

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 239/2021-T

Tema: IRC. Amortizações. Princípio do inquisitório. Activo intangível. Despesas para obtenção de contrato de distribuição.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor António Fernando Cardão Pito e Dr. José Coutinho Pires (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 07-10-2021, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A, pessoa colectiva n.º ... com sede no ..., ..., ...-... ..., doravante designada por “Requerente”, apresentou, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”) pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a declaração de ilegalidade:

- (i) da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa deduzida com o pedido de anulação da Liquidação adicional de IRC e dos juros compensatórios, efetuadas com referência ao ano de 2017;
- (ii) Declaração da ilegalidade do acto tributário de liquidação adicional do IRC e dos respetivos juros compensatórios n.º 2020... e da demonstração de acerto de contas n.º

2020..., referentes ao exercício de 2017, do montante de € 73.637,031 (setenta e três mil seiscientos e trinta e sete euros e três cêntimos);

(iii) Declaração da ilegalidade do ato tributário de liquidação adicional do IRC e dos respetivos juros compensatórios n.º 2020 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2020..., referentes ao exercício de 2016, no montante total de € 93.693,76 (noventa e três mil seiscientos e noventa e três euros e setenta e seis cêntimos).

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

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 26-04-2021.

Em 11-06-2021 a Autoridade Tributária e Aduaneira informou que por despacho da Sra. Subdiretora-Geral com competências delegadas na área do IRC, Dr.ª B..., proferido a 2021-06-09, foram parcialmente revogados os actos contestados relativos ao período de 2016, mantendo-se os atos relativos ao período de 2017.

A revogação tem por objecto o valor da amortização relativa ao exercício de 2016, que a Autoridade Tributária e Aduaneira fixara em € 20.071,00 e naquele despacho se aceita dever ser de € 60.564,27, porque, *«tendo o custo de aquisição do ativo intangível sido reconhecido inicialmente no exercício de 2014, pelo montante de € 1.211.285,36, a sua repartição pelos 20 períodos de tributação resulta num gasto fiscal a reconhecer no exercício de 2016 no montante de € 60.564,27 (€ 1.211.285,36/20)»* (artigo 66.º da Resposta).

Na sequência de despacho do Senhor Presidente do CAAD de 14-06-2021, a Requerente foi notificada para efeitos do n.º 2 do artigo 13.º do RJAT, para *«informar o CAAD, querendo, sobre o prosseguimento do procedimento»*.

A Requerente nada veio dizer.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 15-06-2021 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 05-07-2021.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência dos pedidos.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, e é competente.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 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.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A)** A Requerente tem por objecto social o “Comércio por grosso não especializado de produtos alimentares, bebidas e tabacos, instalações de canalizações e de climatização. Comércio por grosso de combustíveis líquidos, sólidos, gasosos e produtos derivados. Comércio a retalho não especializado com predominância de produtos alimentares, bebidas e tabacos.” (CAE 51390-R2);
- B)** A C..., S.A. (actualmente com a denominação “D... SA” e, doravante, designada como “D...”) actua directamente nos clientes fazendo contratos de exclusividade com clientes e também através de parceiros distribuidores (depoimento da testemunha E...);

- C) Os contratos celebrados com distribuidores têm duração de um ano (depoimentos das testemunhas E..., F... e G...);
- D) Ao fim de um ano duração dos contratos de distribuição, se o serviço não for bom ou D... não confiar no distribuidor pode cessar o contrato, sem indemnização (depoimentos das testemunhas E..., F..., G... e H...);
- E) Não há contratos de exclusividade celebrados pela D... com fornecedores, mas apenas com pontos de venda (depoimento da testemunha E...);
- F) Se a D... pretender que sejam aumentadas as vendas, a estrutura dos fornecedores tem de ser adaptada toda a estrutura, designadamente quanto a stocks e meios de fornecimento (depoimento da testemunha E...);
- G) Em 20-12-2010, a D... outorgou com a Requerente um contrato-quadro que designou de “contrato de distribuição” que consta do documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, que revogou os contratos e estipulações anteriores e em que se refere, além do mais, o seguinte:

CONSIDERANDO

- *que a D... comercializa cervejas, refrigerantes e águas sob diversas marcas, bem como outros produtos de grande consumo com interesse para a sua rede de distribuição por apresentarem sinergias com aqueles;*
 - *que a D... pretende obter a mais ampla e eficaz cobertura do mercado nacional, em todas as épocas do ano, por forma a assegurar ao público consumidor o mais fácil e económico acesso a tais produtos;*
 - *que com vista a assegurar a qualidade dos seus produtos bem como a eficiência da respectiva distribuição, é essencial para a D... manter um sistema de colheita de informação do mercado;*
 - *que o DISTRIBUIDOR pretende distribuir os produtos da D... na área referida na cláusula 1.ª deste contrato;*
- é celebrado o presente contrato de distribuição que substitui qualquer outro, com objecto igual ou semelhante, que anteriormente tenha sido celebrado pelas contraentes ou suas antecessoras e que se regerá pelas cláusulas seguintes:*

CLÁUSULA 1.ª

1. A D... confia ao DISTRIBUIDOR a comercialização dos seus produtos na área geográfica definida no Anexo I deste contrato e que dele é parte integrante, adiante designada abreviadamente por "Área do Contrato", com ressalva do estipulado na cláusula 4.3 quanto aos CLIENTES DIRECTOS da D... e do disposto no n.º 2 da presente cláusula.

2. A D... pode efectuar, na área do contrato definida nos termos do número anterior, a comercialização e distribuição dos seus produtos aos CLIENTES DIRECTOS da D..., actuais ou futuros, entendendo-se, para efeitos do presente contrato, que CLIENTES DIRECTOS são os que, gerando um grande volume de vendas e sendo também fornecidos directamente pelos outros fabricantes do ramo alimentar, exigem a negociação directa com a D..., designadamente por centralizarem as suas compras para revenda nos diversos estabelecimentos que os integram e que se encontram disseminados pelo território nacional, enquadrando-se numa das seguintes situações:

a. possuem grandes superfícies de comércio a retalho ou por grosso (hipermercados, cooperativas, cash and carry, etc.);

b. dispõem de uma cadeia de pequenos e médios estabelecimentos de comércio a retalho ou por grosso ou do ramo da restauração, geralmente dispersos pelo país (cadeias de supermercados, de cooperativas, de restaurantes, de serviço de restauração nas grandes rodovias, etc.).

3. Os CLIENTES DIRECTOS da D... a que se refere o n.º 2 da presente cláusula são os constantes da lista que constitui o Anexo III deste contrato, a qual será actualizada anualmente pela D..., mediante comunicação por escrito a enviar ao Distribuidor no prazo fixado no n.º 2.1. da cláusula 4.3, devendo a mesma ser tida em conta na fixação, em cada ano, dos objectivos de compra, nos termos previstos no n.º 3 da referida cláusula.

4. Os produtos cuja comercialização é confiada ao DISTRIBUIDOR são os discriminados no Anexo H deste contrato e que dele é parte integrante, adiante designados abreviadamente por "Produtos".

5. Ambas as contraentes se obrigam a colaborar com todos os seus meios e cumprindo as obrigações recíprocas estabelecidas no presente contrato no sentido de incrementar o volume de vendas dos Produtos na Área do Contrato, reforçar a posição e notoriedade dos mesmos nos respectivos segmentos do mercado e garantir o abastecimento regular dos Produtos ao longo de todo o ano aos consumidores finais, nas melhores condições de qualidade e preço.

CLAUSULA 2.^a

1. Os Produtos serão vendidos pela D... ao DISTRIBUIDOR de harmonia com as tabelas de preços e condições gerais de venda da D... que se consideram para todos os efeitos, elementos integrantes deste contrato.

2. A D... poderá alterar, a todo o tempo e por uma vez ou mais vezes, mediante comunicação dirigida ao DISTRIBUIDOR, as tabelas de preços e as condições gerais de venda referidas no número anterior.

3. No prazo de 30 dias a contar da comunicação referida no número anterior, poderá o DISTRIBUIDOR denunciar o contrato por simples comunicação dirigida à D... .

4. Verificando-se escassez dos seus produtos, a D... poderá recusar o seu fornecimento ou satisfazer apenas parcialmente as encomendas do DISTRIBUIDOR, sem prejuízo de as partes poderem, ainda, acordar, previamente à carga de cada encomenda efectuada pelo DISTRIBUIDOR, o ajustamento das cargas de transporte das viaturas, tendo em conta a capacidade útil das mesmas.

5. Os produtos fornecidos pela D... ao DISTRIBUIDOR serão pagos no prazo máximo que constar das condições gerais de venda. Na falta de pagamento, o DISTRIBUIDOR ficará automaticamente constituído em mora sem necessidade de interpelação.

Durante a mora, a D... poderá suspender os fornecimentos ao DISTRIBUIDOR ou condicioná-los ao pagamento antecipado do respectivo preço.

CLÁUSULA 3.^a

1. Para a prossecução do objectivo essencial definido no n.º 5 da cláusula 1.^a, o DISTRIBUIDOR:

a) actuará sempre com a maior diligência com vista à promoção e venda dos Produtos na Área do Contrato, procurando atingir os objectivos de vendas acordados ou fixados nos termos da cláusula 4.º, n.º 2, quer em termos de volume de vendas de cada um dos Produtos, quer quanto ao número de pontos de venda ao público consumidor;

b) colaborará nas acções comerciais, designadamente promocionais e publicitárias, levadas a cabo pela D..., devendo nomeadamente participar nas reuniões periódicas nos locais e datas que a D... indicar por escrito e proceder à afixação, nos locais de venda, do material publicitário fornecido para o efeito pela D..., sendo essa colaboração desenvolvida sem encargo para a D...;

c) dotará a sua organização dos meios humanos, materiais e administrativos necessários ao perfeito cumprimento das obrigações fixadas nas alíneas anteriores;

d) abster-se-á de praticar, fora da Área do Contrato, uma política activa de vendas, não fazendo lá publicidade nem mantendo sucursais, armazéns, entrepostos, depósitos ou quaisquer outros estabelecimentos congéneres;

e) disporá permanentemente de um armazém com a capacidade mínima correspondente ao espaço exigido pela existência de Produtos na quantidade equivalente às vendas médias do DISTRIBUIDOR durante 2 semanas na época de "ponta" e cumprindo as exigências mínimas de higiene e segurança definidas pela D...;

f) assegurará a total e permanente rotação dos Produtos, efectivando a revenda pela ordem sequencial dos fornecimentos da D... e garantindo sempre o stock mínimo referido na alínea e);

-
- g) promoverá nos estabelecimentos que abastece uma adequada exposição dos Produtos;*
- h) colaborará activamente no controlo da qualidade dos Produtos, efectuando recolha de amostras quando as circunstâncias o aconselhem ou a pedido da D..., procedendo à recolha e devolução à D... dos produtos em poder dos seus clientes sempre que o prazo recomendado para o seu consumo tenha expirado e atendendo e transmitindo imediatamente à D... as reclamações que lhe forem dirigidas sobre a qualidade dos Produtos;*
- i) cumprirá escrupulosamente as instruções da D... sobre conservação e utilização dos Produtos, transmitindo essas instruções aos seus clientes e exigindo-lhes o seu cumprimento, sobretudo nos aspectos hígio-sanitários;*
- i) organizará e manterá permanentemente actualizado um ficheiro dos seus clientes, com menção em cada conta-corrente das respectivas vendas de produtos e dos respectivos movimentos de taras, remetendo extractos dessas contas-correntes à D... com a periodicidade e nas condições que esta fixar;*
- k) comunicará imediatamente à D... qualquer facto que chegue ao seu conhecimento e que por qualquer forma possa afectar o bom nome e reputação da D... ou dos Produtos ou ponha em causa os direitos da D... às respectivas marcas ou outros direitos de propriedade industrial relacionados com os Produtos;*
- l) colaborará activamente com a D... na resolução das situações referidas na alínea anterior, e em todas as circunstâncias apoiará a actuação dos seus representantes sempre que tal lhe seja solicitado.*
- 2. A D... poderá, sob condições a acordar com o DISTRIBUIDOR, apoiá-lo com financiamentos e/ou participações na solução dos seus problemas de formação do pessoal ou de organização da empresa.*
- 3. A relação de crédito entre a D... e o seu DISTRIBUIDOR funcionará na base da garantia bancária ou outra equivalente.*

3.1. O DISTRIBUIDOR contratará e manterá actualizada uma garantia de crédito a favor da D..., com o capital equivalente ao valor máximo do crédito de fornecimentos que pretende lhe seja concedido pela D... na época de "ponta".

CLÁUSULA 4.^a

1. A D... não nomeará outro DISTRIBUIDOR dos Produtos na Área do Contrato e diligenciará no sentido de evitar que outros seus distribuidores em outras áreas, aí mantenham, para efeito da comercialização dos Produtos, sucursais, armazéns, entrepostos, depósitos ou quaisquer outros estabelecimentos congéneres.

2. No final de cada ano, a D... e o DISTRIBUIDOR negociarão os objectivos de venda para o ano seguinte e para cada grupo de produtos.

2.1. Os objectivos de venda deverão ser negociados e acordados por escrito até 31 de Dezembro.

2.2. No caso de não haver acordo das partes na fixação dos objectivos para o ano seguinte, corresponderão estes aos objectivos definidos para o ano anterior, acrescidos ou diminuídos de uma percentagem igual à variação das vendas anuais dos distribuidores da D... no mercado nacional com respeito a cada grupo de produtos, relativamente às vendas desse ano.

2.3. Para orientação do DISTRIBUIDOR, a D... fornecer-lhe-á mensalmente a evolução das vendas dos seus distribuidores, por grupo de produtos.

3. O DISTRIBUIDOR obrigar-se-á a cumprir, em cada ano, os objectivos de compra que tiverem sido fixados nos termos do número anterior, os quais deverão ter na devida conta a comercialização e distribuição directa, pela D..., na área definida na cláusula 1^a, dos produtos constantes do Anexo II do presente contrato.

Os objectivos de compra poderão ser analisados trimestralmente, tendo em vista aferir o respectivo cumprimento e a manutenção de stocks mínimos.

