

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 673/2017-T

Tema: IRC – Amortização – Marca - Duração indefinida - Fundamentação do ato tributário.

*Decisão arbitral anulada por acórdão do STA de 29 de janeiro de 2020, recurso n.º 2005/18.6BALS, que decide em substituição.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

A...- Produtos Farmacêuticos, S. A., com sede na rua..., n.º..., ..., ..., pessoa coletiva n.º..., veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do ato tributário de liquidação de IRC n.º 2015... e correspondentes juros compensatórios, no valor global de € 443.889,32, mantido na sequência do indeferimento de reclamação graciosa e de recurso hierárquico.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

Através do ato tributário impugnado, a Autoridade Tributária efetuou correções à matéria coletável em virtude de não ter sido acrescido ao lucro tributável do exercício de 2013 a quantia de € 1.560.000,00 referente a reintegrações e amortizações decorrentes da aquisição de diversos ativos intangíveis, entre os quais se incluíam a marca *B...* .

A Requerente havia contabilizado as amortizações resultantes dessa aquisição como custos dedutíveis para efeitos fiscais, na medida em que se tratavam de ativos com vida útil definida e sujeitos a deprecimento, ao passo que a Administração Tributária baseou as correções no exclusivo fundamento de que no contrato não é referida qualquer

data limite de utilização da marca *B...*, além de não existirem outros elementos que determinem a vida útil desse ativo, desconsiderando que o referido contrato incluía a aquisição de diferentes ativos, além de abranger a cedência da posição contratual em contratos de distribuição e de fornecimento.

Sendo completamente omissa quanto ao período de vida útil dos ativos remanescentes adquiridos pela Requerente, o ato tributário enferma de vício de falta de fundamentação.

Subsidiariamente, a Requerente imputa ao ato impugnado o vício de violação de lei por ter desconsiderado a amortização dos ativos intangíveis como custo fiscal com base apenas na análise do contrato de aquisição, sem levar em linha de conta todos os fatores que definem a vida útil de um ativo, nomeadamente pela obsolescência técnica, tecnológica e comercial, estabilidade do sector em que o ativo opera, concorrência, nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados dos ativos e dependência dos métodos e know-how adquiridos.

Ainda a título subsidiário, a Requerente invoca o vício de falta de fundamentação em relação ao projeto de indeferimento da reclamação graciosa e, conseqüentemente, ao ato de indeferimento do recurso hierárquico, no ponto em que aí se conclui que as correções não são de ordem contabilística, mas de natureza fiscal, o que está em contradição com as conclusões do relatório de inspeção, evidenciando uma fundamentação incongruente.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, sustenta que a fundamentação do ato administrativo é um conceito relativo que varia conforme o tipo legal de ato e as circunstâncias do caso concreto, sendo suficiente quando permite a um destinatário normal compreender o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato, sendo que, no caso, a motivação que determinou a não aceitação das amortizações relativas ao ativo intangível constituído pela marca *B...* está explicitada quer em sede de reclamação graciosa quer em sede de recurso hierárquico.

Quanto à não dedutibilidade das amortizações como custo fiscal, a Administração Tributária defende que a Requerente contabilizou os diversos componentes dos ativos adquiridos como se tratasse de um único ativo sem qualificar esses componentes como suscetíveis de gerar benefícios económicos de forma separada e gerar distintos tipos de depreciações ou amortizações, o que surge comprovado pelo fato de o contrato apenas se referir ao valor global dos ativos abrangidos.

Por outro lado, os fatores que podem influenciar a determinação da vida útil de ativos intangíveis não assumem, no caso, uma específica relevância, visto que o contrato não contém quaisquer cláusulas de restrição temporal de utilização dos ativos, e os fatores económicos que possam ser considerados não permitem, de modo sustentado, determinar um período de utilização expectável, assim se compreendendo que a duração da vida útil da marca *B...* tenha sido inicialmente fixada em 6 anos, e depois revista para 10 e 14 anos.

