou ao processo de reclamação da autoliquidação de IRC de 2015 os pareceres emanados pelas auditoras “I..., Lda.” e “J..., SA” cuja cópia consta da petição inicial e cujo teor se dá como reproduzido;
- q. Com a petição inicial, a Requerente juntou ainda como Documento n.º 27, um Dossier com os elementos que serviram de suporte à determinação do período de vida útil de 10 anos do conjunto de activos intangíveis objecto do presente pedido arbitral.
- r. No Dossier a Requerente visa demonstrar que “*os activos em apreço, stand alone (i.e., sem intervenções ou manutenções), têm uma vida útil finita, sendo o respectivo período de utilização estimado de 10 anos*”, individualizando a determinação “*da respectiva vida útil de cada activo intangível*”.
- s. Tal documentação compreende ainda “*um estudo realizado pela B... no qual se apresenta os cash flows estimados para o horizonte de 10 anos (2009 a 2019). O estudo considerou a evolução de vendas dos principais canais de distribuição (farmácias, mass market e outras formas de venda) e a inexistência de investimentos em marketing e publicidade. Resulta do exercício realizado que no último ano os cash flows estimados são próximos de zero*”.
- t. Na reavaliação da vida útil do activo, a Requerente afirma que a mesma foi o resultado de juízo de valor baseado na experiência da Requerente com activos semelhantes,

- suportados em estudos técnicos, considerando os elementos que constam das alíneas do parágrafo 89 da NCRF 6;
- u. O período de vida útil do activo foi determinando com base nos seguintes critérios:
 - a. Ciclos de vida típicos dos activos;
 - b. Obsolescência técnica, tecnológica e comercial;
 - c. Concorrência;
 - d. Nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados dos activos.
 - v. A Requerente considera que na ausência de investimento, pelo menos parte dos activos adquiridos tornar-se-iam técnica, tecnológica e comercialmente obsoletos no período de vida estimado, tendo em conta que a marca "... 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;
 - w. A regulamentação do sector dos produtos referidos impõe por vezes a cessação de comercialização ou a reformulação de produtos incluídos no activo referido;
 - x. Em 2014, foi publicado um novo regulamento (Regulamento EU n.º 358/2014 da Comissão, de 9 de Abril de 2014) onde foi proibido o uso de uma matéria-prima denominada *Phenonip* a partir de 16 de Outubro de 2014 e escoamento até 15 de Julho de 2015;
 - y. Este Regulamento obrigou à reformulação dos produtos ... Emulsão Corporal e ... Gel de Banho;
 - z. Ainda em 2014, foram publicados dois novos regulamentos (Regulamento EU n.º 1003/2014 e 1004/2014 da Comissão, de 18 de Setembro de 2014) sobre alterações aos anexos das substâncias permitidas nos cosméticos, suas concentrações e condições.
 - aa. No âmbito desses regulamentos passou a ser proibido o uso de Propilparabeno e Butilparabeno, entre outros, em produtos não enxaguados, concebidos para aplicação na zona coberta pelas fraldas em crianças de idade inferior a 3 anos, sendo que tais Regulamentos se aplicam ao ... Derma creme muda fraldas, o que levou à necessidade da sua reformulação;

- bb. Os produtos referidos associados à marca "... " foram objecto de várias actualizações e modificações ao longo do tempo, tendo sido introduzidas diversas alterações às fórmulas dos produtos adquiridos pela Requerente, quer por imposições regulamentares, quer por força da concorrência, sendo que alguns foram descontinuados;
- cc. O montante da amortização relativa ao período de 2015 foi de € 1.061.296,13 referente à contabilização de gastos com amortizações/depreciações do activo designado como “Marcas/Direitos ...” foi acrescida pela B..., no Quadro 07, Campo 719, alegando que o fez na sequência das correcções efectuadas pela Autoridade Tributária, nas acções de inspecção tributária efectuadas sobre a Requerente e B..., com referência aos exercícios fiscais de 2010 a 2013;
- dd. No entanto, pelo facto da Requerente não se conformar com a autoliquidação de IRC efectuada, por considerar que o montante de imposto devido foi calculado de forma errónea, na medida em que entende que a B... não deveria ter acrescido, no Quadro 07, Campo 719 – *“Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos”* – o montante de € 1.061.296,13 referente a depreciações e amortizações com o activo intangível “...”;
- ee. Nesse sentido, a Requerente, na qualidade de sociedade dominante sujeita ao RETGS, apresentou em 30/05/2018 um pedido de reclamação graciosa do acto de autoliquidação de IRC com referência ao período de tributação de 2015, solicitando a correcção da autoliquidação da sociedade dominada B...;
- ff. Analisada a questão, em sede de Reclamação graciosa foi a mesma indeferida em 07/05/2019, por despacho de Sr. Chefe dos Serviços de Justiça Administrativa, considerando a AT que

“2. Atentos a divergência entre a Reclamante e a AT, que se cinge em compreender se o ativo intangível designado por Marca "... " tem vida útil indefinida ou finita, que configura uma característica do ativo intangível imprescindível para se considerar ou não, para efeitos fiscais, o valor referente às amortizações/depreciações.

3. A Reclamante nos autos da presente reclamação, não provou inequivocamente que o ativo intangível posto em crise verifica as condições da al. b) do n.º 2 do art.º

16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 22 de abril, isto é, que tem uma vida útil finita, apenas argumentou sem rigor e sem consistência, ao referir que a marca "... " tem uma vida útil finita com base:

- i) Na limitação dos constrangimentos da inovação tecnológica e científica;*
- ii) No ciclo de renovação dos produtos;*
- iii) Nos pareceres emanados pelas consultoras "I..., Lda. (I...)" e "J..., SROC, SA (J...)" (vide al. iv) do segundo ponto do n.º 5 do item IV-ANALISE DO PEDIDO E PARECER)*

4. A Reclamante tem dificuldade em explicar a obtenção do número de anos alvitados para a vida útil do ativo intangível marca "...", tal coma se pode verificar pela leitura dos presentes autos de reclamação graciosa e respetivo direito de audição, cuja fundamentação é insípida e inconclusiva, coma se prova, tanto pela leitura dos autos como pela legislação aplicada ao caso concreto:

- a) Apesar de ter alegado que, com base na experiência no negócio, no conhecimento do mercado onde esta inserida, e na evolução tecnológica e científica, inerentes a tais produtos, mostrou ter muita dificuldade em explicar qual é a verdadeira vida útil do referido ativo intangível, dado que inicialmente estimou uma vida útil de 6 anos e posteriormente alargou essa vida útil para 10 anos, com base num estudo levado a cabo pela gestão da Reclamante. As conclusões deste estudo, a ser aplicada a vida útil preconizada, e suscetível de configurar, pelos valores envolvidos (1.061.296,13€), uma situação de planeamento fiscal abusivo, com influência direta no lucro tributável do grupo e conseqüentemente no montante de imposto a entregar nos cofres do Estado;*
- b) O parecer da consultora "I..." corrobora o tratamento contabilístico que a Reclamante levou a efeito no que respeita ao valor das amortizações/depreciações do referido ativo intangível, o qual ressalva, também, que o impacto sob o ponto de vista fiscal e legal da referida contabilização não foi objeto de estudo;*
- c) O parecer da consultora "J...", que defende que a marca "... " é um ativo intangível com vida útil definida ou finita de 6 anos, sem que se consiga*

perceber a interdependência existente entre os 6 e 10 anos indicados pela Reclamante e o número de anos de vida útil mencionados nas seguintes al. i) e ii):

i) Na "Autorização de Introdução no Mercado" (AIM), que é em média 5 anos;

ii) No know-how necessário para funcionar com o reator de cremes, cuja vida útil é de 8 anos;

iii) No elevado consumo de recursos financeiros em despesas de inovação e de promoção e marketing devido a oscilação dos mercados.