4. *A renegociação dos objectivos de compra por virtude de comercialização e distribuição pela D... dos seus produtos aos CLIENTES DIRECTOS, deverá ponderar, de forma equilibrada, os interesses das partes.*
5. *Se o DISTRIBUIDOR não atingir os objectivos definidos no n.º 2 desta Cláusula, a D... poderá resolver o contrato de distribuição ou desvincular-se da obrigação de exclusivo referida no n.º 1, excepto nos casos a seguir indicados:*
 - 5.1 *A área do DISTRIBUIDOR foi afectada por factores de ordem económico-comercial, que atingiram igualmente os outros comerciantes da área.*
 - 5.2 *O não cumprimento dos objectivos é imputável a outras razões igualmente estranhas à vontade do DISTRIBUIDOR.*
6. *Se o DISTRIBUIDOR não abastecer com a frequência necessária quaisquer clientes na Área do Contrato, a D... poderá providenciar por esse abastecimento, debitando ao DISTRIBUIDOR os custos adicionais que tal lhe acarretar, sem prejuízo de, se isso se verificar reiteradamente, se entender que existe incumprimento do contrato.*
7. *A promoção, prospecção, inspecção e vendas de Produtos a estabelecimentos que, embora situados na Área do Contrato, pertençam a CLIENTES DIRECTOS da D..., designadamente tratando-se de sociedades que explorem grandes superfícies de comércio, serão efectivadas pela D..., pelos seus próprios meios e sem intervenção do DISTRIBUIDOR, não sendo estas vendas integradas, para nenhum efeito, no cômputo das vendas do DISTRIBUIDOR.*
8. *Sem prejuízo do estabelecido no número anterior, as entregas de Produtos, nos estabelecimentos referidos no mesmo número, poderão, mediante acordo periódico ou pontual com a D..., ser efectivadas pelo DISTRIBUIDOR, desde que este disponha dos meios humanos e materiais exigíveis pelo volume e frequência dessas entregas, as quais, em qualquer caso, serão sempre facturadas pela D... ao CLIENTE DIRECTO.*
9. *No acordo previsto no número antecedente serão definidas as compensações pecuniárias a pagar, pela D... ao DISTRIBUIDOR pelos serviços prestados, consoante as tabelas que estiverem em vigor, bem como a forma e o prazo de*

reposição dos stocks do DISTRIBUIDOR quando as entregas sejam satisfeitas com os produtos que este tenha em armazém.

(...)

CLÁUSULA 8.^a

1. Em caso de incumprimento de qualquer obrigação decorrente, quer do presente contrato, nele se incluindo as tabelas de preços e condições gerais de venda nos termos constantes da cláusula 2.^a, n.º 1, quer de qualquer dos seus aditamentos e alterações, quer ainda dos contratos de compra e venda celebrados entre a D... e o DISTRIBUIDOR em decorrência do aqui clausulado, poderá o contraente não faltoso resolver o contrato, com efeitos imediatos, mediante comunicação escrita dirigida, sob registo, ao contraente faltoso.

2. Considera-se haver incumprimento em caso de mora que se prolongue por mais de sessenta dias, sem necessidade de outra fixação de prazo por parte do credor.

3. A D... poderá ainda resolver o contrato nos casos seguintes:

a) estado de falência do DISTRIBUIDOR;

b) instauração contra o DISTRIBUIDOR de meios preventivos de falência ou do processo especial de recuperação de empresas;

c) trespasse ou cessão de exploração do estabelecimento do DISTRIBUIDOR, sem prévia autorização, por escrito, da D...;

d) cessão da posição contratual do DISTRIBUIDOR no presente contrato, sem prévia autorização, por escrito, da D...;

e) sendo o DISTRIBUIDOR uma sociedade comercial, qualquer modificação na distribuição do seu capital social que não tenha obtido prévia autorização escrita da D..., ou se o DISTRIBUIDOR lhe não facultar, quando para isso for solicitado, a repartição do seu capital social.

CLÁUSULA 9.^a

1. A resolução, caducidade ou denúncia do presente contrato não conferem ao DISTRIBUIDOR o direito de exigir da D... qualquer indemnização por danos

emergentes e lucros cessantes ou compensação pela perda da qualidade de DISTRIBUIDOR.

2. Cessando o contrato por qualquer forma, o DISTRIBUIDOR fornecerá prontamente à D... todas as informações que esta lhe solicitar relativas à distribuição dos Produtos na Área do Contrato de forma a permitir-lhe reorganizar essa distribuição.

3. No prazo de 30 dias após a cessação do contrato, o DISTRIBUIDOR deverá proceder ao pagamento do saldo que a sua conta-corrente apresentar, quer em termos de Produtos quer em termos de taras que não tenha devolvido, pelo seu valor actualizado, deduzido das cauções pagas.

CLÁUSULA 10.ª

O presente contrato entra em vigor na presente data com efeitos reportados a 30.07.2007 e vigorou até 31.12.2007, renovando-se por períodos sucessivos de um ano civil, salvo declaração em contrário dirigida por qualquer das partes à outra, com a antecedência mínima de 90 dias relativamente ao termo da sua vigência ou das suas sucessivas renovações.

- H)** no anexo II do referido contrato especificam-se os produtos cuja comercialização é confiada ao “DISTRIBUIDOR”;
- I)** A avaliação anual do nível de desempenho do DISTRIBUIDOR suporta da decisão, de renovação ou de cessação do contrato, pela D... (depoimento da testemunha E...);
- J)** Ao adquirir o estatuto de “DISTRIBUIDOR”, a Requerente passou a contar com clientes que não sendo seus, vão passar também a sê-lo, na medida em que ao promover a venda dos produtos da D... vai promover a venda dos demais artigos do seu negócio, vai promover relações com claras repercussões nos seus resultados (depoimento da testemunha F...);
- K)** Ao celebrar o contrato-quadro de distribuição a ora Requerente, teve consciência da precaridade – um ano - do direito de comercializar os produtos da D... na área

geográfica de cada contrato, mas confiou que a sua capacidade de gestão e os meios de que dispunha eram adequados a superar os objetivos imediatos a que se propôs e sedimentar as relações com os clientes (objecto mediato) que sendo, até ali da D..., passaram, a partir daquele momento, a ser, também, seus (depoimentos das testemunhas F... e G...);

- L)** Os objectivos da Requerente são essencialmente integrar no portfolio dos produtos do seu comércio um conjunto mais ou menos alargado de artigos ancora e poder beneficiar já de uma rede de distribuição que alguém desenvolveu antes de si – ou o anterior distribuidor ou a própria D... (depoimentos das testemunhas G... e H...);
- M)** Houve vários casos de denúncia pela D... de contratos de distribuição (depoimento das testemunhas E..., das testemunhas F... e G...);
- N)** Em 20-12-2014 a Requerente outorgou com a sociedade D..., SA, um contrato para distribuição de um conjunto de produtos da D... nos concelhos de Vila Flor, Alfandega da Fé, Carrazeda de Ansiães, Torre de Moncorvo, Vila Nova de Foz Coa, Freixo de Espada a Cinta, Vila Real, Vila Pouca de Aguiar, Alijó, Sabrosa, Peso da Régua, Mesão Frio, Santa Marta de Penaguião e São João da Pesqueira (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- O)** A Requerente, no âmbito do contrato de distribuição referido na alínea anterior, incorreu em gastos do montante de €1.211.285,00 [alínea n) dos considerandos e n.º 2 da clausula 1ª], suportados pela fatura n.º 89000688 de 31-12-2014, emitida pela D... (documento n.º 10);
- P)** Em 2014 a D... resolveu o contrato de distribuição outorgado com a “I..., SA, NIPC..., em 10-07-2009, 30-07-2010, 31-12-2010 e 01-08-2011 (Documento n.º 10);
- Q)** Em 30-12-2016, a Requerente, por aditamento ao contrato de distribuição, contratou com a D... a distribuição dos seus produtos no concelho de Meda e freguesia de ... do concelho de São João da Pesqueira, suportando um encargo acrescido de € 29.825,38 clausula 1ª do contrato) suportados pela fatura n.º DJ

- 1/0089000526 de 30-12-2016, emitida pela D... (documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- R)** Em 19-09-2016 a D... resolveu o contrato de distribuição que outorgou com a sociedade “J..., Lda”, NIPC..., em 22-08-2009, ou seja, apos 7 anos de duração do contrato (Documento n.º 11);
- S)** Em 28-12-2017, A Requerente, por aditamento ao contrato de distribuição, contratou com a D..., SA, (anteriormente denominada C... SA) a distribuição dos seus produtos nos concelhos de Baião e Amarante Incorrendo em gastos do montante de €335.000,00 [considerando n) e n.º 2 da clausula 1ª do contrato] suportados pela fatura n.º DJ 89/0089000518 de 28-12-2017, emitida pela D... (documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- T)** Em 26-09-2017 a D... resolveu os contratos de distribuição que outorgou com a sociedade “K..., Lda”, NIPC..., em 16-03-2010 e 19-10-2010, ou seja, apos o decurso de 7 anos de vigência do contrato (Documento n.º 12) ;
- U)** Os contratos de distribuição outorgados com a D... permitiram-lhe a divulgação do seu novo estabelecimento e a promoção dos bens do seu negócio que vão para além dos produtos da D... (depoimentos das testemunhas F..., G... e H...);
- V)** As quantias pagas pela Requerente à D... justificavam-se como compensação desta dos custos com a criação da rede marketing e publicidade que tinha feito (depoimento da testemunha H...);
- W)** A quantia paga à D... aquando da celebração do contrato de 2014, foi contabilizada pela Requerente como despesa de desenvolvimento na conta do 44-Activos Intangíveis (SNC), sub conta 442 – Projeto de desenvolvimento, por a Requerente entender tratar-se de uma despesa incorrida no âmbito no desenvolvimento do novo estabelecimento; (depoimento da testemunha F...);
- X)** Aquela despesa de investimento foi reconhecida como custos, contabilísticos e fiscais, em três exercícios na proporção de um terço para cada um (depoimentos das testemunhas F... e H...);

- Y)** Aquela opção contabilística foi tomada com fundamento no facto de a Requerente entender tratar-se de um gasto antecipado que, em grande parte, substituiu outros gastos que sempre seriam incorridos para o desenvolvimento do projeto, designadamente com a prospeção de mercado, promoção e divulgação dos produtos do seu comércio (depoimentos das testemunhas F... e H...);
- Z)** A Requerente entendeu que o dispêndio com o contrato de distribuição, não deveria ser considerado como um gasto, imputável, na sua totalidade, ao período, de lançamento do novo estabelecimento, prevendo um período mínimo de três anos para atingir o ano cruzeiro do investimento; (depoimentos das testemunhas F... e H...);
- AA)** A Requerente optou por registar aquele gasto não na conta “28-Gastos diferidos” mas na conta “44-Activos Intangíveis-despesas de desenvolvimento”:
- (a) porque se tratava de uma despesa intrinsecamente relacionada com o projecto do novo estabelecimento em Vila Real e, (b) por entender que essa opção era a que proporcionava uma imagem verdadeira e apropriada das suas demonstrações financeiras (depoimentos das testemunhas F... e H...);
- BB)** Na sequência daquela decisão os gastos foram imputados a três exercícios incluídos na rubrica das amortizações (depoimentos das testemunhas F... e H...);
- CC)** Relativamente ao exercício de 2016, o encargo de € 29.825,38 relativo ao aditamento ao contrato de distribuição à área de distribuição ao concelho de Meda e freguesia de ... do concelho de São João da Pesqueira, foi reconhecido como “despesa de desenvolvimento” e imputado a gastos na proporção de um terço (amortização por aplicação da taxa de 33,33%);
- DD)** O encargo de €335.000,00 suportado em 2017 com o aditamento ao contrato de distribuição abrangendo os concelhos de Baião e Amarante foi contabilizado pela Requerente em “Ativos intangíveis - despesas de desenvolvimento”, mas, entendendo a Requerente que o projeto se encontrava em andamento cruzeiro e não se justificava o seu diferimento, ainda que sob a forma de amortizações, pelo

que o reconheceu como gasto do período em que foi incorrido (depoimentos das testemunhas F... e H...);

EE) A D... instalou nos estabelecimentos dos Distribuidores o seu próprio sistema informático de gestão e faturação aos seus clientes, acedendo à informação on line, sendo a partir deste sistema que aqueles – os Distribuidores – cumprem as suas obrigações fiscais de submissão do SAFT-T (faturação) (depoimento da testemunha H...);

FF) A D... outorga com os seus clientes – os Revendedores - contratos que designa como de “Compra exclusiva” (contrato que consta do documento n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

GG) O investimento efectuado relativamente aos contratos celebrados pela Requerente com a D... permitiu alavancar as vendas da Requerente de cerca de 8 milhões de euros para 20 milhões de euros ao fim de 4 anos (depoimento da testemunha F...);

HH) Ao abrigo da ordem de serviço número OI2019..., de 07-02-2019, foi efectuada uma acção inspectiva interna à Requerente de âmbito parcial abrangendo o IRC do exercício de 2017 em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido;

II) Nessa inspecção foram efectuadas as seguintes correcções;

Quadro n.º A - Síntese das correcções fiscais em sede de IRC em 2017

Capítulo III	Correcções aritméticas	Valor da Correção
3.1.6.1	Amortização	318 250,00
3.1.6.2	Amortização	8 450,52
3.2	Viagens	4 858,00
		331 558,52

JJ) No Relatório da Inspeção Tributária elaborado nessa inspecção efectuada ao exercício de 2017 refere-se além do mais, o seguinte:

3.1 - Das amortizações praticadas relativas a ativos intangíveis projetos de desenvolvimento

Na conta 6432 referente a amortizações/depreciações de projetos de desenvolvimento, o sujeito passivo contabilizou como gastos, o valor de 344.941,79 EUR, que de acordo com o mapa de depreciações e amortizações, modelo 32.1, foi relativo aos seguintes ativos intangíveis.

Quadro n.º 11 – Amortização de ativos intangíveis

N.º Amort Ativo Intangível	Ano de aquisição	Valor aquisição	Taxa praticada	Amortização efetuada
(A)	2017	335.000,00	100%	335.000,00
(B)	2016	29.825,38	33,33%	9.941,79
				344.941,79

Fonte: Ação Inspetiva, Valores em EUR

Este valor tem contrapartida na conta 442 Projetos de desenvolvimento cujo valor agregado debitado é de 1.576.110,74 EUR.

Enviou-se um e-mail ao sujeito passivo no dia 2019-12-191, na pessoa do seu CC, para justificar estes valores, tendo o sujeito passivo entregue a resposta pessoalmente na Direção de Finanças de Braga, no dia 2020-01-22.

3.1.1 Da Amortização - (A) - no valor de 335.000,00 EUR.

O documento apresentado pelo sujeito passivo (anexo n.º 1)2, relativo ao movimento de amortização (A), é uma fatura da D... SA, no valor de 335.000,00 EUR, datada de 2017-12-28 e refere-se à cedência por parte desta ao sujeito passivo, da exclusividade da venda de produtos da "... " pelo sujeito passivo nos concelhos de Baião e Amarante mais a comercialização de produtos de "gama ..." para as áreas exclusivas que já tinha e para os novos concelhos, a partir de 2018-01-01.