Concluiu pela improcedência do pedido.

2. No seguimento do processo, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º 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 421.º, n.º 1, do CPC, 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.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31

de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 3 de março de 2018.

O prazo para a emissão de decisão foi prorrogado por dois meses dada a complexidade do processo e a necessidade de audição da prova testemunhal produzida no Processo n.º 543/2017 e ainda a circunstância de o prazo inicial de seis meses recair imediatamente após as férias judiciais.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II – Fundamentação

Matéria de facto

4. A matéria de fato relevante para a decisão da causa é a seguinte.

- 1- A Requerente é uma sociedade dominante de um grupo de sociedades que opera no sector farmacêutico, produzindo e comercializando produtos nesta área e detendo várias marcas que operam no sector dos cuidados de saúde em geral;
- 2- À data dos fatos, a Requerente estava enquadrada no regime especial de tributação dos grupos de sociedades;
- 3- A coberto da OI 2015... foi corrigido o lucro tributável do grupo relativo ao exercício de 2013 no montante de € 1.560.000,00 referente a reintegrações e amortizações contabilizadas como custo e aceites fiscalmente;
- 4- A correção foi determinada na sequência de uma acção inspectiva efectuada ao abrigo da OI 2014... aos resultados individuais da sociedade dominada “C..., Lda”, que integrava o grupo;
- 5- Em 23-12-2009, foi celebrado entre a Requerente e a D... S.A. o *Assent Purchase Agreement*, cuja cópia consta do processo administrativo e aqui se dá como reproduzido;
- 6- Através do referido contrato, a Requerente adquiriu à D... S.A., pelo valor de €15.600.000,00, a marca B..., integrando os seguintes ativos:
 - *Manufacturing technology and know-how*: compreendendo todo o know-how relativo à formulação dos produtos, controlo de qualidade, acondicionamento, fórmulas, registo de reclamações, avaliações, processos, tecnologia utilizada;
 - Registos: compreendendo os dossiers de registo dos produtos e autorizações de comercialização;
 - Marcas Comerciais: compreendendo a marca B..., mas também as marcas..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e os registos actualizados;
 - *Marketing and promotional documents*, compreendendo a lista de clientes, os planos de marketing e promoção, manuais de formação da força de vendas, existentes à data da transacção.
- 7- No contrato, não foi feita qualquer referência à data limite ou restrição de utilização exclusiva da marca.

- 8- Através do *Assent Purchase Agreement*, a D..., S.A. comprometeu-se a diligenciar no sentido de garantir, sem qualquer custo acrescido, a cedência de posição em todos os contratos de distribuição que havia celebrado, bem como os contratos de fornecimento ao Grupo E... e Grupo F... e ainda, no âmbito dos contratos de fornecimento e de fabrico celebrados com os G... e H... .
- 9- A Requerente notificou a autoridade da concorrência desta operação.
- 10- Em 18-09-2010, a C..., Lda., sociedade pertencente ao grupo da Requerente, adquiriu a esta a marca “B...” e os ativos acima referidos, através de um aumento de capital subscrito pela sócia Laboratório A..., S.A., realizado mediante entrada em espécie, tendo sido atribuído a este ativo intangível o valor líquido de €14.518.555,43.
- 11- A C..., Lda., considerou amortizações sobre o ativo designado *Marcas/Direitos B...* .
- 12- A C..., Lda. procedeu à amortização do ativo intangível considerando, primeiro, que o ativo tinha uma vida útil de 6 anos e, posteriormente com base numa vida útil de 10 anos.
- 13- O período de vida útil do ativo foi determinado considerando os seguintes critérios:
- i. Ciclos de vida típicos dos ativos;
 - ii. Obsolescência técnica, tecnológica e comercial;
 - iii. Concorrência;
 - iv. Nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados dos ativos.
- 14- Na ausência de investimento por parte da Requerente, pelo menos parte dos ativos adquiridos tornar-se-iam técnica, tecnológica e comercialmente obsoletos no período de vida estimado pela Requerente.
- 15- A marca B... e os seus produtos incluem-se 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.
- 16- Em 2014, foi publicado o Regulamento EU n.º 358-2014 da Comissão, de 9 de Abril de 2014, que proibiu o uso de uma matéria prima denominada “Phenonip” a