d) Pelo exposto nas alíneas anteriores não ficou provado que a designação do número de anos de vida útil, não é objetivo nem inequívoco, isto é, não foi reconhecido um período limitado de tempo para a marca "...", pelo que as amortizações e depreciações não podem revelar para efeitos fiscais, nos termos da al. b) do n.º 3 do art.º 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 22 de Abril - Regime das Depreciações e Amortizações.”

gg. A Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa, que veio a ser indeferido por despacho de 2019/12/04, proferido, por subdelegação, pela Senhora Subdirectora Geral da Administração Tributária e Aduaneira;

hh. A AT indefere o Recurso Hierárquico, decidindo que:

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

Em face do descrito, o valor considerado como gasto não é aceite fiscalmente, devendo ser acrescidos no quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22 da B..., atento o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC conjugado com o artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, pelo que se consideram corretamente efetuado o acréscimo aqui contestado.”.

ii. Em 9 de Março de 2020, a Requerente apresentou no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral, sendo o Tribunal constituído a 5 de Agosto de 2020.

- jj. Com a petição inicial a Requerente junta, na sequência da improcedência do pedido no âmbito do Processo arbitral n.º 670/2017-T, como Documento 27, um Dossier com um conjunto muito significativo de elementos que visam provar a vida útil dos activos intangíveis objecto do presente pedido arbitral e, conseqüentemente, a legalidade das amortizações praticadas pela B..., integrante do grupo de sociedades sujeita ao RETGS de que a Requerente é a sociedade dominante.

2.2 Factos não provados

Não há outros factos essenciais de entre os alegados pelas partes, provados e/ou não provados.

2.3 Motivação da decisão de facto

De tudo quanto é alegado pelas partes no decurso do processo, o Tribunal selecciona o que releva para a decisão a proferir e discrimina dentro dessa matéria, os factos relevantes provados e os não provados [cfr., v. g., artigos 123º-2, do CPPT, 607º-3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29º-1/a) e e), do RJAT].

O quadro factual fixado pelo Tribunal resulta da análise crítica das posições das partes expressas nos respectivos articulados, em conjugação com o processo administrativo instrutor e demais documentos juntos aos autos.

No seguimento do processo, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT, bem como a produção de prova testemunhal, tendo sido deferido o aproveitamento da prova testemunhal produzida no Processo n.º 543/2017, nos termos do disposto no artigo 421º do Código de Processo Civil, por estarem aí em causa as mesmas questões controvertidas, ainda que referentes a diverso exercício económico, e as testemunhas inquiridas serem as mesmas que foram arroladas no presente Processo.

Em alegações, as partes reiteraram as suas anteriores posições.

2.4 Do Direito

Suscita a Requerente, além de outras, a questão da ilegalidade, por falta/insuficiência de fundamentação dos actos impugnados, nos termos dos artigos 268.º da Constituição e 77.º da LGT.

A matéria em questão na presente acção arbitral foi já objecto de apreciação no âmbito dos processos arbitrais n.º 543/2017-T, n.º 671/2017-T, n.º 672/2017-T e n.º 673/2017-T do CAAD relativo aos exercícios de 2010, 2011 e 2012 e 2013 da ora Requerente, onde estava em causa a apreciação da legalidade da liquidação oficiosa promovida pela AT, na sequência de correcções operadas em sede de inspecção tributária relativas à não aceitação, pela AT, de gastos contabilizados a título de amortizações/depreciações, considerando esta que as mesmas não são dedutíveis ao lucro tributável à luz do disposto no artigo 34.º, do CIRC em conjugação com o artigo 16.º do Dec. Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

No entanto, no presente processo, à semelhança do Processo n.º 670/2017-T, está em causa a apreciação da legalidade do acto de autoliquidação do exercício de 2015, praticado pela própria Requerente, que foi objecto de reclamação graciosa necessária, seguida de recurso hierárquico, ambos indeferidos pela AT.

Assim, difere dos processos arbitrais n.º 543/2017-T, n.º 671/2017-T, n.º 672/2017-T e n.º 673/2017-T do CAAD, a apreciação da legalidade do acto de autoliquidação, do exercício de 2015, praticado pela própria Requerente, e não como acontecia nestes processos a legalidade da liquidação adicional promovida pela Administração Tributária.

Deste modo, cumpre apreciar a legalidade do acto de autoliquidação, do exercício de 2015, por a Requerente o ter considerado ilegal, quer objecto de reclamação graciosa necessária, seguida de recurso hierárquico, cujo indeferimento por parte da AT originou o presente pedido de pronúncia arbitral, com repercussões ao nível do ónus da prova, quer ao nível da apreciação do vício de falta de fundamentação invocado pela Requerente.

Estamos perante vícios de fundamentação no indeferimentos da Reclamação Graciosa e do Recurso Hierárquico apresentados na sequência da ilegalidade da autoliquidação efectuada com base na Declaração de Rendimentos apresentada pela Requerente ao acrescer

no Quadro 07 da Modelo 22 de IRC da B... o montante das amortizações de activos intangíveis, na sequência das correcções efectuadas pela AT nas inspecções aos anos de 2010 a 2013, com impacto na declaração do Lucro Consolidado da Requerente.

A distinguir, também, do Processo n.º 670/2017-T, relativo ao exercício de 2013, e apesar de existir uma identidade na matéria de facto, haverá que apreciar a questão materialmente distinta, ou seja, a prova documental, junta ao presente pedido de pronúncia arbitral como Doc. 27, não apresentada no âmbito do processo arbitral n.º 670/2017-T.

Haverá que apreciar a prova produzida pela Requerente, assim como os argumentos apresentados pela AT.

Assim, sendo as mesmas as questões suscitadas pela Requerente, a situação de facto subjacente àquelas apresenta alguma distinção, pelo que importa analisar a relevância desta do que os distingue.

Haverá que decidir sobre se as circunstâncias têm, desde logo, repercussões significativas quer ao nível do ónus da prova, quer ao nível da apreciação do vício de falta de fundamentação invocado pela Requerente.

Conforme referido no Proc. 670/2017-T:

“Ora, como refere Carla Castelo Trindade, “Esta é a primeira questão que deve ficar clara: o objecto do processo arbitral é o acto de (...) autoliquidação”.

Prossegue a mesma Autora, esclarecendo que “os actos de segundo ou terceiro grau poderão sempre ser arbitráveis, na medida em que comportem, e só nessa medida, eles próprios, a (i)legalidade dos actos de liquidação em causa”.

Decorrência do quanto se vem de expor, é que “não são arbitráveis os vícios próprios dos actos de indeferimento de reclamações gratuitas, de recursos hierárquicos ou de pedidos de revisão do acto tributário porque escapam ao âmbito material da arbitragem tributária.”.

Como exemplifica ainda a mesma Autora, integram-se nesses vícios próprios dos actos de segundo e terceiro grau, os vícios formais que os inquinem, incluindo a sua falta de fundamentação.