Trata-se de um contrato em que o sujeito passivo adquire à D..., pelo preço de 335.000,00 EUR, o direito exclusivo de distribuir e comercializar as marcas daquela central cervejeira, nas áreas geográficas de Baião e Amarante, sem estipular qualquer prazo, pelo que o mesmo tem um carácter sem termo, i.e. com vida útil indefinida.

3.1.2 Da Amortização (B) - no valor de 9.941,78 EUR.

O documento apresentado pelo sujeito passivo (anexo n.º 2)3, relativo ao movimento de amortização (B), é uma fatura da D... SA, no valor de 29.825,38 EUR, datada de 2016-12-30 e refere-se à cedência por parte desta ao sujeito passivo, da exclusividade da venda de produtos da "... e "gama ..." pelo sujeito passivo na área geográficas do concelho de Meda e freguesia ... do Concelho de São João da Pesqueira.

Este documento parece, em substância, ser em tudo idêntico ao que originou movimento de amortização, identificado como (A).

I.e. refere-se a uma aquisição do direito exclusivo de distribuir e comercializar as marcas daquela central cervejeira, nas áreas geográficas em causa e sem estipular qualquer prazo de concessão pelo que o mesmo tem um carácter sem termo (i.e. com vida útil indefinida).

3.1.3 Da contabilização como ativo intangível - projetos de desenvolvimento

Relativamente à amortização (A), o sujeito passivo contabilizou este direito como ativo intangível na conta 442 projetos de desenvolvimento, e como tal amortizou num único ano (taxa de 100%).

Já quanto à amortização (B), o sujeito passivo apesar de contabilizar tal direito como ativo intangível na conta 442 projetos de desenvolvimento, diluiu a sua amortização por três anos (Taxa de 33,33%).

Se em substância os ativos intangíveis em causa são em tudo semelhantes, não se alcança o motivo para dar tratamentos de amortização diferentes, o primeiro num único ano e o segundo em três anos.

Em todo o caso, de semelhante apresentam o facto de terem sido contabilizados como Ativos Intangíveis -projetos de desenvolvimento.

3.1.4 Da contabilização como AI

De acordo com o n.º 1 e n.º 2 do art.º 32.º do CIRC, bem como o n.º 1 e n.º 2 do art.º 17.º do DR 2/90, as despesas com projetos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas, ainda que os elementos deles resultantes venham a ser reconhecidos como ativos intangíveis nas demonstrações financeiras dos sujeitos passivos.

Consideram-se despesas com projetos de desenvolvimento as realizadas pelo sujeito passivo através da exploração de resultados de trabalhos da investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção.

Assim à luz daqueles normativos, e por força da NCRF 6, os ativos aqui em causa não podem ser classificados como projetos de desenvolvimento.

Se não são ativos intangíveis - projetos de desenvolvimento - será que estes direitos ainda assim serão ativos intangíveis?

De acordo com aquela NCRF, um ativo intangível: é um ativo não monetário identificável sem substância física.

Para que um dispêndio possa ser definido como um ativo intangível, há a necessidade do cumprimento de três condições (§10 da NCRF 6): identificabilidade, controlo e benefícios económicos futuros.

Um ativo intangível cumpre o requisito de identificabilidade quando este for separável do conjunto da entidade, de modo a que possa ser vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, ou então, quando este resultar de direitos contratuais ou legais separáveis da entidade.

Uma entidade controla um ativo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros relacionados diretamente com esse ativo intangível, e possa restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, esse poder advém de direitos legais que a empresa possua sobre esse ativo intangível. Nestes casos o que o sujeito passivo controla é a exclusividade das ..." e "gama ..." nas áreas geográficas.

Os benefícios económicos futuros relacionados com o ativo intangível podem incluir réditos da venda ou prestações de serviços, poupanças de custos ou outros benefícios resultantes do uso desse ativo pela entidade.

Verifica-se assim que tanto o dispêndio de 335.000,00 EUR, como o de 29.825,38 EUR reúnem todos os elementos indispensáveis à luz da NCRF 6 para serem considerados ativos intangíveis.

3.1.5 Da amortização de ativos intangíveis com uma vida útil indefinida

Até 2016, a NRCF 6 e o SNC não previa sequer a amortização dos ativos intangíveis com uma vida útil indefinida.

Já fiscalmente, os ativos intangíveis apenas são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada, nos termos do n.º 1 do art.º 16.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, de 14 de setembro, estabelecendo a tabela II - taxas genéricas (código 2475), que para os elementos de propriedade industrial, nos quais se incluem os alvarás, a taxa de amortização é determinada em função do período de tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva.

Relativamente aos ativos intangíveis cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período ilimitado de tempo, ou seja, com vida útil indefinida, não são amortizáveis, nos termos do n.º 1 e da alínea b) do n.º 2, a contrário, do art.º 16.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, de 14 de setembro, exceto em caso de deprecimento efetivo, devidamente comprovado e reconhecido pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Com a reforma do IRC em 2014 - Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, passou a ser aceite como gasto fiscal o custo de aquisição de ativos intangíveis tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada, bem como o goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais.

Este regime, estabelecido no art.º 45.º-A do CIRC, apenas se aplica aos ativos adquiridos em ou após o dia 1 de janeiro de 2014, e por um período de 20 anos, em partes iguais, após o reconhecimento inicial, nos termos do n.º 1 do art.º 12.º da referida Lei.

3.1.6 Da não aceitação da amortização do ativo fixo intangível.

3.1.6.1 Da amortização (A)

De acordo com os documentos em causa relativamente ao primeiro ativo intangível, não é possível face ao exposto, aceitar a sua amortização a 100%. Contudo é suscetível de beneficiar do regime do art.º 45.º do CIRC, motivo pelo qual se aceitará não como amortização, mas como gasto 1/20 de 335.000,00 EUR o que dá 16.750,00 EUR.

Desta forma crescer-se-á o valor de 318.250,00 EUR (335.000,00 EUR - 16.750,00 EUR), ao lucro tributável de 2017.

3.1.6.2 Da amortização (B)

De acordo com os documentos em causa relativamente ao segundo ativo intangível, também não é possível a sua amortização a 33,33%, contudo também pode beneficiar do regime do art.º 45.º do CIRC, motivo pelo qual se aceitará apenas como gasto 1/20 de 29.825,38 EUR o que dá 1.491,27 EUR (29.825,38 EUR/20).

Desta forma e face ao exposto crescer-se-á o valor de 8.450,52 EUR (9.941,79 EUR - 1.491,27 EUR), ao lucro tributável de 2017.

(...)

3.3 - Síntese das correções em sede de IRC

Resumem-se de seguida as correções propostas em sede de IRC.

Quadro n.º 13 – Síntese das correções fiscais em sede de IRC em 2017

Capítulo III	Correções Aritméticas	Valor Correção
3.1.6.1	Amortização	318.250,00
3.1.6.2	Amortização	8.450,52
3.2	Viagens	4.858,00
		331.558,52

Fonte: Ação Inspetiva, Valores em EUR

Face ao exposto, *acrescer-se-á o valor de 331.558,52 EUR ao lucro tributável de 2017.*

(...)

IX – Direito de Audição

(...)

9.1.2 - Da contestação às correções relativas ao ponto 3.1

O sujeito passivo contesta as correções relativas ao ponto 3.1.1 e 3.1.2, respeitante às amortizações efetuadas, quanto:

A - à Fatura DJ 89/0089000518 de 2017-12-28 emitida pelo SP D..., S.A., NIF ... ao SP A..., S.A., NIF..., que é o distribuidor), no montante, sem IVA, de 335.000,00 EUR, tem como descritivo das prestações de serviços subjacentes à sua emissão "Cedência de área conforme cláusula 1.ª n.º1 e n.º 2 do contrato datado de 28 de Dezembro de 2010", (ponto 3.1.1)

B - à Fatura DJ 89/0089000525 de 2016-12-30 emitida pela D... SA, NIF ... ao SP A..., S.A., NIF ..., que é o distribuidor), no montante, sem IVA, de 29.825,38 EUR, tem como descritivo das prestações de serviços subjacentes à sua emissão "Cedência de área cf. contrato 30/12/2016" (ponto 3.1.2).

(...)

9.1.4 - Da análise ao direito de audição apresentado pelo sujeito passivo

O sujeito passivo junta em anexo à petição do direito de audição como DOC 1, o contrato inicial que até ao presente momento não havia disponibilizado.

O sujeito passivo vem ao longo dos parágrafos 1 ao 34 da petição do direito de audição, essencialmente descrever o contrato.

Nos restantes parágrafos da petição do direito de audição, e em síntese, o sujeito passivo contesta as correções propostas com base em três argumentos:

A - Despesas de Desenvolvimento.

Devem ser consideradas Despesas de desenvolvimento por dever-se considerar que contribuem de forma relevante para o desenvolvimento do seu projeto empresarial, designadamente permitindo alcançar melhorias significativas no processo de distribuição com o estabelecendo de rotas muito mais eficientes, quer do ponto de vista das receitas quer sobretudo do ponto de vista da redução dos gastos

B - Não são ativos intangíveis.

Se não forem considerados como "Despesas de desenvolvimento" então também não poderão ser qualificadas como "outros ativos intangíveis" porquanto não se verifica em relação a estes, os critérios de reconhecimento como ativos, designadamente:

- a) os direitos adquiridos não são suscetíveis de serem separados ou vendidos autonomamente da entidade;*
- b) sendo suscetíveis de produzir benefícios económicos futuros a A... não tem o direito de controlo dos mesmos, não tendo a faculdade de recorrer ao tribunal para exigir que a D... cumpra o contrato, ou tendo-o, tal direito, limita-se ao período de vigência do contrato ou de qualquer uma das suas renovações (um ano civil)*
- c) o dispêndio pese embora incorrido para proporcionar benefícios económicos futuros A..., não está associado a nenhum ativo intangível ou outro ativo*

Como corolário, neste caso impõe-se que seja reconhecido, a contrário sensu, como gasto do período.

C - vigência temporal limitada de um ano.

Caso a AT mantenha a classificação dos dispêndios em causa como "outros ativos intangíveis" sempre se impõe, no caso, que os direitos adquiridos têm, por expressa consignação no contrato a validade de um ano civil, e como tal devem ser amortizados num único exercício.

9.1.4.1 Do argumento A - Despesas de desenvolvimento

A aquisição do direito à "área geográfica" e/ou aumento do portefólio de produtos por parte do sujeito passivo, dificilmente poderá ser considerado como despesas com projetos de desenvolvimento.

Julgar-se-ia que a definição prevista no n.º 2 do art.º 32.º do CIRC, em que se consideram despesas com projetos de desenvolvimento as realizadas pelo sujeito passivo através da exploração de resultados de trabalhos da investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção, seria o suficiente para desaconselhar a interpretação (bastante lata) que o sujeito passivo pretende dar à expansão geográfica e/ou aumento do portefólio de produtos, resultante do aditamento aos contratos de distribuição em causa.

Mas como aparentemente isso não é suficiente, socorrer-nos-emos, entre outros, do aludido no parágrafo §8 da NCRF 6 que define o desenvolvimento como a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou conceção para produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.

O §59 desta mesma NCRF, dá exemplos de atividades de desenvolvimentos, nomeadamente:

- a) A conceção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;*
- b) A conceção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;*
- b) A conceção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial;*

d) A conceção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Voltando ao caso em apreço, e se os dispêndios fossem relacionados com aditamentos porque se previa apenas o aumento do portefólio de produtos para as áreas em que já operava?

Se assim fosse, não haveria alteração de rotas, e a ser como o sujeito passivo defende, então já não poderia ser uma despesa de desenvolvimento, pois o desenvolvimento está na melhoria das rotas de distribuição.

Donde se concluirá que as melhorias significativas no processo de distribuição com o estabelecimento de rotas mais eficientes, tal como alega o sujeito passivo, a verificarem-se, o que não foi demonstrado, constituirão sempre uma consequência e nunca uma causa da expansão geográfica e/ou de portefólio de produtos.

Julga-se ficar, assim, demonstrado que o dispêndio em causa, não pode ser considerado como um projeto de desenvolvimento tal como definido pelo SNC a contabilizar na conta 442, o que não invalida que esse dispêndio não possa ser considerado com uma aquisição de um ativo intangível.

Quanto à diferença de contabilização efetuada para caso idênticos, vem dizer que aquando do aditamento ao contrato de 2016 (ver ponto 3.1.2, e como visto no quadro n.º 18, também no aditamento de 2014) eram de três anos, o número médio de anos de duração dos contratos de revenda que a D... celebrava com os seus clientes, durante os quais tinha a expectativa de ser o distribuidor (meramente potencial porquanto a D... se reserva o direito de efetuar a venda direta através de um dos seus centros de distribuição ou através do distribuidor e alterar a qualquer momento uma ou outro).

E que no ano de 2017, a A..., após reanálise do enquadramento dos dispêndios, que considerou serem de desenvolvimento, amortizou-os num único período - o da vigência do contrato de distribuição.

Se bem se percebe, o sujeito passivo alega que em 2017, passou a amortizar num único ano porque houve uma reanálise da sua classificação e estes dispêndios passaram a ser considerados de desenvolvimento.

O sujeito passivo entra em contradição consigo, pois que, tal como exposto no quadro n.º 14, os dispêndios com os aditamentos de 2014, 2016 e 2017, foram considerados todos como projetos de desenvolvimento sendo contabilizados na conta 442.

E contradiz-se também ao defender a amortização em três anos, no caso do aditamento de 30-12-2016, por alegada expectativa (não fundamentada) de ser o número médio de anos de duração dos contratos de revenda que a D... celebra com os seus clientes, quando defende posteriormente, para a amortização do aditamento de 2017-12-28 que tendo o contrato a duração de um ano civil deve ser amortizado num único ano, como se entretanto tivesse ocorrido alguma alteração da duração do contrato, o que não sucedeu.

Verifica-se desta forma, uma injustificada violação do princípio contabilístico da consistência.

Este princípio implica a manutenção das mesmas práticas contabilísticas de um exercício económico para outro, impedindo, portanto, que em cada um dos exercícios sejam aplicadas as práticas mais vantajosas para as empresas, designadamente em termos fiscais.

Em conclusão, nem esses dispêndios deverão ser consideradas despesas de desenvolvimento (o que não quer dizer que não devam ser considerados ativos fixos intangíveis), nem tão pouco se percebe o que mudou para terem ocorrido prazos diferentes de depreciação (visto que, se fossem consideradas como projetos de desenvolvimento nos termos do SNC, o que não se concede, o sujeito passivo também não logrou demonstrar/fundamentar o motivo para depreciar em um ano, num dos casos, e em três anos, num outro em tudo idêntico àquele), concluindo-se, dessa forma, que os critérios terão sido arbitrários, ou, pelo menos, não especificados.