- partir de 16 de Outubro de 2014 e escoamento até 15 de Julho de 2015, o que obrigou à reformulação dos produtos “B... Emulsão Corporal” e “B... Gel de Banho”.
- 17-Ainda em 2014, foram publicados dois novos Regulamentos (Regulamento EU n.ºs 1003/2014 e 2004/2014 da Comissão, de 18 de setembro) sobre as alterações aos anexos das substâncias permitidas nos cosméticos, suas concentrações e condições.
- 18-No âmbito dos referidos 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 três anos o que levou à necessidade de reformulação do “B... creme muda de fraldas”.
- 19-O mercado no qual se inserem os produtos associados à marca *B...* é bastante competitivo, existindo outros produtos e marcas no mercado com elevados níveis de promoção, o que conduz à necessidade constante de investir na tecnologia e imagem associada a cada um dos produtos.
- 20-A agressividade da concorrência no referido mercado, exige um avultado investimento, em promoção e tecnologia, para manter a competitividade do produto.
- 21-Os produtos associados à marca *B...* foram objeto de várias actualizações e modificações ao longo do tempo, quer por requisitos regulamentares, quer por força da própria concorrência, sendo que alguns foram descontinuados.
- 22-Em 2012 foram sugeridas alterações pela D... AG, no seguimento de reclamações no âmbito da qualidade para o produto *B... Derma Creme*.
- 23-A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção, relativo ao exercício de 2013, através da Ordem de Serviço n.º OI 2015..., tendo em vista a análise da declaração de rendimentos do grupo, incluindo a sociedade C..., Lda.
- 24-Do relatório de inspeção consta o seguinte:
- “O sujeito passivo não acresceu para efeitos de apuramento do lucro tributável do exercício de 2011, 2012 e 2013 as quantias de € 2.600.000,00, € 2.600.000,00 e €1.560.000,00, respectivamente, respeitantes a reintegrações e amortizações contabilizadas como custo e não aceites fiscalmente, de acordo com o disposto na

alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do Código de IRC e Decreto-Regulamentar n.º 25/2009 decorrente da aquisição da marca B..., através de um aumento de capital em 2010-09-18 (...), subscrito pela sócia A..., S.A., realizado mediante entrada em espécie, tendo sido atribuído a este ativo intangível B..., o valor líquido de € 14.518.555,43.

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

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

25- No Anexo A para que remete o relatório de inspeção e que se encontra junto, na parte respeitante às amortizações não aceites como custos, consta, na parte que mais releva, o seguinte:

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

Transcreve-se de seguida informação constante da ata n.º15.

"a) a realizar mediante entrada em espécie no valor de €990.000,00 (novecentos e noventa mil euros), consubstanciada na transferência para a Sociedade de bens que constituem a totalidade do património afeto ao ramo de atividade da sociedade contribuidora, a sócia A..., S.A., de importação, exportação, produção e

comercialização de Medicamentos Não Sujeitos a Receita Médica e de Cosméticos e que se encontra identificado no Relatório de I..., S.A., inscrita na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas sob o n.º..., elaborado nos termos do art.º 28º do Código das Sociedades Comerciais, que se anexa à presente ata e que dela faz parte integrante."

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

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

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

1- Não são aceites como gastos:

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

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

Ativos Intangíveis

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

2 - São amortizáveis os seguintes ativos intangíveis:

- Despesas com projetos de desenvolvimento;

- Elementos de propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a

título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

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

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

“87- Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um ativo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração de, ou o número de produção ou de unidades similares constituintes, dessa vida útil. Um 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.