Ou seja, e em suma, o artigo 2.º do RJAT toma como objecto da competência dos tribunais arbitrais, os actos primários (“actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”), sendo os actos secundários unicamente relevantes como elementos proporcionadores da tempestividade da pretensão impugnatória, como resulta do artigo 10.º, n.º 1, al. a) daquele Regime, onde se impõe que os pedidos de constituição de tribunal arbitral sejam apresentados no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Daí que, em primeira linha, se esteja no presente processo a sindicat a legalidade do acto de autoliquidação de IRC da Requerente (objecto directo da competência dos tribunais arbitrais), sendo a legalidade do acto secundário de reclamação graciosa – cuja função principal é garantir a tempestividade da Requerente para a impugnação arbitral do acto primário – meramente reflexa ou derivada da legalidade daquele, questão que se abordará adiante.

Efectivamente, a eventual anulação do acto de decisão da reclamação graciosa, por fundamentação errada, quando – como é o caso – se conclui pela não verificação das ilegalidades arguidas ao acto primário, sempre redundaria num acto inútil, e como tal proibido, já que, vinculada pelo caso julgado, a Autoridade Tributária nada mais faria no novo acto do que, obrigatoriamente, confirmar o decidido em sede jurisdicional, o que, de resto, tem reflexo no regime da al. c) do n.º 5 do artigo 163.º do novo CPA, que se tem por aplicável nesse caso.”

(...)

Assim, e conforme decidido no Proc. n.º 670/2017-T, sendo o objecto da presente acção arbitral o acto de autoliquidação, e os actos de decisão da reclamação graciosa e do recurso hierárquico apenas e na medida em que incorporem a (i)legalidade daquele primeiro acto, não se incluindo aí, portanto, os vícios próprios de tais actos, incluindo o seu défice de fundamentação, não poderá este Tribunal pronunciar-se sobre esse vício arguido pela Requerente, im procedendo, por isso, o pedido arbitral nessa parte.

Cumprido, assim, também à semelhança do Proc. n.º 670/2017-T, abordar a segunda linha de divergência entre a situação *sub judice* e aquela que foi objecto de apreciação nos processos arbitrais n.º 543/2017-T, n.º 671/2017-T, n.º 672/2017-T e n.º 673/2017-T:

“Assim, estando naquele(s) outro(s) processo(s) em causa a apreciação da legalidade de um acto de liquidação oficiosa, praticado pela AT corrigindo liquidação anterior baseada na declaração do contribuinte, o ónus da prova da legalidade das correcções operadas assistiria, em primeira linha, à AT o ónus da prova dos pressupostos legais da correcção que operou.

No presente caso, é a Requerente que se apresenta em juízo a peticionar a ilegalidade da liquidação operada com base na sua própria declaração.

Neste caso, não só não usufrui a Requerente da presunção da veracidade da sua declaração, consagrada no art.º 75.º/1 da LGT (uma vez que vem a juízo, justamente, contra o teor da declaração que apresentou nos termos da lei), como é a ela própria que assiste o ónus da prova da ilegalidade do acto cuja anulação pretende.

Face ao exposto, e à vista da pretensão da Requerente, em causa na presente acção arbitral está não só a questão de saber se se demonstram factos idóneos a concluir que a marca ... e os activos a ela associados deverão, ou não, ser considerados um activo intangível com duração finita e limitada e, portanto, sujeitos a amortizações que poderão ser reconhecidas como custo fiscalmente relevante, como, ainda ao contrário do que ocorria no supra-citado processo arbitral 543-2017T¹, a questão de saber se se demonstram factos idóneos a concluir que os prazos de amortização deverão ser os indicados pela Requerente.

Sendo que, pelo quanto se disse, o ónus de tais demonstrações assistirá, no presente caso, à Requerente.”

¹ Igualmente, nos processos n.º 671/2017-T, n.º 672/2017-T e n.º 673/2017-T.

Deste modo, cabendo à Requerente o ónus da prova, ao presente tribunal arbitral cumprirá aferir se, face à fundamentação que foi apresentada pela Requerente e aos novos elementos de prova, a liquidação objecto da presente acção arbitral é, ou não, conforme ao Direito aplicável.

Cumpra, assim, decidir se devem ser reconhecidas como custo fiscalmente relevante, as amortizações praticadas pela Requerente contabilizadas em gastos com amortizações/depreciações do activo designado como “Marcas/Direitos...”, devendo, para o efeito, ser apreciada a questão de saber se se demonstram factos idóneos a concluir que os prazos de amortização deverão ser os indicados pela Requerente.

Sendo que, pelo quanto se disse, o ónus de tais demonstrações assistirá, no presente caso, à Requerente, pelo que se torna especialmente relevante a análise da prova produzida pela Requerente.

A redacção em vigor à data dos factos (em 2015, publicada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que republicou o Código do IRC) refere:

Artigo 29.º

Elementos depreciables ou amortizáveis

*1 — São aceites como gastos as depreciações e amortizações de **elementos do activo sujeitos a deprecimento**, considerando-se como tais:*

a) Os activos fixos tangíveis e os ativos intangíveis;

b) Os activos biológicos não consumíveis e as propriedades de investimento contabilizados ao custo de aquisição.

2 — Para efeitos do disposto no número anterior consideram-se sujeitos a deprecimento os activos que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

3— *As meras flutuações que afectem os valores patrimoniais não relevam para a qualificação dos respectivos elementos como sujeitos a deprecimento.*

4 — *Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira, os elementos do ativo só se consideram sujeitos a deprecimento depois de entrarem em funcionamento ou utilização.*

5 — *São igualmente depreciáveis, nos termos dos números anteriores, os componentes, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias reconhecidos como elementos do ativo sujeitos a deprecimento nos termos do n.º 1.*

Pelo Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro,

Artigo 1.º

Condições gerais de aceitação das depreciações e amortizações

1 - *Podem ser objecto de depreciação ou amortização os elementos do activo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.*

2 - *Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos, as depreciações e amortizações só são consideradas:*

a) (...)

b) *Relativamente aos activos intangíveis, a partir da sua aquisição ou do início de actividade, se for posterior, ou, ainda, quando se trate de elementos especificamente associados à obtenção de rendimentos, a partir da sua utilização com esse fim.*

3 - As depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores.

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) Despesas com projectos de desenvolvimento;

*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) Trespases;

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

O n.º 1 do art.º 16.º esclarece ainda que existe deprecimento dos activos intangíveis, “*designadamente por terem uma vigência temporal limitada*”.

Conforme referida na jurisprudência do CAAD proferida no Proc. 167/2015-T, “*Esta parte do preceito possui três corolários interpretativos para o caso concreto. Primeiro: o legislador, ciente da abertura e dificuldade interpretativa do conceito “deprecimento”*”

associado a intangíveis (seja na vertente qualitativa, seja na parte quantitativa – em quantos anos se deve efetuar a amortização), criou esta explicitação para facilitar o intérprete, assumindo que um ativo intangível com vigência temporal limitada está necessariamente sujeito a deprecimento, sendo passível de amortização fiscal, seguramente pelo número de anos da sua vigência temporal limitada.

Segundo: tal não significa que o oposto não seja amortizável. Dito pela positiva: os ativos intangíveis sem vigência temporal limitada podem ser amortizáveis fiscalmente, no caso de estarem sujeitos a deprecimento. 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. É o que sucede, atualmente, com o tratamento do goodwill ou com os ativos intangíveis com vida útil indefinida. Estará sujeito apenas a perdas por imparidade, se e quando aconteça algum fenómeno ou circunstância (não sistemática) que lhe retirem objetivamente parte do seu valor.