9.1.4.2 Do argumento B - Não são ativos intangíveis

Como anteriormente exposto, para que um dispêndio possa ser definido como um ativo intangível, há a necessidade do cumprimento de três condições (§10 da NCRF 6): identificabilidade, controlo e benefícios económicos futuros.

A identificabilidade verifica-se quando este for separável do conjunto da entidade, de modo a que possa ser vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, ou então, quando este resultar de direitos contratuais ou legais separáveis da entidade.

Se bem se alcança, o sujeito passivo afirma que não se verifica a identificabilidade por alegar não poder alienar ou transmitir o direito de exclusividade de distribuição, mas em boa verdade e salvo melhor opinião, não há no contrato inicial ou nos aditamentos qualquer cláusula que impede a transmissão do direito exclusivo de distribuição.

Da leitura do contrato Inicial constata-se que a transmissão do direito é possível, ainda que condicionada a uma autorização expressa por parte da D... (ver al. d) do n.º 3 da Cláusula 8.º do contrato inicial), como tal julga-se manter-se válida, a verificação da identificabilidade.

O requisito do controlo tem que ver com o facto da entidade controlada ter o poder de obter benefícios económicos futuros relacionados diretamente com esse ativo intangível, e poder restringir o acesso de terceiros a esses benefícios, o que se verifica, na medida em que ele é o distribuidor exclusivo da D... naquelas áreas geográficas, tirando obviamente os clientes que são fornecidos diretamente pela D... .

Finalmente, argumentar que este dispêndio não lhe traz benefícios económicos futuros relacionados seria o mesmo que dizer que o mesmo era desprovido de qualquer racionalidade económica, o que além de ilógico e absurdo, faria com que os mesmos não pudessem, em caso algum, ser considerados gastos fiscais ao abrigo do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC.

9.1.4.3 Do argumento C - vigência temporal limitada de um ano

Sobre a relação contratual entre o sujeito passivo e a D... atendendo que:

A - Como é referido no contrato de 2017-12-28, que constitui o quinto aditamento ao Contrato de Distribuição inicial, a relação comercial entre as duas empresas remonta, pelo menos a 1995-08-25, data em que foi celebrado um anterior Contrato de Distribuição (que foi objeto de aditamento em 1997-12-31)

B - O Contrato de Distribuição inicial, datado de 2010-12-20, teve, logo nessa data, efeitos reportados a 2007-07-30

C - Esse contrato inicial vem-se renovando, efetivamente, anualmente, até à presente data, ou seja, há mais de 20 anos.

D - Esse Contrato de Distribuição inicial já foi alvo de cinco aditamentos (de 2010-12-20, 2011-05-23, 2014-12-30, 2016-12-30 e 2017-12-28), sempre com o alargamento progressivo, em cada um deles, da área geográfica de distribuição e/ou do portefólio de produtos.

E - O sujeito passivo (Distribuidor), na sequência do aditamento de 2014-12-30, com o alargamento da área geográfica de distribuição e/ou aumento do portefólio de produtos, despendeu, 1.211.285,36 EUR.

F - O sujeito passivo (Distribuidor), na sequência do aditamento de 2016-12-30, com novo alargamento da área geográfica de distribuição e/ou aumento do portefólio de produtos, despendeu, 29.825,38 EUR;

G - O sujeito passivo (Distribuidor) na sequência do último aditamento, de 2017-12-28, com novo alargamento da área geográfica de distribuição e/ou aumento do portefólio de produtos (que se iniciou em 2018-01-01), despendeu, 335.000,00 EUR, tendo, pois, toda a expectativa e o interesse em renovar o contrato, face ao investimento dos últimos anos no alargamento da sua área de distribuição;

H - Não existe qualquer custo para a renovação do contrato.

Para estabelecer o referido enquadramento contabilístico-fiscal desta factualidade ter-se-á de, primeiramente, atender ao determinado na NCRF 6,

nomeadamente aos seus parágrafos § 8 a § 17 e parágrafos § 86 a §105, mais especificamente os parágrafos § 86 a § 94.

Assim, analisando estas regras, verificamos que elas determinam que:

"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 Influxos de caixa líquidos para a entidade (sublinhado e negrito nosso).

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.

89 – 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.

90 – Dada a história de rápidas alterações na tecnologia, o software de computadores e muitos outros ativos intangíveis são suscetíveis de obsolescência tecnológica. Por isso, é provável que a sua vida útil seja curta.

*91 – 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 (**sublinhado e negrito nosso**).*

*92 – A vida útil de um ativo intangível 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 ativo. Se os direitos contratuais ou outros direitos legais forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do ativo intangível deve incluir o(s) período(s) de renovação apenas se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem um custo significativo (**sublinhado e negrito nosso**);.*

93 – 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 determinados por estes fatores.

*a) - Há evidência, possivelmente baseada na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender do consentimento de terceiros, isto inclui evidência de **Que os terceiros darão o seu consentimento (sublinhado e negrito nosso)**;*

b) Há evidência de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão satisfeitas; e

C) O custo da renovação para a entidade não é significativo quando comparado com os benefícios económicos futuros que se espera que fluam para a entidade a partir da renovação." (sublinhado e negrito nosso);

Assim sendo, parece que, face a todas as circunstâncias concretas, acima referidas, inerentes aos presentes contratos e à relação comercial existente entre as duas empresas, existe uma grande evidência de que os direitos contratuais serão renovados, sem qualquer custo para o sujeito passivo, não havendo limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere influxos de caixa líquidos para o Distribuidor, A..., SA. O que nos faz concluir que o direito à distribuição - de produtos daquelas marcas, naquela área geográfica - que o SP adquiriu, se trata de um ativo intangível de vida útil indefinida.

Não sendo possível determinar com fiabilidade a vida útil, o parágrafo § 105 da NCRF 6 estabelece que, contabilisticamente, um ativo intangível com uma vida útil indefinida deve ser amortizado num período máximo de 10 anos.

Já fiscalmente, o art.º 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, determina que só são aceites como gastos fiscais as amortizações de ativos intangíveis, quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada.

Logo, a amortização de um ativo intangível com uma vida útil indefinida não é aceite fiscalmente, pois, não possui uma vigência temporal limitada.

9.2 Conclusão da análise ao direito de audição

9.2.1 - Da parte não contestada

Desta forma, conforme exposto no ponto 9.1.1 as propostas de correções constantes no projeto de relatório de correções enviado ao sujeito passivo, relativas ao ponto 3.2 convertem-se em definitivas.

9.2.2 - Da parte contestada

Demonstrou-se que nos termos da NCRF 6, o dispêndio que o sujeito passivo teve com as faturas DJ 89/0089000518 de 2017-12-28 emitida pelo SP D..., S.A., no montante, sem IVA, de 335.000,00 EUR, e Fatura DJ 89/0089000525 de 2016-12-30 emitida pela D... SA, no montante, sem IVA, de 29.825,38 EUR, traduz-se a expansão geográfica e ou de produtos, adquirida pelos aditamentos de 2016-12-30 e 2017-12-28, e que não pode ser considerada, ao abrigo do artº 32.º do CIRC, art.º 16.º do DR 25/2009 e NCRF 6, como despesa com projetos de desenvolvimento, mas sim com aquisição de ativos fixos intangíveis, cuja vida útil não é possível determinar com fiabilidade.

Ora, fiscalmente, o art.º 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, determina que só são aceites como gastos fiscais as amortizações de ativos intangíveis, quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada. Logo, a amortização de um ativo intangível com uma vida útil indefinida não é aceite fiscalmente, pois não possui uma vigência temporal limitada.

Contudo com a reforma do IRC em 2014 - Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, passou a ser aceite como gasto fiscal o custo de aquisição de ativos intangíveis tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada, bem como o goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais.

Este regime, estabelecido no art.º 45.º-A do CIRC, apenas se aplica aos ativos adquiridos em ou após o dia 1 de janeiro de 2014, e por um período de 20 anos,

em artes iguais, após o reconhecimento inicial nos termos do n.º 1 do art.º 12.º da referida Lei.

Em face da matéria de facto e de direito exposta, salvo melhor opinião, deverá considerar-se que o sujeito passivo não logrou apresentar matéria de facto ou de direito, suscetíveis de alterar as propostas; de correções do ponto 3.1 do relatório, pelo que as mesmas se deverão converter em definitivas.

KK) Na sequência daquela acção inspetiva credenciada pela ordem de serviço (OI2019...) a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2020 ... e da liquidação de juros compensatórios n.º 2020..., bem como a respectiva demonstração de acerto de contas com o n.º 2020 ...referentes aquele exercício de 2017 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

LL) A Requerente deduziu reclamação graciosa das liquidações referidas, que teve o n.º ...2020... e foi indeferida por despacho de 19-01-2021, proferido pelo Chefe de Divisão da Direcção de Finanças de Braga (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

MM) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma outra inspecção à Requerente, ao abrigo da Ordem de Serviço OI2019..., de 26-12-2019, relativa ao exercício de 2016, em que foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

3.1 - Das amortizações praticadas relativas a ativos intangíveis projetos de desenvolvimento

Na conta 6432 referente a amortizações/depreciações de projetos de desenvolvimento, o sujeito passivo contabilizou como gastos, o valor de 413.784,33 EUR, que de acordo com o mapa de depreciações e amortizações, modelo 32 (anexo n.º1), foi relativo aos seguintes ativos intangíveis.

Quadro n.º 6 – Amortização de ativos intangíveis

N.º Amort Ativo Intangível	Ano de aquisição	Valor aquisição	Taxa praticada	Amortização efetuada
(A)	2014	1.211.285,36	33,33%	403.842,54
(B)	2016	29.825,38	33,33%	9.941,79
				344.941,79

Fonte: Ação Inspeciva, Valores em EUR

Este valor tem por contrapartida um crédito de igual valor na conta 442 Projetos de desenvolvimento cujo valor agregado, debitado no final de 2016, era de 1.241.110,74 EUR.

Enviou-se um e-mail ao sujeito passivo no dia 2020-09-092, na pessoa do seu CC, para identificar estes valores, tendo o sujeito passivo entregado a resposta pessoalmente na Direção de Finanças de Braga, no dia 2020-09-213.

3.1.1 Da Amortização - (A) - no valor de 403.842.54,00 EUR.

O documento apresentado pelo sujeito passivo (anexo n.º 2), relativo ao valor de aquisição de ativo intangível e respetivo movimento de amortização (A), é uma fatura da D... SA, NIF ..., no valor de 1.211.85,36 EUR, datada de 2014-12-31 e tem por descritivo "I...".

Esta fatura está diretamente relacionada com o aditamento de 2014-12-30 (ver anexo n.º 2) ao contrato de distribuição celebrado em 2010-12-20 (ver anexo n.º 4).

3.1.2 Da Amortização (B) - no valor de 9.941,78 EUR.

O documento apresentado pelo sujeito passivo (anexo n.º 3), relativo ao valor de aquisição de ativo intangível e respetivo movimento de amortização (B), é uma fatura da D... SA, NIF..., no valor de 29.825,38 EUR, datada de 2016-12-30 e tem por descritivo "Cedência de arpa cf contrato 2016-12-30".

Esta fatura está diretamente relacionada com o aditamento de 2016-12-305 (ver anexo n.º 3) ao contrato de distribuição celebrado em 2010-12-20 (ver anexo n.º 4).

3.1.3 Do contrato de 2010-12-20 e dos respetivos aditamentos.

No contrato de 2010-12-20 (anexo n.º 4), é estabelecido um contrato de distribuição entre o sujeito passivo (distribuidor) e a D... .

Assim, o sujeito passivo fica distribuidor de produtos da D..., obrigando-se esta última a não nomear outro distribuidor dos seus produtos na área geográfica do contrato.

Desta forma, e salvo melhor interpretação, com exceção dos clientes diretos desta área geográfica que são determinados pela D... e que ela reserva para si, o sujeito passivo fica com a exclusividade da venda de produtos da D... naquelas áreas geográficas.

O contrato vigora pelo prazo de um ano civil, renovável, por períodos sucessivos, salvo declaração em contrário dirigida, por qualquer das partes à outra parte, com a antecedência de 90 dias relativamente ao termo da sua vigência ou de qualquer das suas renovações (cláusula 10ª).

Pelo aditamento de 2014-12-30 (ver anexo n.º 2) o sujeito passivo passou a poder distribuir, a partir de 2015-01-01 e em exclusividade, com a exceção já referida dos clientes diretos da D..., em vários concelhos tais como Vila Flor, Vila Real, etc ... produtos da D... .

O sujeito passivo, na sequência deste aditamento, com o alargamento da área geográfica de distribuição e/ou aumentado portefólio de produtos, despendeu, 1.211.285,36 EUR, acrescido do respetivo IVA.

Pelo aditamento de 2016-12-30, o sujeito passivo passou a poder distribuir, a partir de 2017-01-01 e em exclusividade, com a exceção já referida dos clientes diretos da D..., nos concelhos de Meda e freguesia de ... do concelho de S. João da Pesqueira, produtos da D...

O sujeito passivo, na sequência do aditamento de 2016-12-30, com novo alargamento da área geográfica de distribuição e/ou aumento do portefólio de produtos, despendeu, 29.825,38 EUR acrescido do respetivo IVA.

3.1.4 Da contabilização como ativo intangível - projetos de desenvolvimento

O sujeito passivo contabilizou a aquisição destes direitos como ativos intangíveis na conta 442 projetos de desenvolvimento, e diluiu a sua amortização por três anos (Taxa de 33,33% - ver anexo n.º 1).

Posteriormente aquando do aditamento em 2017-12-28 pelo qual o sujeito passivo pagou 335.000,00 EUR acrescido de IVA (anexo n.º 5), o sujeito passivo contabilizou de igual forma aquele direito como um ativo intangível na conta 442 projetos de desenvolvimento, mas efetuou a sua amortização apenas num ano (Taxa de 100%).

Se em substância, os ativos intangíveis em causa são em tudo semelhantes, não se alcança qual o motivo para dar tratamentos de amortização diferentes, os dois primeiros em três anos e o terceiro em um ano apenas.

Em todo o caso, de semelhante, ambos apresentam o facto de terem sido contabilizados como Ativos Intangíveis - projetos de desenvolvimento.

3.1.5 Da contabilização como AI

3.1.5.1 Dos Projetos de Desenvolvimento

A aquisição do direito à "área geográfica" e/ou aumento do portefólio de produtos por parte do sujeito passivo, dificilmente poderá ser considerado como despesas com projetos de desenvolvimento.