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

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

- a) o uso esperado do 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

h) Se a vida útil do ativo está dependente da vida útil de outros ativos da entidade.

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

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

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

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

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

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

Conclusão

Pelos fatos já descritos, os montantes de € 2.600.000,00, € 2.600.000,00 e €1.560.000,00, referentes aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, não são considerados gastos nos termos da alínea a) do 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 "Regime das Depreciações e Amortizações para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas", pelo que se procede à correção do Lucro Tributável, para os exercícios de 2011, 2012 e 2013 conforme se demonstra nos quadros seguintes (...);

- 26- A Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º 2015... e da demonstração de acerto de contas n.º 2015..., no valor global de € 443.889,32, decorrente das correções individuais efetuadas no âmbito do procedimento inspetivo em relação à sociedade C..., Lda.
- 27- Em 25-05-2016, a Requerente procedeu ao pagamento do montante de imposto apurado.
- 28- Em 21-05-2015, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o ato de liquidação de IRC.
- 29- Em 21-10-2016, a Requerente foi notificada do projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- 30- Em 4-11-2016, a Requerente exerceu o direito de audição.
- 31- Em 6-12-2016, a Requerente foi notificada do despacho do Diretor de Finanças Adjunto de indeferimento da reclamação graciosa.
- 32- Não conformada com a decisão, em 25-01-2017, a Requerente apresentou recurso hierárquico.
- 33- Em 20-09-2017, a Requerente foi notificada do despacho da Subdiretora-Geral da Autoridade Tributária de indeferimento do recurso hierárquico.

O tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e constantes do processo administrativo apresentado pela

Autoridade Tributária, com a sua resposta, e os depoimentos produzidos no Processo n.º 543/2017, por efeito do aproveitamento da prova nos termos do artigo 421.º, n.º 1, do CPC.

Questões de direito

5. A correção adicional de IRC que está na base do ato tributário de liquidação impugnado foi determinada por não terem sido aceites fiscalmente como custo as amortizações resultantes da aquisição da marca B... através do contrato celebrado entre a Requerente e a D... S.A., face ao entendimento formulado pela Administração Tributária de que a marca não consubstancia um ativo intangível sem vida útil definida.

A Requerente fundamenta o pedido de anulação contenciosa, segundo uma relação de subsidiariedade, no vício de falta de fundamentação imputável ao próprio ato tributário, no vício de violação de lei relacionado com a dedutibilidade das amortizações como custo fiscal e no vício de falta de fundamentação incidente sobre o projeto de indeferimento da reclamação graciosa e o ato de indeferimento do recurso hierárquico.

Conforme dispõe o artigo 124.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, na sentença a proferir no processo de impugnação, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação (n.º 1), havendo lugar, no primeiro grupo, à apreciação prioritária dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos, e, no segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público (n.º 2).

No presente caso, não são arguidos vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado ou outros que resultem do exercício da ação pública, estando apenas em causa vícios que conduzem à anulação do ato administrativo. Por outro lado, a Requerente começa por arguir o vício de falta de fundamentação atinente ao próprio ato tributário, invocando as demais ilegalidades apenas a título subsidiário, pelo

que, em aplicação do critério geral da ordem de conhecimento dos vícios, é esse vício de falta de fundamentação que interessa começar por analisar.

A fundamentação dos atos administrativos, além de constituir uma garantia dos administrados consagrada constitucionalmente (artigo 268.º, n.º 3, da Lei Fundamental), encontra-se especialmente prevista na Lei Geral Tributária, que, no seu artigo 77.º, na parte que mais interessa considerar, determina:

1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de fato e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 - A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos fatos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

(...).