Mas em outros casos, (...), o ativo intangível, apesar de não ter vigência temporal limitada, vai perdendo sistemática e paulatinamente o seu valor, ao longo da sua utilização pelo tempo, dada a constante evolução tecnológica.”

Por outro lado, o artigo 45.º-A, aditado ao Código do IRC pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, aplicável aos activos adquiridos em ou após 1 de Janeiro de 2014 refere:

Artigo 45.º-A(*)

Ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis

1 — É aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes ativos intangíveis quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo:

a) *Elementos da propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada;*

b) *O goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais.*

2 — *O custo de aquisição, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias das propriedades de investimento que sejam subsequentemente mensuradas ao justo valor é aceite como gasto para efeitos fiscais, em partes iguais, durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite caso esse ativo permanecesse reconhecido ao custo de aquisição.*

3 — *O custo de aquisição dos ativos biológicos não consumíveis, que sejam subsequentemente mensurados ao justo valor, é aceite como gasto para efeitos fiscais, em partes iguais, durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite caso esse ativo permanecesse reconhecido ao custo de aquisição.*

4 — *O disposto no n.º 1 não é aplicável:*

a) *Aos ativos intangíveis adquiridos no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, quando seja aplicado o regime especial previsto no artigo 74.º;*

b) *Ao goodwill respeitante a participações sociais;*

c) *Aos ativos intangíveis adquiridos a entidades residentes em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças”.*

Atendendo à legislação em vigor à data dos factos, para o que à decisão importa, tornam-

se relevantes os seguintes factos para que a amortização de activos intangíveis seja possível:

- i. Os activos intangíveis tenham sido adquiridos;
- ii. Estejam sujeitos a deprecimento;
- iii. Designadamente, por terem uma vida útil definida/limitada;
- iv. Tendo vida útil definida, a mesma esteja devidamente comprovada.

Em primeiro lugar, não restam dúvidas de que, conforme o facto provado identificado no ponto 4.º, em 23 de Dezembro de 2009, a Requerente adquiriu à C..., S.A, pelo valor de € 15.600.000,00, os activos relacionados com a actividade de produção, desenvolvimento, marketing e comercialização dos produtos farmacêuticos e dermoestéticos, denominados como “Marcas/Direitos ...”. Nos termos das Cláusulas 9.3 e 9.4 do *Assent Purchase Agreement*, a C..., S.A. comprometeu-se ainda a garantir, sem custo acrescido, a cedência de posição em todos os contratos de distribuição que havia celebrado, bem como nos contratos de fornecimento ao (i) Grupo D... e (ii) Grupo E... e ainda no âmbito dos contratos de fornecimento e de fabrico celebrados com os Laboratórios F..., G... e H... .

Não obstante, estes activos terem sido posteriormente cedidos pela Requerente à B..., mediante uma operação de transferência de activos, onde se incluíam os activos identificados como “Marcas/Direitos...”, tal facto não obstará à amortização dos referidos activos, uma vez que em virtude da aplicação do regime de neutralidade fiscal a B...continuou a aplicar o regime de amortizações que estava a ser seguido pela Requerente.

Importa, assim, a analisar a segunda questão.

Estarão os referidos activos intangíveis sujeitos a deprecimento?

Quanto a esta questão parece, também aqui, não haver divergência de entendimento com a Autoridade Tributária. Nesta matéria, também o legislador parece não ter qualquer dúvida, pelo menos a partir de 2014 e para os activos intangíveis adquiridos a partir desta data, à luz da redação dada ao artigo 45.º-A do Código do IRC, aditado a este Código pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro².

² “É aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes activos intangíveis quando reconhecidos

Assim é que, na redacção em vigor em 2015, o próprio legislador passou a considerar que os activos intangíveis adquiridos são depreciables, identificando assim, duas situações distintas: i) a dos activos que não tenham uma vigência temporal limitada, e ii) a dos activos com vigência temporal limitada. Quanto aos primeiros, a amortização será efectuada por um período de 20 anos e quanto aos referidos em ii), será de acordo com a vigência temporal dos activos.

Efectivamente e não obstante a lei apenas se aplicar para os activos adquiridos a partir de 1.1.2014, o próprio relatório da Comissão de Reforma do Código do IRC o assume, “(...) *no caso dos subsídios que respeitem a ativos intangíveis sem vida útil definida, visto que estes não são amortizáveis, a Comissão de Reforma propõe a atribuição de efeitos fiscais à despesa realizada, como se de uma amortização se tratasse, optando, no entanto, por um período objectivo de 20 anos, para imputação dos gastos resultantes da utilização deste tipo de ativos.*”, acrescentado ainda, a respeito do novo regime de dedutibilidade do valor de aquisição dos activos intangíveis não amortizáveis, que a alteração legislativa apenas se verificou para os activos intangíveis sem vida útil definida [citando aquele relatório: “*O regime cuja introdução ora se propõe pretende conferir um tratamento fiscal competitivo e ambicioso aos ativos intangíveis sem período de vida útil definido.*”, acrescentando, “*Assim, e muito embora se tratem de ativos que – justamente por não terem o seu período de vida útil definido –, não estão sujeitos a depreciação, a Comissão considerou vantajoso que a lei fiscal reconheça a possibilidade de o seu custo de aquisição ser dedutível, em partes iguais, ao longo de vinte períodos de tributação.*”]

Ora, não restam dúvidas que os activos intangíveis passaram a ser, também do ponto de vista fiscal, amortizáveis, mesmo os que têm uma vida útil indefinida.

A questão que está em causa neste processo passará por avaliar se se encontra provada a vida útil definida dos activos registados como “Marcas/Direitos ...”, a qual a Requerente atribuiu, após reavaliação, como sendo de 10 anos.

autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo: a) Elementos da propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada;”

Resta-nos então apreciar a seguinte questão: têm os activos intangíveis uma vida útil definida, como a que foi praticada pela Requerente ou, ao invés, não se pode concluir que a vida útil dos activos identificados pela Marca ... têm uma vigência limitada?

Analisada toda a documentação existente no processo, assim como as provas testemunhais apresentadas no Proc. n.º 543/2017-T (relativo a IRC de 2010) e no Proc. n.º 670/2017-T (relativo a IRC de 2014), que correram termos no Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, relativamente a matéria de facto idêntica à dos presentes autos, conclui-se o seguinte:

Em sede de apreciação da Reclamação Graciosa contra a autoliquidação de IRC apresentada pela Requerente, a Autoridade Tributária indefere a mesma com base nos seguintes fundamentos:

“Ora, nas ações de inspeção realizadas a empresa do grupo – B... (012014..., 012014..., 012014..., relativas aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, respetivamente, Documento n.º 12, tis. 378 a 488 dos autos) os serviços consideraram que os gastos contabilizados a título de amortizações/depreciações do ativo intangível designado por Marca "...", não seriam aceites fiscalmente de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC conjugado com o art.º 16º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

A Reclamante vem referir que discorda de tal correção, pelo que apresenta a presente reclamação, onde se baseia a seu diferendo com a AT ao não considerar como custo fiscal as referidas depreciações/amortizações, que se resume nos seguintes pontos:

- O facto de os serviços de inspeção não ter aceite fiscalmente como gastos do exercício as amortizações referentes ao ativo intangível Marca "...", nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC e do art.º 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, por considerar que no contrato de aquisição da marca não prevê a vida útil e a Reclamante se basear na sua experiência e no conhecimento do mercado dos produtos da referida marca, nos seus ciclos de renovação e na evolução tecnológica e científica necessária 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 os serviços inspetivos, acresceram ao lucro tributável das empresas supra mencionadas, as correções referentes às amortizações não aceites fiscalmente, nos termos da al. a) do art.º 34.º do CIRC, dado que não foi provado, pela reclamante, que o ativo intangível Marca "... " tem uma vida útil finita ou limitada:*
 - i) *Não foi provado que há limite previsível para um período esperado que o ativo Marca "... " gere influxos de caixa líquidos, pelo que de acordo com o §88 da Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) - 6 (redação a data dos factos), 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;*
 - ii) *No §89 da norma contabilística mencionada na alínea anterior, expressa que um ativo intangível com vida útil indefinida não é amortizável;*
 - iii) *No art.º 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, expressa na al. 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.*

Os dois pareceres na tentativa de justificarem a vida útil atribuída ao activo intangível Marca "...": um da "I..." sobre o tratamento contabilístico a executar sobre o referido activo, onde está expresso que a contabilização elaborada pela Reclamante está de acordo com os princípios emanados pela NCRF, o qual ressalva, que não foram analisados os impactos fiscais e legais da referida contabilização; - o outro da "J...", que defende que o activo Marca "... " 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 de 5 anos, com base no Know-how necessário para funcionar com o reactor 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.

Concluindo que:

A questão posta pelos serviços de inspeção que levou às correções em sede das empresas do grupo supra identificadas, não são de ordem contabilística, mas apenas se cingem à área fiscal, (p)elo 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 acrescer a matéria coletável do grupo, referente as depreciações/amortizações não são consideradas fiscalmente pela legislação fiscal nacional em vigor pelo que, ao analisarmos no ponto de vista fiscal, a matéria controvertida nestes autos, no que respeita às depreciações/amortizações ora postas em crise, temos na al. b) do n.º 2 do art.º 16.º do Decreto Regulamentar n.º 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 das referidas declarações de rendimento em IRC - Modelo 22 da sociedade dominada pela Reclamante (B...1) nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 34.º do CIRC.

Pelo que,

E salvo melhor entendimento, deve ser negado provimento a pretensão de considerar fiscalmente as depreciações/amortizações do ativo intangível marca "...", tendo em conta os fundamentos emanados pelos serviços de inspeção tributária e reiterados nestes autos de reclamação graciosa.”

Das conclusões para o indeferimento da reclamação graciosa parece poder-se concluir que motivação dos serviços de inspeção que originaram as correções no âmbito das inspeções fiscais em sede das empresas do grupo da Requerente e que se mantiveram na reclamação e recurso hierárquico foram de natureza fiscal e “não de ordem contabilística”.

Este fundamento da AT levanta-nos as maiores dúvidas, uma vez que no n.º 1 do art.º 17.º do Código do IRC ao prever que “O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, **determinados com base na**

contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.”, assenta, em primeiro lugar, na contabilidade da empresa (caso a mesma seja fiável) e em segundo lugar nas correcções previstas no Código.

Assim, estando fundamentada nos pareceres da I... e da J..., que seguidamente transcrevemos, o critério contabilístico adoptado pela empresa, no qual se refere que “*a contabilização elaborada pela Reclamante está de acordo com os princípios emanados pela NCRF,*” a ressalva efectuada no Parecer para “*que não foram analisados os impactos fiscais e legais da referida contabilização*” em nada obsta à referida dedutibilidade fiscal das amortizações, excepto se se estivesse perante uma vida útil indefinida dos activos incorpóreos, uma vez que apenas nesta situação o Código do IRC prevê a não aceitação fiscal da amortização praticada.

Certo é que apenas está em causa se, do ponto de vista contabilístico, o referido activo “*Marcas ...*”, é ou não amortizável, se estamos perante um período de vida útil definido e se a vida útil adoptada pela Requerente é a adequada.

Ora, nesta matéria em parte alguma a AT parece colocar em causa os referidos pareceres que legitimam, em termos contabilísticos, a vida útil definida o número de anos adoptado para a mesma.

Assim, aceitando-se a amortização contabilística e não sendo os referidos pareceres que a fundamentam colocados em causa pela AT, não entendemos a não aceitação da dedutibilidade fiscal das amortizações por parte da AT, uma vez que, do ponto de vista fiscal, aceitando-se a amortização praticada, os argumentos válidos para que a amortização contabilística não possa ser fiscalmente dedutível ao lucro tributável da B... e, conseqüentemente, com impacto na matéria colectável da Requerente terão unicamente de cingir-se à prova quanto à vida útil dos vários activos que compõem a Marca

Encontra-se provado que “*por imposições regulamentares*” alguns produtos foram descontinuados, o que demonstra que esses activos estavam sujeitos a deprecimento. Por outro lado, não há qualquer dúvida de que estão sujeitos a deprecimento e que têm duração limitada, nomeadamente as técnicas e conhecimentos de manufactura e fabrico, aos quais são aplicados os Regulamentos da EU que impõem restrições a alguns dos componentes utilizados no 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.

A respeito da reformulação de produtos incluídos no activo “Marca...” refira-se o Regulamento EU n.º 358/2014 da Comissão, de 9 de Abril de 2014, onde foi proibido o uso de uma matéria-prima denominada Phenonip a partir de 16 de Outubro de 2014 e escoamento até 15 de Julho de 2015 que obrigou à reformulação dos produtos ... Emulsão Corporal e ... Gel de Banho. Ainda em 2014, foram publicados dois novos regulamentos, o Regulamento EU n.º 1003/2014 e 1004/2014 da Comissão, de 18 de Setembro de 2014, sobre alterações aos anexos das substâncias permitidas nos cosméticos, suas concentrações e condições. No âmbito desses regulamentos passou a ser proibido o uso de Propilparabeno e Butilparabeno, entre outros, em produtos não enxaguados, concebidos para aplicação na zona coberta pelas fraldas em crianças de idade inferior a 3 anos, sendo que tais regulamentos implicaram a reformulação do ... Derma creme muda fraldas. O que prova a duração limitada dos produtos.

Por outro lado, em sede de indeferimento do Recurso Hierárquico, a AT questiona que *“Tanto a Requerente como a sociedade B... que a seguir adquiriu aqueles activos na sequência da realização de entradas em espécie, no âmbito de um aumento do capital social, procederam à contabilização dos activos adquiridos à C..., como um todo, i.e., como se se tratasse de um único activo, sem qualificar cada uma das componentes acima listadas, como activos identificáveis, passíveis de gerar benefícios económicos de forma separada e , de igual modo, os inscreveram nos mapas de depreciações e amortizações (modelo 32) sob designação “Marca/Direitos”.*

A este respeito a NCFR 6, no seu parágrafo 12 considera que um *“activo intangível é identificável se:*

- a) For separável, i. e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado, independentemente da intenção da entidade de o fazer; ou*
- b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, independentemente desses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.”*

Os activos da Marca “...” aparentam reunir estas características, tendo em conta que foram autonomizados da entidade que os detinha, a C..., S.A. e vendidos, com um todo, à Requerente, conjuntamente com os direitos e obrigações associados. Dificilmente, estes requisitos estariam verificados, caso pretendêssemos desagrupar os 21 produtos incluídos na Marca “...”, uma vez que pertencendo todos à marca “...”, não entendemos como poderiam ser individualizados e vendidos separadamente.