De acordo com o n.º 1 e n.º 2 do art.º32.º do CIRC, bem como o n.º 1 e n.º2 do art.º 17.º do DR 2/90, as despesas com projetos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas, ainda que os elementos deles resultantes venham a ser reconhecidos como ativos intangíveis nas demonstrações financeiras dos sujeitos passivos.

Consideram-se despesas com projetos de desenvolvimento as realizadas pelo sujeito passivo através da exploração de resultados de trabalhos da investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção.

Mais, o parágrafo §8 da NCRF 68 define o desenvolvimento como a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou conceção para produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.

O §59 desta mesma NCRF, dá exemplos de atividades de desenvolvimentos, nomeadamente:

- a) A conceção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;*
- b) A conceção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;*
- c) A conceção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial;*
- d) A conceção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.*

Voltando ao caso em apreço, os dispêndios com a aquisição de direito de exclusividade de distribuir em novas áreas geográficas⁹ ou aumento de portefólio de venda de produtos da D..., de acordo a definição supra, não podem ser considerados como Ativos Intangíveis - Projetos de Desenvolvimento.

E ainda que o sujeito passivo possa argumentar que permitiu o desenvolvimento de rotas de distribuição mais eficientes, não se devem confundir conceitos como ganhos de economia de escala decorrentes da aquisição de novos direitos de distribuição (novas áreas geográficas e/ou aumento do portefólio de produtos) com projetos de desenvolvimento tal como definidos nos normativos citados.

Assim, à luz dos n.º 1 e n.º 2 do art.º 32.º do CIRC, bem como dos n.º 1 e n.º 2 do art.º 17.º do DR 2/90, e NCRF 6, os dispêndios em apreço não podem ser classificados como projetos de desenvolvimento.

3.1.5.2 Dos Ativos intangíveis

Se a aquisição destes direitos não pode ser relevada como projetos de desenvolvimento, poderá, ainda assim, ser considerada com ativos intangíveis? De acordo com a NCRF 6, um ativo intangível: é um ativo não monetário identificável sem substância física.

Para que um dispêndio possa ser definido como um ativo intangível, há a necessidade do cumprimento de três condições (§10 da NCRF 6): identificabilidade, controlo e benefícios económicos futuros.

Um ativo intangível cumpre o requisito de identificabilidade quando este for separável do conjunto da entidade, de modo a que possa ser vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, ou então, quando este resultar de direitos contratuais ou legais separáveis da entidade.

O sujeito passivo não pode revindicar que não se verifica a identificabilidade por uma suposta impossibilidade de não poder alienar ou transmitir o direito de exclusividade de distribuição, porque em boa verdade e salvo melhor opinião, não há no contrato de 2010-12-20 ou nos aditamentos qualquer cláusula que impeça a transmissão do direito exclusivo de distribuição.

Após leitura atenta do contrato inicial, constata-se que a transmissão do direito é possível, ainda que condicionada a uma autorização expressa por parte da D... (ver al. d) do n.º 3 da Cláusula 8.º do contrato inicial). Como tal, manter-se-á válida a verificação da identificabilidade.

Uma entidade controla um ativo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros relacionados diretamente com esse ativo intangível, e se puder restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, esse poder advém de direitos legais que a empresa possua sobre esse ativo intangível.

Nestes casos o que o sujeito passivo controla é a exclusividade das ... " e "gama ..." naquelas áreas geográficas, excluindo, obviamente, os clientes que são fornecidos diretamente pela D... .

Os benefícios económicos futuros relacionados com o ativo intangível podem incluir réditos da venda ou prestações de serviços, poupanças de custos ou outros benefícios resultantes do uso desse ativo pela entidade.

Argumentar que este dispêndio não lhe traz benefícios económicos futuros relacionados seria o mesmo que dizer que o mesmo era desprovido de qualquer racionalidade económica, o que além de ilógico e absurdo, faria com que os mesmos não pudessem, em caso algum, ser considerados gastos fiscais ao abrigo do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC.

Até porque como o sujeito passivo reconheceu (ver mais à frente ponto 3.1.7 - e anexo n.º 6): "(...(Face à evolução do volume de negócios e tendo em conta a margem bruta do negócio não restam dúvidas que o gasto associado à renegociação do contrato de distribuição, se recuperou em menos de 3 (três anos). (...))".

Donde se conclui que tanto o dispêndio de 1.211.285,36 EUR, como o de 29.825,38 EUR reúnem todos os elementos indispensáveis, à luz da NCRF 6, para serem considerados ativos intangíveis.

3.1.6 Da vida útil dos ativos intangíveis.

Estabelecido que a aquisição dos direitos de exclusividade de distribuição, de novas áreas geográficas e ou o aumento do portefólio de produtos no valor respetivo de 1.211.285,36 EUR e 29.825,38 EUR, são ativos intangíveis, resta saber qual a vida útil que esses ativos terão, uma vez que o tratamento contabilístico e fiscal será diferente consoante a vida útil seja limitada ou indefinida.

3.1.7 Da vida útil 3 anos defendida pelo sujeito passivo

Tal como exposto no ponto 3.1.4, ao amortizar os direitos em causa em três anos, o sujeito passivo considerou que os mesmos correspondiam à vida útil desses mesmos direitos.

O sujeito passivo enviou, por correio eletrónico no dia 2020-10-02 (ver anexo n.º 6), uma exposição em que procurou justificar e fundamentar os três anos de vida útil, que, a ser assim, terminaria em 2017 para o direito adquirido em 2014-12-30 e em 2019 para o direito adquirido em 2016-12-30

Assim em síntese, o sujeito passivo alega que:

A - O investimento de 2014, foi recuperado muito antes dos três anos, tal como demonstra a evolução económica do sujeito passivo que passou de 10.086.427 EUR no final de 2013 para 20.834.731,00 EUR no final de 2017, pelo que se o gasto foi recuperado em menos de 3 anos, não será racional, mas até injusto e desproporcionado que o mesmo deva ser recuperado por meio de uma proporção de 20 anos.

B - Quanto à relação entre o contrato de distribuição e o contrato de revenda, nesses contratos, a D... mantém-nos por um tempo médio de 3 anos.

C - Considerando o modelo de dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade, o comportamento não abusivo do sujeito passivo por outro, indissociados das circunstâncias concretas da realidade factual, a opção é razoável, racional e proporcionada.

D - O sujeito passiva alega que em procedimentos inspetivos realizados a outros distribuidores foram tomadas decisões, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que aceitam os gastos incorridos pelos distribuidores num período temporal de 3 anos.

Quanto à questão do retorno financeiro, se atendermos a que, grosso modo, o retorno de um investimento é o equivalente à soma dos fluxos financeiros presentes e futuros de sinal contrário (os de sinal positivo são os fluxos financeiros, presentes e futuros relacionadas com as vendas obtidas nessas áreas, enquanto os negativos têm que ver com o dispêndio com a aquisição do direito em causa (aumento de novas áreas geográficas e/ou portefólio de produtos), com a aquisição presente e futura de mercadoria para vender naquelas áreas geográficas, gastos presentes e futuros com mão de obra adicional, gastos adicionais de distribuição presentes e futuros como camiões, portagens, combustível, etc... .), conclui-se que sujeito passivo parece confundir conceitos de retorno de um investimento com o acréscimo de volume de negócios.

De qualquer modo, considerando como de boa fé o exposto pelo sujeito passivo, e não há qualquer razão para acreditar que assim não seja, parece que se está na presença de aquisição de ativos com uma alta rentabilidade, a que certamente não será alheio o trabalho, esforço, empenho, empreendedorismo meritórios por parte do sujeito passivo, para que assim seja.

Mas tal como definido no parágrafo § 8 da NCRF 6, a vida útil de um ativo intangível é o período durante o qual uma entidade espera que esteja disponível para uso, e não o período de retorno do investimento.

Exemplificando com o caso em apreço, supondo que o retorno do investimento com aquisição da área geográfica pelo aditamento de 2014-12-30 foi, efetivamente, de 3 anos como alega o sujeito passivo, isso não impede que aquela área geográfica continue no presente (data da presente inspeção) a gerar influxos financeiros positivos.

E certamente que, dada a alta rentabilidade do ativo, no que depender do sujeito passivo, essa a área geográfica continuará no futuro a gerar influxos financeiros positivos.

Ou seja, em cada um dos anos de 2014 até ao presente ano, e conforme parece indiciar a história de sucesso do sujeito passivo, pelo menos durante mais alguns anos, aquele ativo continuará disponível para uso e a reunir, simultaneamente, os requisitos necessários para continuar a ser um ativo intangível, i.e. identificabilidade, controlo e benefícios económicos futuros (ver ponto 3.1.5.2), ou seja, bem mais para além dos 3 anos defendidos pelo sujeito passivo.

Quanto à questão do contrato com o cliente revendedor, este último é quem possui ou explora um estabelecimento de venda a retalho de bebidas destinadas a ser consumidas no local, sendo os exemplos mais simples e comuns, os cafés e restaurantes.

O sujeito passivo alega que a média da duração do contrato de revenda é de 3 anos sem o demonstrar/comprovar. Aliás, de acordo com o número 2 da cláusula 9 do contrato de revenda, apresentado aquando da exposição de 2020-

10-02 (anexo n.º 6) a duração média parece ser de 4 anos, mas mesmo admitindo que seja de 3 anos, também isso não altera a vida útil daquele ativo.

Como é bom de ver, se um contribuinte de Vila Real iniciar a hoje, em 2020, a atividade de café (meramente a título exemplificativo) e se por esforço e mérito do sujeito passivo, este conseguir que o primeiro se torne um revendedor novo, gerará influxos financeiros positivos, hoje e em circunstâncias normais nos próximos 3 anos, ou seja até 2023, mais uma vez muito para além de 2017.

Da mesma forma, um revendedor do concelho de Vilar Real que tenha assinado um contrato de revenda com a D... janeiro de 2015, e de que é distribuidor exclusivo o sujeito passivo, findos os 3 anos em 2017, se por esforço e mérito do sujeito passivo assinar um novo contrato de revenda, em circunstâncias normais gerar mais influxos financeiros positivos nos próximos 3 anos até 2020. E se renovar o contrato mais uma vez, iniciará um novo ciclo de influxos financeiros até 2023. E assim sucessivamente, enquanto o sujeito passivo tiver no seu ativo intangível o direito de distribuição.

Isto para concluir que, enquanto o sujeito passivo tiver no seu ativo, o direito de distribuição naqueles concelhos, independente da duração média do contrato de revenda, poderão fazer novos contratos de revenda e/ou renovação de contratos existentes, o que gerará novos influxos financeiros positivos.

Tal como definido no parágrafo § 8 da NCRF 6, a vida útil de um ativo intangível é o período durante o qual uma entidade espera que esteja disponível para uso, e não o período médio do contrato de revenda.

Conclui-se, assim, que nem o retorno financeiro nem a duração do contrato de revenda servem para aferir da vida útil deste ativo intangível.

Mais, em 2017 o sujeito passivo, no que se reporta ao ativo intangível adquirido pelo aditamento de 2017-12-2015 amortizou-a num único ano, e aí não teve em consideração nem o período de retorno, nem a duração média do contrato de revenda, sendo que o argumento alegado em 2017 de que após reanálise do enquadramento dos dispêndios considerou que estes eram gastos de desenvolvimento (daí a amortização num único ano), o que não se concede,

apenas revela uma contradição do próprio sujeito passivo, pois que, tal como exposto no ponto 3.1 do presente relatório, os dispêndios com os aditamentos de 2014, 2016, foram considerados todos como projetos de desenvolvimento e por isso contabilizados na conta 442 projetos de desenvolvimento.

O que mostra uma diferença injustificada de contabilização das amortizações efetuadas para casos idênticos, traduzindo-se, assim, numa violação do princípio contabilístico da consistência, princípio que pressupõe a manutenção das mesmas práticas contabilísticas de um exercício económico para outro, impedindo, portanto, que em cada um dos exercícios sejam aplicadas as práticas mais vantajosas para as empresas, designadamente em termos fiscais.

Em conclusão, nem esses dispêndios deverão ser considerados despesas de desenvolvimento (o que não quer dizer que não devam ser considerados ativos intangíveis), nem a vida útil dos mesmos são de 3 anos, nem tão pouco se percebe o que mudou para terem ocorrido prazos diferentes de depreciação.

Quanto ao terceiro argumento apresentado, não se consegue alcançar o seu mérito, na medida em que é precisamente o modelo de dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade invocada, que autonomiza a óptica contabilístico/gestionária e a óptica fiscal.

São duas vertentes independentes e autónomas ainda que relacionadas, já que a vertente fiscal tem a contabilidade como ponto de partida.

O modelo de dependência parcial está consagrado e vertido no n.º 1 do art.º 17.º do CIRC, em que o lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos daquele código.

O ponto de partida é o resultado líquido do período apurado nos termos do normativo contabilístico em vigor (SNC), ao qual são adicionadas outras variações patrimoniais positivas ou negativas e efetuadas, posteriormente,

correções extra contabilísticas positivas e negativas nos termos dos normativos fiscais em vigor, possibilitando a determinação do resultado em termos fiscais. A legislação fiscal e as normas contabilísticas prevêem, assim, diferentes tratamentos, para uma série de operações, ao nível do reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, capital próprio, gastos e perdas e rendimentos e ganhos.

Desta forma, ainda que o tratamento contabilístico, que por sua vez reflete o critério de gestão, ao considerar a amortização destes ativos intangíveis em 3 anos, pareça ao sujeito passivo, razoável, racional e proporcionado, não condiciona em nada um tratamento fiscal diferente.

Além do mais, independentemente do tratamento fiscal a adotar, parece evidente que até o critério contabilístico não foi corretamente utilizado, pois o sujeito passivo considerou uma vida útil limitada e definida de 3 anos, quando, como no ponto seguinte se exporá, deveria ter considerado estes direitos como ativos intangíveis de período indefinido.

Finalmente, quanto ao último argumento, desconhece-se quais os casos concretos e respetivos enquadramentos fiscais adotados a que o sujeito passivo de refere, pelo que nos absteremos de emitir qualquer opinião a propósito.

3.1.8 Da vida útil indefinida

Sobre a relação contratual entre o sujeito passivo e a D... atendendo a que:

A - Tal como é referido no contrato de 2017-12-28 (ver anexo n.º 5), que constitui o quinto aditamento ao Contrato de Distribuição inicial, a relação comercial entre as duas empresas remonta, pelo menos a 1995-08-25, data em que foi celebrado um anterior Contrato de Distribuição (que foi objeto de aditamento em 1997-12-31).