No caso vertente, a Administração Tributária fundou a sua posição na circunstância de o ativo em causa não se encontrar sujeito a deprecimento nem condicionado por uma vigência temporal limitada. Partindo dessa qualificação, a Administração concluiu que não há lugar à amortização do custo para efeitos fiscais, dando aplicação ao disposto no artigo 34.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC e no artigo 16.º, n.º 1, do Regime das Depreciações e Amortizações para efeito do IRC, bem como à Norma Contabilística do Relato Financeiro (NCRF) 6.

De fato, segundo a citada disposição do Código do IRC, “não são aceites como gastos: as depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento”. E nos termos da disposição regulamentar, “os ativos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência

temporal limitada.”. Também a Norma Contabilística do Relato Financeiro aponta para a atribuição de uma vida útil indefinida a um ativo quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere influxos de caixa líquidos para uma entidade.

No entanto, como resulta da matéria de fato dada como assente, o contrato celebrado entre a Requerente e a D... S.A. incluía diferentes espécies de ativos, assim discriminados:

- *Manufacturing technology and know-how*, compreendendo todo o *know-how* relativo à formulação dos produtos, controlo de qualidade, acondicionamento, fórmulas, registo de reclamações, avaliações, processos, tecnologia utilizada;

- Registos: compreendendo os dossiers de registo dos produtos e autorizações de comercialização;

- Marcas Comerciais: compreendendo a marca B..., 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 transação.

- A cedência de posição contratual em todos os contratos de distribuição que a alienante dos ativos havia celebrado, incluindo contratos de fornecimento ao Grupo E... e Grupo F...;

- A cedência de posição contratual da alienante dos ativos no âmbito dos contratos de fornecimento e de fabrico celebrados com os G... e H... .

Aparentemente - e como é reconhecido na resposta ao pedido arbitral -, a Administração Tributária, ao proceder à correção da matéria coletável do sujeito passivo por não dedutibilidade como custos das depreciações e amortizações relacionadas com a aquisição da marca B..., pretendia referir-se aos ativos associados à marca na sua globalidade e, por isso, a todo o conjunto de ativos que foram objecto de transação por efeito do *Asset Purchase Agreement*.

Porém, no relatório de inspeção, partindo da mera análise do clausulado contratual, a Administração limita-se a consignar que a aquisição da marca *B...*, consubstancia um “ativo intangível sem vida útil definida, pois não é referida qualquer data limite ou restrição de utilização exclusiva da marca, para além de que não foram detetados elementos que determinem a vida útil do ativo em análise”, vindo a concluir que a “vida útil do ativo intangível é indefinida, e não finita” por não existir um “limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade”. Omitindo qualquer referência aos ativos remanescentes, de diferente natureza, e que incluem várias marcas comerciais, técnicas e conhecimentos de manufactura e fabrico, registos dos produtos e autorizações de comercialização, lista de clientes, planos de marketing e promoção, manuais de formação da força de vendas e cedências de posições contratuais em contratos de distribuição e fornecimento.

Como é entendimento jurisprudencial corrente, a fundamentação do ato administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, sendo que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu como decidiu e não de forma diferente. Como se depreende ainda do artigo 153.º, n.º 2, do Código de Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável ao processo tributário, “equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato”.

No caso concreto, a Administração limitou-se a formular um entendimento genérico quanto à dedutibilidade das amortizações como gasto fiscal, baseado na inexistência, em termos contratuais, de qualquer limite ou restrição de utilização exclusiva da marca e na não demonstração de dados económicos que permitam configurar um limite previsível para a vida útil do ativo, mas sem esclarecer em que termos é que esse mesmo critério é aplicável a todos os outros ativos de diversa espécie que se encontravam englobados no âmbito do mesmo contrato de aquisição.