No que se refere à vida útil que foi determinada pela Requerente e posteriormente pela B..., a AT refere no indeferimento do Recurso Hierárquico que *“decorre dos termos do próprio contrato que a Marca ...” foi adquirida com todos os direitos e restrições e, por todo o tempo de duração, pelo que não é possível determinar de forma fiável e comprovada o período de tempo pelo qual o produto comercializado sob a “Marca ...” irá produzir benefícios económicos futuros.*”

Reafirmado o que já constava do Relatório de indeferimento da Reclamação que: *“os pareceres técnicos emitidos pela “I..., Lda” e pela “J... - SROC, SA”, e juntas ao processo pela Recorrente, são exatamente isso “Pareceres Técnicos” emitidos por entidades independentes que, no presente caso, foram instrumentos auxiliares que vêm 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 quanta ao seu teor.*”

No entanto, a Administração Tributária afirmando que não tem qualquer obrigação de se pronunciar quanto ao teor dos pareceres contabilísticos, ao não questionar a sua veracidade, aceita a contabilização efectuada pela B... e pela Requerente.

Parece-nos, assim, que a Administração Tributária, ao não desconsiderar a amortização contabilística praticada pela Requerente, a não aceitação da amortização praticada só seria admissível, nos termos do artigo 17.º do CIRC, caso o activo intangível não tivesse uma vida útil definida, o que a acontecer, levaria a que, também, em termos contabilísticos, a amortização não pudesse ser registada ou estando, não respeitasse os princípios contabilísticos.

A este respeito consta do Parecer técnicos da I... que:

“A contabilização dos ativos “...”, efectuada à data da aquisição, enquadra-se nos princípios previstos na NCRF 6 quanto à “identificabilidade, controlo sobre recurso e existência de benefícios económicos futuros”, sendo o nível de desagregação de um ativo ou conjunto de ativos, um julgamento a efectuar pela gestão do A..., tendo em conta o contexto em que desenvolve a sua atividade e o uso pretendido para os ativos adquiridos. O tratamento contabilístico adotado pelo A... foi analisado no âmbito do trabalho de auditoria realizado às demonstrações financeiras de 31 de Dezembro de 2010, não tendo dado origem a qualquer reparo da nossa parte na opinião emitida.”

“Quanto à determinação da vida útil dos ativos identificados, de acordo com a experiência da gestão do A... e a prática contabilística deste sector de atividade, todos têm vida útil finita atribuível com base na melhor estimativa da gestão e o “benchmark” de vidas úteis para as categorias em que estes ativos se inserem.”

Referindo ainda que caso os activos fossem identificados separadamente (know-how, tecnologia, Marca “...” e clientes), estando substancialmente sujeitos a amortização, o impacto contabilístico não deveria ter impactos significativos.

As conclusões do Parecer da J... são as seguintes:

“No âmbito do Asset Purchase Agreement celebrado entre a C... e a B... foram transferidos um conjunto de ativos intangíveis que, do ponto de vista económico, constituem uma única realidade.

Com efeito, a título ilustrativo, veja-se como a detenção de determinada marca sem a autorização que permite a sua comercialização a tornaria, do ponto de vista comercial, inútil.

É exatamente neste contexto que foi definido (e acordado) entre as partes um preço global para o ativo transferido.

Desta forma, e tendo em conta o exposto supra, da análise individual a cada um dos componentes adquiridos no Asset Purchase Agreement pela B..., ao concluir-se que estes possuem uma vida útil finita, relativamente definida, e possível deduzir que a globalidade dos ativos transferidos - que constitui toda a realidade “...” - possui também uma limitação à sua vida útil.

Neste contexto não pode ser desconsiderado o facto de, à data da transferência do ativo intangível, o Grupo ter analisado as variáveis subjacentes a cada um dos componentes do ativo intangível, tendo concluído que o seu valor (e utilidade) não é estático e imutável no tempo. Ao contrário, é necessário alterar certas condicionantes, coma sejam, as fórmulas dos produtos, a imagem da marca e das embalagens, a renovação periódica dos registos legais e o investimento contínuo e agressivo em campanhas promocionais e divulgação do produto para que as vendas se mantenham ao nível pretendido (neste caso no topo das preferências dos consumidores).

Pelo exposto, o Grupo aplicou a sua melhor estimativa para a vida útil global dos ativos adquiridos, designadamente 6 anos. Ora, de acordo com a informação apresentada neste documento, e possível obter, de forma objetiva, dois períodos no que à vida útil diz respeito. Por um lado, os 5 anos de duração dos registos de AIMS e, por outro, os 8 anos de amortização aplicáveis na aquisição de um equipamento industrial.

Grosso modo, poderemos considerar estes dois valores como balizadores do intervalo de vida útil do ativo intangível na sua globalidade, pelo que, e nossa opinião que, em termos económicos, a limitação da vida útil dos ativos intangíveis adquiridos pela B... a C... se afigura apropriada.

Por último, importa referir que não se deve confundir a vida útil do ativo intangível adquirido em 2010 com a existência de ativos similares na presente data. De facto, ainda que perante uma análise simplista e eventualmente descuidada feita por meros consumidores aparente que o referido ativo subsiste imutável, por tudo o acima exposto tal constatação é economicamente incorreta. Na verdade, existe uma gradual substituição do "antigo" intangível (criado/desenvolvido pela C... e vendido à B...) por um "novo" intangível desenvolvido pela B... de acordo com as suas metodologias e estratégias de gestão, semelhantes para o consumidor, mas verdadeiramente diferentes para o respetivo proprietário.”.

Por outro lado, a NCRF 6 refere:

“86 — Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um ativo intangível é ou finita ou indefinida e, se for finita, a duração de, ou o número de unidades de produção ou de unidades

similares constituintes dessa vida útil. Um ativo 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 ativo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.

87 — *A contabilização de um ativo intangível baseia -se na sua vida útil. Um ativo intangível com uma vida útil finita é amortizado nos termos dos parágrafos 95 a 104, e um ativo intangível com uma vida útil indefinida é amortizado nos termos do parágrafo 105.*

88 — *Muitos fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo intangível, incluindo:*

- a) O uso esperado do ativo por parte da entidade e se o ativo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão;*
- b) Os ciclos de vida típicos para o ativo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes que sejam usados de forma semelhante;*
- c) Obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;*
- d) A estabilidade do setor em que o ativo opera e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo;*
- e) Ações esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes;*
- f) O nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados do ativo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;*
- g) O período de controlo sobre o ativo e limites legais ou semelhantes sobre o uso do ativo, tais como as datas de extinção de locações relacionadas, e datas do termo do período de concessão estabelecido nos Acordos de Concessão de Serviços; e*
- h) Se a vida útil do ativo está dependente da vida útil de outros ativos da entidade.*

Quanto ao período de amortização o paragrafo 95 da NCRF 6 refere:

95 — *A quantia depreciable de um ativo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o ativo estiver disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição*

- (iv) “Marketing and promotional documents”: compreendendo a lista de clientes, os planos de marketing e promoção, manuais de formação da força de vendas, entre outros, existentes à data da transacção.

No referido Dossier é referido que “os activos em apreço, stand alone (i.e., sem intervenções ou manutenções), têm uma vida útil finita, sendo o respectivo período de utilização estimado de 10 anos”, individualizando a determinação “da respectiva vida útil de cada activo intangível”.