B - O Contrato de Distribuição inicial, datado de 2010-12-20, teve, logo nessa data, efeitos reportados a 2007-07-30.

C - Esse contrato inicial vem-se renovando, efetivamente, anualmente, até à presente data, ou seja, há mais de 20 anos.

D - Esse Contrato de Distribuição inicial já foi alvo de cinco aditamentos (de 2010-12-20, 2011-05-23, 2014-12-30 (anexo n.º 2), 2016-12-30 (anexo n.º 3) e 2017-12-28(anexo nº 5)), sempre com o alargamento progressivo, em cada um deles, da área geográfica de distribuição e/ou do portefólio de produtos.

E - O sujeito passivo (Distribuidor), na sequência do aditamento de 2014-12-30, com o alargamento da área geográfica de distribuição e/ou aumento do portefólio de produtos, despendeu, 1.211.285,36 EUR.

F - O sujeito passivo (Distribuidor), na sequência do aditamento de 2016-12-30, com novo alargamento da área geográfica de distribuição e/ou aumento do portefólio de produtos, despendeu, 29.825,38 EUR;

G - O sujeito passivo (Distribuidor) na sequência do último aditamento, de 2017-12-28, com novo alargamento da área geográfica de distribuição e/ou aumento do portefólio de produtos (que se iniciou em 2018-01-01), despendeu, 335.000,00 EUR, tendo, pois, toda a expectativa e o interesse em renovar o contrato, face ao investimento dos últimos anos no alargamento da sua área de distribuição;

H - Não existe qualquer custo para a renovação do contrato.

Para estabelecer o referido enquadramento contabilístico-fiscal desta facticidade ter-se-á de, primeiramente, atender ao determinado na NCRF 6, nomeadamente aos seus parágrafos § 8 a § 17 e parágrafos § 86 a §105, mais especificamente os parágrafos § 86 a § 94.

Assim, analisando estas regras, verificamos que elas determinam que:

(...)

Assim sendo, parece que, face a todas as circunstâncias concretas, acima referidas, inerentes aos presentes contratos e à relação comercial existente entre as duas empresas, existe uma grande evidência de que os direitos

contratuais serão renovados, sem qualquer gasto adicional para o sujeito passivo, não havendo limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere fluxos de caixa líquidos para o Distribuidor, A..., SA. O que nos faz concluir que o direito à distribuição - de produtos daquelas marcas, naquela área geográfica - que o SP adquiriu, se trata de um ativo intangível de vida útil indefinida.

3.1.9 Do tratamento contabilístico versus tratamento fiscal de ativos intangíveis com vida útil indefinida

Em termos contabilísticos, até 2016, a NRCF 6 e o SNC não previam sequer a amortização dos ativos intangíveis com uma vida útil indefinida (parágrafo § 106 da NRCF 6 com a redação do aviso n.º 15655/2009 - Diário da República, 2.º série - N 173 - 7 de setembro de 2009).

Com o DL 98/2015 de 2 de junho, a NRCF 6 no seu parágrafo § 105 passou a prever que um ativo intangível com uma vida útil indefinida possa ser amortizado num período máximo de 10 anos.

Em termos fiscais, os ativos intangíveis apenas são amortizáveis quando sujeitos a depreciação, designadamente por terem uma vigência temporal limitada, nos termos do n.º 1 do art.º 16.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, de 14 de setembro, estabelecendo a tabela II - taxas genéricas (código 2475), que para os elementos de propriedade industrial, nos quais se incluem os alvarás, a taxa de amortização é determinada em função do período de tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva.

Relativamente aos ativos intangíveis cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período ilimitado de tempo, ou seja, com vida útil indefinida, não são amortizáveis, nos termos do n.º 1 e da alínea b) do n.º 2, a contrário, do art.º 16.º do Dec. Reg. n.º 25/2009, de 14 de setembro, exceto em caso de depreciação efetivo, devidamente comprovado e reconhecido pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Logo, a amortização de um ativo intangível com uma vida útil indefinida não é aceite fiscalmente, pois, não possui uma vigência temporal limitada.

Todavia, com a reforma do IRC em 2014 - Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, passou a ser aceite como gasto fiscal o custo de aquisição de ativos intangíveis tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada, bem como o goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais.

Este regime, estabelecido no art.º 45.º-A do CIRC, apenas se aplica aos ativos adquiridos em ou após o dia 1 de janeiro de 2014, e por um período de 20 anos, em partes iguais, após o reconhecimento inicial, nos termos do n.º 1 do art.º 12.º da referida Lei.

Ou seja, estamos na presença de um facto com diferenças de tratamento contabilístico e fiscal, legitimado pelo designado modelo de dependência parcial (ver mais a frente o ponto 3.10 do presente relatório), consagrado no art.º 17.º do CIRC.

3.10 Do acréscimo do lucro tributável.

3.10.1 Da amortização (A)

De acordo com os documentos em causa relativamente ao primeiro ativo intangível, não é possível face ao exposto, aceitar fiscalmente a sua amortização a 33,33%.

Contudo é suscetível de beneficiar do regime do art.º 45.º do CIRC, motivo pelo qual se aceitará não como amortização, mas como gasto 1/20 de 403.842,54 EUR o que dá 20.192,13 EUR.

Desta forma crescer-se-á o valor de 383.650,41 EUR (403.842,54 EUR - 20.192,13 EUR), ao lucro tributável de 2016.

3.10.2 Da amortização (B)

De acordo com os documentos em causa relativamente ao segundo ativo intangível, também não é possível aceitar fiscalmente a sua amortização a 33,33%, contudo pode igualmente beneficiar do regime do art.º 45.º do CIRC, motivo pelo qual se aceitará apenas como gasto 1/20 de 29.825,38 EUR o que dá 1.491,27 EUR (29.825,38 EUR/20).

Desta forma e face ao exposto acrescer-se-á o valor de 8.450,52 EUR (9.941,79 EUR - 1.491,27 EUR), ao lucro tributável de 2016.

3.2 - Síntese das correções em sede de IRC

Resumem-se de seguida as correções propostas em sede de IRC.

Quadro n.º 13 – Síntese das correções fiscais em sede de IRC em 2017

Correções Aritméticas	Valor Correção
Amortização A	383.650,41
Amortização B	8.450,52
	<hr/>
	392.100,94

Fonte: Ação Inspeciva, Valores em EUR

(...)

9.1 Análise do Direito de Audição (DA)

O exercício do DA, foi feito nos seguintes termos (por uma questão metodológica, agruparam-se por assunto os pontos apresentados no direito de audição, para mais fácil análise):

9.1.1 - Dos parágrafos § 1 a § 6 do DA

Nestes parágrafos são mencionadas considerações várias sem relevo para o relatório e suas conclusões, aproveitando-se apenas para clarificar, desde já face ao alegado pelo sujeito passivo no parágrafo 6 do DA, que foi o sujeito passivo que registou os dispêndios em causa na sua contabilidade como ativos intangíveis (ainda que de projetos de desenvolvimento).

9.1.2 - Dos parágrafos de parágrafo 57 a 5 20 do DA

Alega a existência da violação do princípio da legalidade, igualdade, proporcionalidade da justiça e da imparcialidade

No DA vem dizer-se que:

(...)

10. Presumindo-se verdadeira e de boa fé a declaração de rendimentos apresentada com referência ao exercício de 2016, cabe a AT provar os factos constitutivos do direito a exigir do contribuinte o imposto sobre o rendimento que recaís sobre os gastos que se propõe a desconsiderar,

11. Nos termos da Constituição (art.º 266º n.º 1) e da lei (art.º 4 do CPA e 55.º da LGT a prossecução do interesse público está forçosamente ligada ao respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

12. Nos termos daquelas disposições a atividade administrativa deve igualmente reger-se, entre outros, pelos princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade da justiça e da imparcialidade (artigo 266.º n.º 2 da CRP, artº 5.º do CPA e art.º 55º da LGT).

(...)"

O sujeito passivo, em síntese, vem alegar a existência da violação do princípio da legalidade, igualdade proporcionalidade da justiça e da imparcialidade, sem concretizar, identificar ou precisar onde é que procedimento inspetivo violou aqueles mesmos princípios, pelo que não é possível apreciar o que s desconhece. Nestes parágrafos, é certo que o sujeito passivo não apresenta matéria de facto nova, e salvo melhor opinião, conclui-se que também não apresenta matéria de direito nova.

9.1.3 - Dos parágrafos §21 a §65 do DA - Contesta as correções propostas de IRC no valor de 392.100,94 EUR.

No DA vem dizer-se que:

"(-.)

24 Defende a A... que os dispêndios incorridos com o contrato de distribuição, devem ser considerados como gastos do período porque associados a um projeto de desenvolvimento da sua atividade, razão pela qual, os classificou com ativos intangíveis e conseqüentemente reconheceu como gastos durante o período que considerou adequado tendo em conta as circunstâncias (para aceder de modo

direto a área geográfica que contratou com a D... promovendo os seus produtos e captando clientela, teria efetuar dispêndios, designadamente com divulgação e promoção dos seus produtos que se projetariam num período mínimo de três anos).

25. Não é pacífico se aqueles gastos não deveriam a luz dos princípios e normas do SNC ter sido considerados

como gastos do em vez de gastos de investimento.

(.-)

28. Do contrato de distribuição não resulta para a A... um direito transacionável, um direito possa transmitir livremente no mercado, escolhendo a contraparte e fixar os termos e condições do ato de transmissão.

Com efeito,

29. O Contrato distribuição tem uma duração fixada - um ano renovável por iguais períodos.

30. A manutenção e a renovação do contrato depende da vontade da D... que reservou para si a faculdade de o fazer cessar nos termos expressamente previstos no contrato.

31. A manutenção do contrato está sujeita ao cumprimento das obrigações que recaem sobre a A... enquanto distribuidora

(...)

39 É então legítimo, face as circunstâncias que o contrato, questionar se o dispêndio associado a este contrato não deveria ter sido contabilizado como gasto do período em que ocorreu facto não reúne os pressupostos para ser considerado como um "ativo"

40. A A... incorreu num gasto de "ingresso" num gasto que permite aceder à rede de clientes que a D... possui numa determinada área geográfica e de vender os artigos deste fornecedor.

41. Este direito "ingresso" resulta de um contrato, a que as partes designaram como "contrato de distribuição", está relacionado com o projeto de Vila Real e

foi essa relação que justificou a decisão de considerar o dispêndio como um ativo registado na conta 442 – Projetos de desenvolvimento

44. Qualquer que seja a qualificação e classificação do gasto, seja como "projeto de desenvolvimento", como "despesa diferida", como "despesa de ingresso" ou qualquer outra, em caso algum se reconduz a uma despesa de investimento de duração indefinida a reconhecer como gasto fiscal no período de 20 (Vinte) anos.

45. O "direito ingresso", o direito de ser admitido como distribuidor pela D..., e o direito de distribuir os produtos comercializados por esta nos clientes que possui na área geográfica do contrato, não configura um "ativo intangível".

46. Como se refere no RU para que um dispêndio possa ser definido como um ativo intangível tem de cumprir três condições (parágrafo 10 da NCRF 6): identificabilidade, controlo e benefícios económicos futuros

(...)

50. Mas o contrato não confere a A... um "direito separável da entidade", ou direito que possa dispor livremente.

51. Não lhe conferindo um direito que possa ser vendido, transferido, licenciado, alugado, trocado, ou separado da entidade, o dispêndio não reúne a condição da identificabilidade para ser classificado como um ativo intangível.

52. Também em relação ao requisito Ou condição de "controlo" também não se verifica nos dispêndios em discussão.

(...)

55. Acresce que a A... adquiriu o direito de distribuir os produtos da D... na zona de Vila Real porque esta denunciou o contrato que mantinha com o anterior distribuidor.

56. Se denunciou o contrato que mantinha com o anterior distribuidor também pode a qualquer momento denunciar o contrato de distribuição que outorgou com a A... .

(...)

58. *Não sendo um ativo intangível, nem sendo uma despesa de desenvolvimento suscetível de enquadramento nos n.º 1 e 2 do art.º 32.º do CIRC, o n.º 1 e o n.º 2 do art.º 17.º do DR n.º 2/90 e a NCRF 6 (ativos intangíveis) então os dispêndios em causa devem ser considerados como gastos do período.*

59. *Os gastos associados ao aditamento ao contrato realizado em 2016 do montante de 29.825,38 EUR devem se considerados como gastos do período na sua totalidade*

60. *Quanto aos gastos ao realizado em 2014, poder-se-ia questionar sendo um gasto de 2014, poderia ao abrigo do artº 18.º do CIRC ser considerado em 2016.*

61. *A este propósito a jurisprudência é unanime no sentido de que o princípio da justiça impõe que o gasto deve ser fiscalmente aceite ainda reportado a períodos anteriores.*

62. *Por força do princípio da dependência parcial do apuramento do lucro fiscal relativamente ao apuramento do lucro contabilístico (da aplicação das regras contabilísticas), a amortização registada no exercido de 2016 terá de ser aceite também no plano fiscal, pelo que se mostra ilegal a correção operada pela AT." O sujeito passivo defende uma coisa e o seu contrário, senão vejamos:*

A - No parágrafo § 24 defende que os dispêndios incorridos com o contrato de distribuição em causa não devem ser considerados como gastos do período, porque estão associados a um projeto de desenvolvimento da sua atividade, razão pela qual os classifica como ativos intangíveis que considerou adequado tendo em conta as circunstancias (para aceder de modo direto à área geográfica que contratou com a D... promovendo os seus produtos e captando clientela, teria efetuar dispêndios, designadamente com divulgação e promoção dos seus produtos que se projetariam num período mínimo de três anos).

Este é o argumento que explica o porquê de o sujeito passivo ter amortizado os dispêndios com os contratos de aditamento em causa, em três anos.

Foi este o argumento que o sujeito passivo procurou legitimar fiscalmente a amortização efetuada em 3 anos, com a exposição de 5 folhas enviada por si no e-mail de 2020-10-02 (anexo n.º 6 - sendo que o mesmo foi analisado aquando

do ponto 3.1.7. e salvo melhor opinião, não se poderá aceitar os argumentos invocados pelos fundamentos expostos nesse ponto).

B - Sucede que, nos parágrafos seguintes (do parágrafo § 25 ao § 62) o mesmo sujeito passivo defende que o dispêndio com os contratos de aditamento em causa, devem ser gastos do período.

Em síntese porque não reúne os pressupostos para ser considerado um AI (parágrafo § 27), porque não se verifica nem a identificabilidade nem o controlo, pelo que como se resume no parágrafo § 58 que se transcreve, "Não sendo um ativo intangível, nem sendo uma despesa de desenvolvimento suscetível de enquadramento nos n.º 1 e 2 do art.º 32.º do CIRC, o n.º 1 e o n.º 2 do art.º 17º do DR n.º 2/90 e a NCRF 6 (ativos intangíveis) então os dispêndios em causa devem ser considerados como gastos do período."