Como resulta do artigo 77.º da Lei Geral Tributária acima transcrito, a fundamentação, ainda que possa ser efetuada de forma sumária, deverá conter, não apenas as disposições legais aplicáveis, como também a qualificação e a quantificação dos fatos tributários, pelo que competia à Administração Tributária obter no âmbito do procedimento inspetivo os esclarecimentos necessários para adotar uma decisão que permitisse compreender por que razão todos os restantes elementos do conjunto de ativos adquiridos pela Requerente não estavam sujeitos a deprecimento, não obstante – como se salientou – se tratar de ativos de diversa natureza.

Visto que a Autoridade Tributária recusou reconhecer relevância às amortizações relativas a todo o grupo de ativos que a Requerente adquiriu à D... S.A, a decisão teria de ser motivada autonomamente em relação a cada desses ativos e especificamente em relação àqueles que poderão configurar-se, pela sua própria natureza, como de duração finita, como é o caso das técnicas e conhecimentos de manufactura e fabrico, dos registos dos produtos e autorizações de comercialização, das listas de clientes, dos planos de marketing e de promoção de produtos e dos contratos de distribuição e fornecimento.

A ausência de uma fundamentação concreta em cada um destes casos inquina o ato tributário por insuficiência da fundamentação. Ainda que se entenda que o conteúdo de uma fundamentação suficiente varia em função do tipo do ato e da matéria sobre que versa, é patente que não é bastante uma fundamentação global ou de conteúdo mais genérico quando o contexto da decisão envolve realidades e circunstâncias muito diferenciadas.

Mostra-se procedente, por conseguinte, o vício de falta de fundamentação.

6. A Requerente, embora comece por imputar ao ato tributário um vício formal de falta de fundamentação, num segundo momento, e ainda nesse contexto, alega também - invocando o ónus de prova da Administração Tributária - que não foram apresentados quaisquer elementos probatórios que permitam concluir que a globalidade dos ativos

adquiridos à D... S.A. não são caracterizáveis como ativos intangíveis sem vida útil definida.

Essa questão está necessariamente prejudicada pela solução encontrada quanto ao vício de forma.

O funcionamento do ónus da prova implicava que o tribunal se pronunciasse sobre os fatos materiais da causa e, verificando-se uma situação de falta ou insuficiência da prova relativamente a algum ou alguns dos fatos indispensáveis para a decisão de direito, emitisse uma decisão desfavorável em relação à parte a quem incumbia fazer a prova desses fatos, o que conduziria a uma pronúncia quanto à matéria de fundo.

Encontrando-se o tribunal vinculado a apreciar precedentemente o vício de falta de fundamentação, e tendo chegado a um julgamento de procedência, naturalmente que não lhe cabe analisar aspetos que se prendem com o direito substantivo.

Tendo sido proferida decisão de anulação do ato tributário por falta de fundamentação, cabe à Administração Tributária, em execução de julgado, produzir um novo ato, devidamente fundamentado, que defina a situação jurídica, seja quanto ao sentido decisório, seja quanto aos pressupostos substantivos em que a decisão há de basear-se, e é essa nova luz que poderá vir a colocar-se, no futuro, um eventual litígio quanto à dedutibilidade das amortizações como custos fiscais.

Neste sentido, tem de entender-se como prejudicada a apreciação da questão atinente ao ónus da prova.

7. Questões de conhecimento prejudicado

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

8. Juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o imposto, até ao reembolso integral da quantia devida.

De harmonia com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IMT, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

III – Decisão

Termos em que se decide julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

a) Anular o ato tributário de liquidação de IRC n.º 2015... e correspondentes juros compensatórios, no valor global de € 443.889,32, bem como a decisão do recurso hierárquico que teve aquele como objeto;

b) Condenar no pagamento de juros indemnizatórios desde o pagamento do imposto até à data da emissão da nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 443. 889,32, que não foi contestado pela Requerida, e corresponde ao valor da liquidação a que a se pretendia obstar (artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do CPPT).

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 7.038,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 19 de setembro de 2018

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

José Calejo Guerra

O Árbitro vogal

Miguel Matos Torres