Nos relatórios e estudos apresentados para cada um dos elementos de per si, extrai-se o seguinte:

- (i) “Manufacturing technology and know-how”

Na determinação da vida útil dos activos intangíveis em referência, a B... teve em conta a vida útil da tecnologia utilizada na produção dos respectivos produtos, considerando o know-how adquirido para o manuseamento do equipamento economicamente extinto na medida em que o equipamento utilizado esgote a sua vida útil. Assim, consideraram que o número de anos de vida útil dos activos intangíveis adquiridos, era, de acordo com a NCRF 6, “a estimativa da vida útil do activo é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com activos semelhantes”.

“Em concreto, pela transferência de competências e conhecimento, a B... pretendia aumentar a sua produção, pelo que mediante análises e estimativas efectuadas aos volumes de produção para os anos seguintes identificou, entre outros, a necessidade de investimentos em equipamentos tecnológicos de produção que permitissem acomodar a produção pretendida (e conseqüentemente as vendas de tais produtos)”.

Como a B... tinha estimado que necessitaria de adquirir novas máquinas, tendo efectivamente adquirido, entre outros, o reactor de cremes.

No Anexo 4 juntaram as fichas de bens adquiridos e identificaram as melhorias que necessitariam de introduzir para garantir a produção de produtos

Conforme se pode consultar nas fichas dos bens dos ativos de produção adquiridos pela B..., os mesmos foram amortizados em 5 anos (no caso dos formatos para máquina de enchimento) e em 8 anos (no caso de reactores e sistema transfega do reactor para a linha de enchimento).

Os investimentos em apreço, ainda que autónomos e posteriores a aquisição dos activos ... a C..., são sujeitos a deprecimento, incorporado contabilisticamente via o

registo de amortizações, em linha com as regras em vigor.

Neste contexto, a B... definiu 10 anos como a vida económica dos activos adquiridos a C... .”

(ii) “Registrations”

Onde se incluem os registos da Marca e as autorizações de comercialização.

Através do Asset Purchase Agreement, foram adquiridos (por transferência) os registos de marcas certificadas pelas entidades competentes no registo de propriedade industrial em diversos países, incluindo Portugal, sendo em Portugal o país que regista maior número de registos, onde predominam as vendas.

No Dossier e no Anexo 4 estão evidenciadas as durações dos registos adquiridos das marcas nacionais e internacionais, evidenciando-se a durabilidade finita das mesmas, as renovações efectuadas e as que não foram renovadas. Assim, para assegurar a utilização exclusiva das marcas, a renovação terá de ocorrer, em regra, 10 anos após o último registo.

Neste sentido, conclui-se no estudo que *“a manutenção dos ativos ... exige, ao nível das AIMS e Registos, um investimento constante, para que seja conseguida a sua renovação, bem como também investimentos em ajustes ou alterações do produto para que se possam manter válidas as autorizações de comercialização”*.

Efectivamente, nos termos do art.º 255.³ do Código da Propriedade Industrial que na redacção em vigor à data dos factos que: *“A duração do registo é de 10 anos, contados a*

³ Revogado pelo Decreto-Lei n.º 110/2018, de 10 de Dezembro

partir da data da respectiva concessão, podendo ser indefinidamente renovado por iguais períodos.”

Deste modo, parece-nos aceitável e justificável a vida útil atribuída aos registos da marca.

Quanto às autorizações de comercialização, sempre que uma AIM é adquirida, a decisão sobre o período de vida útil está directamente relacionada com a estratégia que a empresa pretende levar a cabo. Mesmo caso os registos dos AIMs em análise não tenham vigência definida, tal não significa que os mesmos tenham uma vida útil infinita.

Conforme explanado na decisão arbitral do CAAD no Proc. n.º 528/2017-T, que versa sobre a aceitação ou não fiscal da amortização de AIMs, o conceito de deprecimento de um activo está relacionado com *“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.”*

Não existindo clareza interpretativa no conceito de “deprecimento” associado a intangíveis, a remissão é feita para o princípio geral que consta no art.º 16.º, n.º 1 do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, *“os elementos do ativo imobilizado incorpóreo são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada.”*

Tal significa que, um activo intangível com vigência temporal limitada está necessariamente sujeito a deprecimento, sendo passível de amortização fiscal.

Por referência ao mencionado princípio pode também ler-se que, em caso de deprecimento, os activos intangíveis, ainda que sem vigência temporal limitada, podem ser amortizáveis fiscalmente.

A decisão arbitral mantém a posição que “tudo depende do caso concreto”.

Deste modo, importa analisar se, pelo facto da AIM poder ser renovada por períodos indeterminados, se esse facto significa que o activo não perca sistemática e paulatinamente o seu valor, ao longo da sua utilização pelo tempo.

Deste modo, mesmo na ausência de vigência temporal dos AIMs, não é correcto inferir sem mais que a vida útil das mesmas seja indefinida.

No Dossier é referido que a vida útil de um activo intangível é que resulte de direitos contratuais ou de outros direitos legais não deve exceder o período dos direitos contratuais

ou de outros direitos legais, mas pode ser mais curta dependendo do período durante o qual a entidade espera usar o activo.

Nos termos do aviso n.º 8259/2015 de 29-07-2015, se os direitos contratuais ou outros direitos legais forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do activo intangível deve incluir o(s) período(s) de renovação apenas se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem um custo significativo.

Neste caso os factores legais e/ou regulatórios podem influenciar a vida útil do activo intangível, por restringirem o período durante o qual a entidade controla o acesso aos benefícios esperados.

A manutenção destes ativos exige um investimento significativo, não apenas pela renovação/manutenção dos registos, mas também, entre outros, pelos investimentos em ajustes ou alterações do produto, que regularmente são impostos pelo regulador para que a realização de tais renovações seja possível.

A B... considerou que o activo intangível adquirido deveria ser amortizado pelo período de vida útil estimado (neste caso 10 anos), considerando a perda de valor pela passagem do tempo, evolução tecnológica, bem assim a supervisão e regulação por parte da Infarmed que exige regulares ajustes aos produtos em comercialização (reformulações dos produtos decorrentes de diversos regulamentos emitidos em 2014, com impacto nos produtos ...proibindo a sua comercialização enquanto não forem realizados.

Nos Anexos 2 e Anexo 3 estão identificados os registos que não foram renovados.

Acresce que Segundo indicado no estudo “*alguns processos de renovação e/ou alteração à formulação pressupõem a alocação de recursos técnicos (humanos e materiais) da B..., que validam o cumprimento dos requisitos legais - quer nacionais quer os exigidos pela regulação europeia (nomeadamente, European Cosmetic Regulation 1223/2009), através de equipas de scientific managers que monitorizam estudos subcontratos a entidades terceiras*”.

Nesta matéria seguimos a decisão arbitral do CAAD no Proc. n.º 528/2017-T ao referir que “*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.”

Concluindo que (...) *“o ativo intangível em apreço (AIMs) 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.”*

(iii) “Trademarks” (marca comercial stand alone)

Analiseemos a prova constante do Documento 27 no que respeita aos registos legais da marca (“Trademarks”).