Conclui-se assim o sujeito passivo defende que os dispêndios em causa não devem ser gastos do período (parágrafo § 24 e anexo n.º 6) e aí não haveria qualquer correção fiscal e ao mesmo tempo devem ser gastos do período parágrafo § 25 § 62, sendo que neste ultimo caso e não obstante o facto de parte do gasto relacionado com a aquisição no valor de 1.211.85,36 EUR do aditamento de 2014-12-31, ter sido contabilizado em 2016 e não em 2014, o sujeito passivo argumenta que, ao abrigo do artigo 18.º do CIRC poderia ser aceite em 2016, fazendo tábua rasa do n.º 2 do mesmo art.º 18.º que expressamente prevê que as componentes negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas, o que nunca foi o caso.

Assim sobre o argumento A, o sujeito passivo não apresenta matéria de facto ou de direito nova e o mesmo já foi objeto de análise no ponto 3.1.7.

Quanto ao argumento B, o sujeito passivo, em síntese, vem afirmar que:

1 - O contrato tem uma duração fixa de um ano renovável por iguais períodos, que a manutenção e renovação depende da D... e mediante condicionalismos- parágrafos §29 a §38.

2 - Não se verifica a condição da identificabilidade para ser classificado como um ativo intangível, uma vez que o contrato não confere ao sujeito passivo um "direito separável da entidade", ou direito que possa dispor livremente, não lhe conferindo um direito que possa ser vendido, transferido, licenciado, alugado, trocado, ou separado da entidade parágrafos §50 a §51.

3 - Não se verifica também a condição de "controlo" na medida em que o sujeito passivo não possui qualquer controlo quer a montante –junto do fornecedor – quer a jusante - juntos dos clientes da área geográfica abrangida pelo contrato que se mantém como sendo da própria D..., parágrafos §52 a §53.

Os argumentos supra apresentados no 1 parágrafo anterior, não são novos e relativamente ao contrato aparentemente classificado de precário por parte do sujeito passivo, remete-se a apreciação para o ponto 3.1.8, sendo de salientar que tal como é referido no contrato de 2017-12-28 (ver anexo n.º 5), que constitui o quinto aditamento ao Contrato de Distribuição inicial, a relação comercial entre as duas empresas remonta, pelo menos a 1995-08-25, data em que foi celebrado um anterior Contrato de Distribuição (que foi objeto de aditamento em 1997-12-31), de onde se conclui que o contrato inicial vem-se renovando, efetivamente, anualmente, até à presente data, ou seja, há mais de 20 anos, pelo que de precário tem pouco.

Demonstra ainda, de uma forma segura e inequívoca, que a expectativa do sujeito passivo aquando aquisição das áreas de distribuição e/ou aumento portefólio de produtos, não foi o de fazer-se um contrato por um ano e depois logo se vê como corre, mas sim a de que iria deter aqueles direitos de distribuição na sua posse por bastante tempo (no mínimo o suficiente para permitir o retorno do investimento, o que de acordo com a exposição enviada

por e-mail pelo sujeito passivo em 2020-10-02, ver anexo n.º 6, nunca acontece num ano).

Quanto ao argumento da identificabilidade (parágrafo 2 do ponto anterior) também não é novo, e remete-se da mesma forma para o analisado aquando do ponto 3.1.5.2.

O sujeito passivo não pode argumentar que não se verifica a identificabilidade por uma suposta impossibilidade de não poder alienar ou transmitir o direito de exclusividade de distribuição, porque em boa verdade e salvo melhor opinião, não há no contrato de 2010-12-20 ou nos aditamentos qualquer cláusula que impeça a transmissão do direito exclusivo de distribuição.

Atenta a leitura do contrato inicial, constata-se que a transmissão do direito é possível, ainda que condicionada a uma autorização expressa por parte da D... (ver al. d) do n.º 3 da Cláusula 8.º do contrato inicial - ver anexo n.º 4).

Como tal, dever-se-á manter válida a verificação da identificabilidade.

Finalmente quanto ao terceiro argumento, tem-se que uma entidade controla um ativo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros relacionados diretamente com esse ativo intangível, e se puder restringir o acesso de terceiros a esses benefícios.

Normalmente, esse poder advém de direitos legais que a empresa possua sobre esse ativo intangível.

Da leitura do contrato inicial de 2010-12-20 (ver anexo n.º 4), verifica-se que a D... confia ao DISTRIBUIDOR a comercialização dos seus produtos na área geográfica definida em anexo, designada abreviadamente por "Área do Contrato", com ressalva do estipulado na cláusula A."

Se atendermos a que o sujeito passivo, nos termos da al. d. do n.º 1 da cláusula 3.º do referido contrato inicial (ver anexo n.º 4), fica impedido de praticar fora da Área do Contrato, uma política ativa de vendas, não fazendo lá publicidade nem mantendo sucursais, armazéns, entrepostos, depósitos ou quaisquer outros estabelecimentos congéneres, é seguro concluir-se que, da mesma forma, os distribuidores da D... que possuem áreas de contrato contíguas à do sujeito

passivo, também lhes serão impostas cláusulas idênticas, pelo que lhes é vedado a "intrusão" na área de contrato do nosso sujeito passivo.

De onde se conclui, que a condição de controlo também se verifica.

Conclui-se assim que o sujeito passivo não apresenta nestes parágrafos, salvo melhor opinião, matérias de facto e de direito novas.

9.1.4 - Dispensa de audição de testemunhas

O sujeito passivo na sua petição do DA, solicita a audição da testemunha Dr. L..., divorciado, NIF..., com domicílio profissional na rua ..., ...-... Leça da Palmeira, para se pronunciar sobre os parágrafos §27 a §38, §49, §50 e §53 a §55.

Relativamente a este pedido de produção de prova testemunhal temos a referir que nos termos do art.º 58.º da LGT, a AT exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, em conformidade com o princípio do inquisitório.

Ora, o princípio do inquisitório justifica-se pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à atividade da administração - art.º 266.º, n.º 1 da CRP e art.º 55º da LGT, e é corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua atividade - art.º 266.º, n.º 2 da CRP e art.º 55º da LGT.

Deste modo, à luz do princípio supra, a administração tributária deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade. Para essa averiguação pode utilizar todos os meios de prova admitidos em direito, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido, em conformidade com o art.º 58º da LGT.

Não obstante este princípio da plenitude probatória, é ao órgão instrutor que cabe escolher quais os meios de prova a utilizar para prova dos factos. Pelo que, o órgão instrutor poderá não realizar as diligências requeridas - art.º 88º, n.º 2 do CPA.

Na medida em que;

A - O sujeito passivo foi notificado através do nosso ofício n.º ... de 2020-11-20 do Projeto de Relatório, nos termos do art.º 60.º da LGT e art.º 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, para efetuar, querendo, o exercício do direito de audição, por escrito ou oralmente, tendo sido concedido o prazo máximo previsto de 15 dias.

Ora, durante o prazo concedido o sujeito passivo poderia/deveria ter-se apresentado para uma audição oral, inclusive com a testemunha que agora indicou, cujas declarações seriam lavradas em termo de declarações, em complemento às suas próprias alegações que entregou por escrito.

B - Constata-se pela análise do exercício do DA que os pontos que o sujeito passivo indicou para se pronunciar são pontos que se referem exclusivamente ao contrato de 2010-12-20, pelo que não poderá ser acrescida factualidade nova porque os factos são os que constam do anexo n.º 4.

Donde se conclui que a audição daquela testemunha não se afigurará adequada e útil para averiguar o circunstancialismo de facto relevante para a decisão a tomar no procedimento.

9.2 Conclusões da análise ao direito de audição exercido

Conclui-se assim que o sujeito passivo não apresenta, salvo melhor opinião, matérias de facto e de direito novas, suscetíveis de alterar as correções propostas no capítulo III, nem as infrações relevadas no capítulo VII.

Desta forma as propostas de correções constantes no projeto de relatório convertem-se em definitivas.

NN) Na sequência da inspeção ao exercício de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação adicional de IRC n.º 2020 ... e as liquidações de juros compensatórios n.ºs 2020 ... e 2020 ... e a respectiva demonstração de

acerto de contas com o n.º de documento 2020 ... (documentos n.ºs 5, 6 e 7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

OO) Em 11-08-2020, a Requerente pagou a liquidação adicional do IRC e juros compensatórios referente ao ano de 2017 (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

PP) Em 25-01-2021, a Requerente pagou a liquidação adicional do IRC e juros compensatórios referente ao ano de 2016 (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

QQ) Em 23-04-2021, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

RR) Por despacho de 09-06-2021, a Senhora Subdirectora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira revogou parcialmente a liquidação relativa ao exercício de 2016, quanto à quantificação da correcção (documento apresentado pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 16-11-2021, cujo teor se dá como reproduzido).

2. Factos não provados e fundamentação da matéria de facto

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

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo, bem como, nos pontos indicados, com base na proa testemunhal.

A testemunha E... foi chefe de vendas da D... na gestão de distribuidores.

A testemunha f... é responsável pela contabilidade da Requerente há mais de 10 anos.

A testemunha G... é Director do departamento de coordenação e controle da Requerente.

A testemunha H... é revisora oficial de contas da Requerente, desde 2010.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos dados como provados com base nos seus depoimentos.

3. Matéria de direito

A Requerente celebrou com a D..., em 2010, um contrato que lhe confere direitos de distribuição de produtos desta, de que resultou um grande incremento do volume de negócios da Requerente, nos anos subsequentes.

O contrato tinha prevista a vigência de um ano, com renovações anuais, que têm sucedido desde então.

O contrato teve vários aditamentos, com o alargamento progressivo, em cada um deles, da área geográfica de distribuição e/ou do portefólio de produtos, tendo a Requerente pago à D... uma contrapartida, relativamente ao contrato de 2010 e cada um dos aditamentos.

Um desses em aditamentos ocorreu em 30-12-2014, tendo a Requerente pago à D... a quantia de € 1.211.285,36, tendo a Requerente efectuada contabilização desta quantia como ativo intangível na conta 442 -projetos de desenvolvimento, e diluiu a sua amortização por três anos (taxa de 33%), por entender que o investimento era recuperável em três anos.

Outro aditamento ocorreu em 30-12-2016, tendo a Requerente pago à D... a quantia de € 29.825,38. A Requerente contabilizou este direito de distribuição como um activo intangível na conta 442 -projetos de desenvolvimento, tendo efectuado a sua amortização em 3 anos (taxa de 33,33%).

Outro aditamento ocorreu em 28-12-2017, tendo a Requerente pago à D... a quantia de € 335.000,00, tendo a Requerente contabilizado aquele direito como um activo intangível na conta 442 -projetos de desenvolvimento, mas tendo efetuado a sua amortização apenas num ano (Taxa de 100%).

A Autoridade Tributária e Aduaneira, nas inspecções tributárias que fez aos exercícios de 2016 e 2017, entendeu, em suma

- que a aquisição dos direitos de distribuição não podia ser considerada como projectos de desenvolvimento, à luz dos n.º 1 e n.º 2 do art.º 32.º do CIRC, bem como dos n.º 1 e n.º 2 do art.º 17.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, e da NCRF 6;

- no entanto, tais dispêndios reúnem todos os elementos indispensáveis, à luz da NCRF 6, para serem considerados ativos intangíveis com vida útil indefinida;
- tal como definido no parágrafo § 8 da NCRF 6, a vida útil de um ativo intangível é o período durante o qual uma entidade espera que esteja disponível para uso e não o período de retorno do investimento nem a duração média dos contratos;
- o retorno do investimento com aquisição da área geográfica pelo aditamento de 30-12-2014 foi, efectivamente, de 3 anos como alega o sujeito passivo, mas o activo continuava à data da inspecção ao exercício de 2017 a gerar influxos financeiros positivos;
- com a reforma do IRC em 2014 - Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, o artigo 45.º-A do CIRC passou a permitir a aceitação como gasto fiscal o custo de aquisição de ativos intangíveis tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada, bem como o goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais;
- aplicando o artigo 45.º-A do CIRC, os dispêndios referidos são amortizáveis em 20 anos.

No presente processo, a Requerente imputa às liquidações os seguintes vícios:

- a) preterição de formalidades legais;
- b) violação do princípio do lucro real e da capacidade contributiva;
- c) princípio da proporcionalidade;
- d) erro sobre os pressupostos de facto e de direito

A Autoridade Tributária e Aduaneira revogou parcialmente a liquidação relativa ao exercício de 2016, mas apenas quanto à quantificação da correcção relativa a amortizações desse exercício.

3.1. Objecto do processo

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

Por isso, os actos impugnados têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos.
(¹)

Assim, sendo objecto do processo o acto impugnado e não a relação jurídica tributária estabelecida entre o sujeito passivo e a Administração Tributária, os tribunais arbitrais, no âmbito dos seus poderes de declaração de ilegalidade de actos, têm apenas de apurar se os actos que foram praticados, tal como o foram, enfermam da ilegalidade ou ilegalidades que lhe são imputadas pelo impugnante e não pronunciar-se sobre a legalidade da actuação do sujeito passivo, designadamente se foi ou não correcto o tratamento contabilístico adequado alternativo que este adoptou diferente do que no acto se entendeu adequado.

O que, de resto, se compreende à luz dos direitos de defesa ínsitos no princípio constitucional da tutela judicial efectiva (arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4 da CRP), pois, se a

¹ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207.
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289.
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02;
- de 22-03-2018, processo n.º 0208/17.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto", e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que "não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa".
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que "as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade".

Autoridade Tributária e Aduaneira tivesse invocado outros fundamentos da liquidação, a fundamentação da impugnação poderia ser diferente e as provas que o Sujeito Passivo a trazer ao processo poderiam ser diferentes.

Por isso, o direito à tutela judicial efectiva não permite que o Tribunal conheça de possíveis fundamentos do acto impugnado que o sujeito passivo não teve oportunidade de conhecer quando elaborou a sua impugnação e relativamente aos quais não teve oportunidade de utilizar todos os meios de defesa administrativos (reclamação graciosa, recurso hierárquico) e contenciosos (impugnação judicial o pedido de constituição do tribunal arbitral) que a lei prevê, nas condições em que a lei atribui esses direitos.

Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01-07-2020, processo n.º 309/14.6BEBRG), em que se entendeu que:

I – O tribunal, na apreciação da legalidade de uma decisão administrativa, não pode considerar que esta se alicerça noutros fundamentos que não aqueles que aí foram externados.