No dossier referenciando Reilly e Schweih (2013), é salientado que a estimativa da vida útil remanescente de uma marca envolve a análise de vários factores pertinentes, incluindo os seguintes:

- O uso esperado da marca. Caso o uso esteja intimamente ligado a um determinado produto, o ciclo de vida do produto deve ser considerado.
- A vida útil esperada de outro activo ou grupo de activos aos quais a vida útil da marca pode estar relacionada. A este respeito refira-se o caso em que a marca está associada a um produto cuja comercialização seja regulada.
- Qualquer disposição legal, regulamentar ou contratual que possa limitar a vida útil. Uma licença para usar uma marca comercial, por exemplo, geralmente restringe a vida útil ao prazo da licença, embora a opção de renovação e a probabilidade de exercê-la também sejam factores a serem considerados.
- A experiência histórica do proprietário da marca em estender o direito de usar a marca comercial.
- Os efeitos da obsolescência, procura, concorrência e outros factores económicos.
- Gastos regulares de manutenção que seriam necessários para suportar as vendas futuras dos produtos associados à marca. Mais do que taxas de manutenção para o registo da marca, essas despesas normalmente incluem a publicidade e o marketing

necessários para manter a impressão da marca na mente dos consumidores de quem depende o fluxo de caixa futuro.

Citando o estudo MARKABLES, no qual se analisa a vida útil declarada nas avaliações de 4.500 marcas, entre 2003 e 2013. O estudo concluiu que houve uma forte mudança em direcção relativamente às vidas úteis definidas nas avaliações de marcas registadas, as quais se têm revelado cada vez mais curtas.

Com efeito, em 2003, as marcas registadas com vida útil definida representavam cerca de 20% de todas as avaliações. Em 2013, a percentagem aumentou para cerca de 60%. Adicionalmente, o estudo permitiu concluir que a vida útil média remanescente caiu para 10,7 anos em 2013 (a qual era de 12,5 anos em 2003).

No contexto em apreço, e relativamente à determinação da vida útil remanescente da trademark ..., a B... entendeu, aquando a aquisição da mesma, que se trata de um activo com vida útil finita.

Assim, e não obstante a vida útil remanescente das marcas seja um tema complexo, entendemos que os estudos apresentados, nomeadamente no Anexo 4 do Dossier, fundamentam o período durante o qual a Marca ... contribui para os rendimentos futuros da B... . No estudo são apresentados os *cash flows* estimados para o horizonte de 10 anos, para os anos compreendidos de 2009 a 2019.

O estudo considerou a evolução de vendas dos principais canais de distribuição (farmácias, mass market e outras formas de venda) e a inexistência de investimentos em marketing e publicidade. Resulta do exercício realizado que em 2019 (último ano analisado) os *cash flows* estimados são próximos de zero.

(iv) “Marketing and promotional documents”

“No caso concreto do ... a B... considerou adequado assumir 10 anos o ciclo de vida do investimento em marketing e publicidade incorporado na transação em análise. Tal é corroborado pelos estudos desenvolvidos pela ... (em anexo), através dos quais é conhecido que os produtos ... com maior venda fazem parte do cabaz de compras dos consumidores por um período limitado de tempo, nomeadamente o período em que possuem filhos pequenos (em regra até 5 anos) que representam os efetivos utilizadores dos produtos mais vendidos

(a este aspeto acresce o facto da natalidade em Portugal não chegar a 2 crianças por mulher, segundo dados do Pordata - Anexo 4, o que dá origem a um período de utilização máximo de 10 anos por mulher com filhos).”

No que se refere ao “MarKeting and promotion documents” que inclui uma carteira de clientes, os planos de marketing e promoção, diversos documentos relativos aos comportamentos do mercado (consumidores e profissionais do sector da saúde) a B... atribuiu uma vida útil de 10 anos. No Marketing and Promotional Documents, incluído no Dossier justificativo da vida útil dos activos incorpóreos que a Requerente pretende demonstrar de que os activos referentes a marketing e promoção adquiridos pela B... à C... têm uma vida útil finita.

No mesmo documentos é referido que *“a aquisição isolada da posição nos contratos com clientes e dos diversos documentos de marketing e promoção teria um valor e vida útil inferior aos 10 anos atribuídos pela B... . A atribuição de uma vida útil de 10 anos resulta de, como é do conhecimento comum, o sucesso destes ativos intangíveis se encontrarem diretamente relacionados e dependentes dos demais ativos (marca, tecnologia de produção e autorizações de comercialização). Foi por esse motivo que a B... adquiriu um conjunto de ativos e não apenas a posição contratual nos contratos com distribuidores do mercado mass market ou os documentos de marketing e promoção, tendo procedido ao seu registo contabilístico agregado e realizado a sua depreciação pelo período de vida útil determinado com base no conhecimento relativamente:*

- 1. ao uso esperado dos ativos;*
- 2. aos ciclos de vida típicos dos ativos;*
- 3. à obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;*
- 4. à estabilidade do sector em que os ativos operam e alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo;*
- 5. às ações esperadas dos concorrentes ou potenciais concorrentes”*

Termos em que entendemos fundamentada a vida útil definida de 10 anos atribuída pela Requerente.

3. Juros indemnizatórios

Já quanto ao pedido de juros indemnizatórios soçobra o pedido da Requerente.

É verdade que, sem culpa sua (da Requerente), foram praticados actos que o tribunal agora decide serem ilegais.

Mas, para que a Administração possa ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios, necessário é que “(...) *se determine (...) que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*” – n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

Não é este, porém, o caso dos autos.

Na verdade, *o ato tributário ora sob impugnação, ocorreu em resultado da Declaração Periódica de Rendimentos Modelo 22, individual, de 2015, em que a requerente, a B..., acresceu, no Quadro 07, Campo 719 – “Perdas por imparidade de activos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos” – o montante de € 1.061.296,13, referente ao valor da amortização relativa ao período de 2015 contabilizado em gastos com amortizações/depreciações do activo designado como “Marcas/Direitos ...”.*

Certo que a Requerente praticou o ato numa lógica de conformidade ou harmonização com o critério utilizado anteriormente pela Requerida, designadamente nas inspeções aos exercícios de 2010 a 2013.

Tal, porém, não acarreta qualquer juízo quanto à origem ou causa do erro, desviando-o da esfera da Requerente para a da Requerida, ou seja, que nestas situações não há fundamento para o pedido de juros indemnizatórios.

E foi nesta linha que, no seguimento de arestos anteriores, muito recentemente, se decidiu no Acórdão do STA - Pleno, proferido no Proc n.º 2009/18.9 BALSb, de 30.9.2020, em sede de recurso do acórdão arbitral entre as mesmas partes, proferido no Processo do CAAD n.º 671/2017-T.

Assim é que, remetendo para essa fundamentação que aqui se abrevia, se julgará improcedente o pedido de juros indemnizatórios formulado.

4. Decisão

Pelas razões e fundamentos expostos, este Tribunal Coletivo decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência,
- b) Declarar a ilegalidade parcial da autoliquidação de IRC, referente ao exercício de 2015, da liquidação de IRC n.º 2016... e da demonstração de liquidação de IRC n.º 2016..., com todas as legais consequências, designadamente a sua anulação parcial e a restituição à Requerente dos montantes indevidamente pagos;
- c) Declarar a ilegalidade da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico;
- d) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios e
- e) Condenar ambas as partes nas custas do processo na proporção de 5% para a Requerente e 95% para a Requerida.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art.º 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 € 243 199,03.

6. Custas

As custas, na importância de € 4 284,00, são pagas por ambas as partes, atentos os respetivos decaimentos, na proporção determinada supra, ou seja, 5% a cargo da Requerente e 95% a cargo da Requerida.

Lisboa, 26 de Março de 2021

O Presidente do Tribunal

(José Poças Falcão)

O Árbitro Vogal

(Filomena Salgado Oliveira)

O Árbitro Vogal

(Rui Miguel Zeferino Ferreira)