II – Assim, não pode julgar improcedente a impugnação judicial da decisão que indeferiu o pedido de revisão de um acto tributário alicerçando-se na não verificação de um requisito se a AT não usou esse fundamento para indeferir aquele pedido.

3.2. Vício de preterição de formalidades legais. Violação do princípio do contraditório e do direito à prova

O artigo 45.º do CPPT, invocado pela Requerente nas suas alegações, estabelece que «o procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão».

No caso em apreço, a Requerente foi notificada para exercer do direito de audição e exerceu-o, pelo que foi dado cumprimento formal ao preceituado nessa norma.

No que concerne ao direito à prova que invoca Requerente, ele é assegurado «*nos termos da lei*», como estabelece aquele artigo 45.º, pelo que tem de ser aferido à luz do regime legal da realização de diligências no procedimento de inspecção tributária.

O artigo 58.º da LGT enuncia o princípio do inquisitório, estabelecendo «a *administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*».

A Requerente invoca violação do princípio do inquisitório pelo seguinte, em suma:

- exerceu o direito de audição quanto à inspeção ao exercício de 2016, requerendo a inquirição de uma testemunha – um dos representantes da D..., SA.
- pretendia a Requerente esclarecer e provar a factualidade subjacente aos contratos de distribuição, designadamente a justificação dos valores debitados pela D... (venda de clientela, venda de quota de mercado, ou outra), o modo como são apurados esses valores o título a que são exigidos e a sua racionalidade económica (preço de um direito, compensação de gastos suportados e investimentos realizados pela D... de que o DISTRIBUIDOR vai beneficiar, ou outros);
- pretendia, igualmente, com o depoimento da testemunha, esclarecer a questão do “controlo”/disposição do direito contratual por parte do DISTRIBUIDOR, o prazo de duração dos contratos e a frequência com que correm as cessações dos contratos (saber se a cessação dos contratos juntos sob os Documentos 10, 11 e 12, são exceções ou são apenas alguns exemplos das muitas cessações que a D... operou);
- não tendo a Administração Tributária realizado as diligências de prova oferecidas pela Requerente e não tendo provado o carácter impertinente e inútil da diligência de prova oferecida, o ato tributário controvertido praticado com referência ao ano de 2016, é ilegal por preterição de formalidades essenciais.

A Autoridade Tributária e Aduaneira indeferiu a inquirição requerida dizendo, em suma, o seguinte:

Não obstante este princípio da plenitude probatória, é ao órgão instrutor que cabe escolher quais os meios de prova a utilizar para prova dos factos. Pelo que, o órgão instrutor poderá não realizar as diligências requeridas - art.º 88º, n.º 2 do CPA.

(...)

Durante o prazo concedido o sujeito passivo poderia/deveria ter-se apresentado para uma audiência oral, inclusive com a testemunha que agora indicou, cujas declarações seriam lavradas em termo de declarações, em complemento às suas próprias alegações que entregou por escrito.

(...) os pontos que o sujeito passivo indicou para se pronunciar são pontos que se referem exclusivamente ao contrato de 2010-12-20, pelo que não poderá ser acrescida factualidade nova porque os factos são os que constam do anexo n.º 4.

Donde se conclui que a audiência daquela testemunha não se afigurará adequada e útil para averiguar o circunstancialismo de facto relevante para a decisão a tomar no procedimento.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira diz que as correções aqui em causa têm subjacentes os contratos celebrados entre as partes, as facturas emitidas na sequência desses contratos e demais elementos observados e relatados pela Inspeção Tributária, pelo que, estando o processo exaustivamente documentado, houve uma correcta, adequada e cabal perceção da realidade dos factos.

No âmbito da inspecção tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira deve realizar officiosamente todas as diligências que se afigurem adequadas para a descoberta da verdade, , como lhe é imposto pelos artigos 58.º da LGT e 6.º do RCPIT.

Mas, tratando-se de um dever imposto à Autoridade Tributária e Aduaneira, só ocorrerá violação deste princípio quando se puder concluir que foram omitidas diligências que, à face da informação procedimental de que a Autoridade Tributária e Aduaneira dispunha, deveria ter considerado adequadas para a descoberta da verdade.

Na verdade, a inspecção tributária, como a generalidade da actividade procedimental da Autoridade Tributária e Aduaneira está subordinada aos princípios da proporcionalidade, da eficiência e da praticabilidade (artigo 46.º do CPPT), pelo que não lhe é exigível que leve a cabo todas as diligências requeridas, mas apenas aquelas que, à face da informação disponível, a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria ter considerado potencialmente **úteis para o**

objectivo a atingir.

É neste sentido também a aponta o artigo 72.º da LGT ao limitar a utilização dos meios de prova aos que relevem *«para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento»*.

No caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca o artigo 88.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo, querendo, decerto reportar-se ao Código inicial de 1991, pois no Código do Procedimento Administrativo de 2015 o artigo 88.º, n.º 2, sobre *«dilação»* não tem qualquer relação com a realização de diligências.

Mas, a formulação de um juízo de conveniência sobre a realização de diligências requeridas no exercício do direito de audição está expressamente prevista no artigo 125.º do Código do Procedimento Administrativo de 2015, em que se estabelece que *«após a audiência, podem ser efetuadas, oficiosamente ou a pedido dos interessados, as diligências complementares que se mostrem convenientes»*.

No caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que a inquirição da testemunhas *«não se afigurará adequada e útil para averiguar o circunstancialismo de facto relevante para a decisão a tomar no procedimento»*, e explicou que *«os pontos que o sujeito passivo indicou para se pronunciar são pontos que se referem exclusivamente ao contrato de 2010-12-20, pelo que não poderá ser acrescida factualidade nova porque os factos são os que constam do anexo n.º 4»*.

Como se refere no artigo 71.º, n.º 1, da LGT, *«a direcção da instrução cabe, salvo disposição legal em sentido diferente, ao órgão da administração tributária competente para a decisão»*, pelo que é a quem dirige o procedimento de inspecção que cabe, em primeira linha, formular um juízo sobre a necessidade e conveniência de realização de diligências que sejam requeridas, em sintonia com aqueles artigos 125.º do Código do Procedimento Administrativo de 2015 e 72.º da LGT. Isto é, como diz a Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária, *«é ao órgão instrutor que cabe escolher quais os meios de prova a utilizar para prova dos factos»*. (²)

² Neste sentido, à face do Código do Procedimento Administrativo de 1991, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-02-2007, processo n.º 0650/06: *«do disposto nos arts. 101º, n.º 3 e 104º do CPA deverá inferir-se que é, naturalmente, ao órgão administrativo decisor que cabe o juízo sobre a utilidade ou*

É certo que o uso deste poder de definição das diligências necessárias e convenientes é jurisdicionalmente controlável, mas, como vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo, «a realização de diligências complementares, mesmo as que tenham sido solicitadas, cabe na regra da livre apreciação das provas por parte da Administração não constituindo um direito do interessado»; quanto à realização das diligências a Administração goza «de ampla margem de apreciação apenas sindicável em caso de erro grosseiro ou de utilização de critério claramente inadequado» (³); e «o juízo sobre a conveniência ou não da realização das diligências complementares no âmbito do procedimento administrativo depende da posição que a entidade com competência para a decisão tiver sobre os pontos da matéria de facto que essas diligências podem esclarecer» e «só ocorrerá um vício procedimental por não realização de diligências, se se demonstrar que a administração, não tendo formado a sua convicção em sentido positivo ou negativo sobre a ocorrência de determinados factos que podem relevar para a decisão, não realizou diligências que poderia realizar para os apurar». (⁴)

Com efeito, para se estar perante um défice instrutório e consequente vício procedimental é necessário que a autoridade que dirige o procedimento não tenha tomado posição sobre os factos a cuja prova se destinam as diligências complementares requeridas, quer considerando-os como provados, quer considerando-os como não provados, pois, se a entidade que decide o procedimento fizer um juízo probatório errado, estar-se-á perante um erro sobre os pressupostos de facto e não perante um vício procedimental. (⁵)

No caso em apreço, não se está perante uma situação em que seja manifestamente errado o juízo formulado pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao considerar que a prova da relação contratual da Requerente com a D... era a que resultava do contrato e, por isso, não eram necessárias diligências para demonstrar esses termos contratuais.

Aliás, corroborando a conclusão de que não se está operante um juízo manifestamente errado, constata-se que, relativamente à inspecção de 2017, perante uma situação factualmente

conveniência das diligências complementares requeridas pelo interessado, ou seja, sobre a relevância para o procedimento, na perspectiva, obviamente, de que a complementaridade se reporta às necessidades da instrução».

³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02-03-2006, processo n.º 0984/05.

⁴ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-05-2008, processo n.º 084/08.

⁵ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-05-2008, processo n.º 084/08.

semelhante, a Requerente não requereu a inquirição de qualquer testemunha.

No que concerne aos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, que a Requerente invoca nas suas alegações, nem se equaciona a sua violação, uma vez que eles se reportam à tutela jurisdicional, **aos tribunais**, e não à actividade administrativa.

E, no presente processo, houve inquirição de todas as testemunhas indicadas pela Requerente, não sendo inquirida a testemunha que indicara no procedimento de inspecção, por que não foi apresentada. Por isso, no presente processo não houve violação do direito de contraditório nem do direito a prova invocados pela Requerente.

Assim, não se considera verificado o vício procedimental invocado pela Requerente, designadamente violação dos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP 45.º do CPPT e 58.º da LGT.

3.3. Violação dos princípios do lucro real, da capacidade contributiva, da legalidade, da proporcionalidade, da justiça e da prossecução do interesse público

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- a questão que se coloca é a de saber se a opção adotada pela Requerente de contabilizar os dispêndios incorridos com os contratos de distribuição outorgados nos anos de 2014, 2016 e 2017, como “Activo intangível – Despesas de desenvolvimento” e a sua imputação, como gastos, em três (3) exercícios (os dispêndios incorridos em 2014 e 2016), e em um exercício (o dispêndio incorrido em 2017) traduz um “comportamento abusivo” que se impunha corrigir, à luz do princípio da tributação do lucro real previsto no n.º 2 do art.º 104.º da CRP;
- realidade factual demonstra que os contratos de distribuição/aditamento outorgados com a D... alavancaram o crescimento do volume de negócios em 107% (entre 2014 e 2017) e os lucros fiscais declarados no período de 2014-2017 atingiram o montante acumulado de €2.790.183,73;
- tendo em conta por outro lado o disposto no art.º 3.º n.º 2, art.º 17.º e art.º 18.º do CIRC e por outro a cláusula dos contratos que lhes fixa o prazo de um ano, renovável,

- impunha-se que os dispêndios associados ao contrato de distribuição e seus aditamentos outorgado com a D... fossem, à luz dos princípios da tributação do lucro real, da proporcionalidade e da razoabilidade considerados como gastos fiscalmente aceites nos períodos em que foram incorridos;
- ainda que, por mera hipótese, se admita que os dispêndios incorridos com a aquisição dos direitos de distribuição, inseridos no âmbito do projeto de desenvolvimento do novo estabelecimento, não são consideradas “despesas de desenvolvimento” subsumíveis na previsão do art.º 32.º do CIRC, sempre se impunha, ao abrigo do princípio da tributação do lucro real, a sua consideração como gastos nos termos em que foram contabilizados e declarados para efeitos fiscais;
 - no entendimento da Requerente e tendo em conta o carácter exemplificativo do n.º 2 do art.º 32 do CIRC os dispêndios incorridos com as despesas de desenvolvimento do projeto de Vila Real, podiam ser considerados gastos fiscalmente aceites no período em que foram incorridos;
 - tendo a recorrente optado por repartir esses gastos por três exercícios apurou, no exercício em que incorreu nos gastos, um resultado fiscal superior ao devido, favorecendo deste modo o Estado na medida em que antecipou o pagamento de Impostos.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira não se refere a estes princípios, defendendo, em suma, que é correcta a posição assumida no RIT.

Está-se perante uma situação em que a Autoridade Tributária e Aduaneira não recusou em absoluto a dedutibilidade dos gastos, mas apenas entendeu que essa dedutibilidade deve ser efectuada em termos diferentes dos que resultam da contabilização efectuada pela Requerente.

A actividade da Requerente é contínua pelo que, considerada globalmente, os gastos invocados são relevantes para determinação do lucro tributável, embora durante mais exercícios que os considerados pela Requerente.

Por isso, não se equaciona uma situação em que possam estar em causa os princípios da tributação com base no lucro real e da capacidade contributiva, pois os gastos que são objecto das correcções impugnadas acabam por ser considerados relevantes.

Assim, sendo aceite pela Autoridade Tributária e Aduaneira a dedutibilidade dos gastos, não se vê, nem a Requerente explica, de que forma são ofendidos os princípios da justiça e da legalidade, para além da eventual ofensa deste que poderá resultar dos erros de direito invocados pela Requerente.

Por isso, a violação dos princípios da justiça e da legalidade não tem autonomia em relação aos vícios de erros sobre os pressupostos de direito invocados pela Requerente.

No que concerne ao princípio da proporcionalidade, indicado nos artigo 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT, está enunciado no artigo 7.º do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, em que se estabelece que *«na prossecução do interesse público, a Administração Pública deve adotar os comportamentos adequados aos fins prosseguidos»* e *«as decisões da Administração que colidam com direitos subjetivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afetar essas posições na medida do necessário e em termos proporcionais aos objetivos a realizar»*.

O princípio da prossecução do interesse público enunciado nos artigo 266.º, n.º 1, da CRP e 4.º do Código do Procedimento Administrativo, estabelece que *«compete aos órgãos da Administração Pública prosseguir o interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos»*.

A ser correcto o tratamento jurídico considerado adequado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não se vê que haja violação dos princípios da proporcionalidade e da prossecução do interesse público, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira aplicou o seu entendimento sobre o regime legal aplicável e limitou as correcções ao necessário para aplicar esse seu entendimento sobre o regime legal de contabilização dos gastos do tipo dos que estão em causa no presente processo.

Assim, não se demonstra que tenham sido violados os princípios invocados pela Requerente.

3.4. Erro sobre os pressupostos de facto e de direito

Neste âmbito, a Requerente equaciona as seguintes questões, no artigo 205.º do pedido

de pronúncia arbitral:

- a) Os dispêndios incorridos com a celebração dos contratos de distribuição outorgados nos exercícios de 2014, 2016 e 2017 podem ser subsumíveis no conceito de “despesas de desenvolvimento”, enquadrados na previsão da norma do art.º 32.º do CIRC e considerados como custos do período em que foram incorridos?
- b) Os dispêndios incorridos com a celebração dos contratos de distribuição reúnem os requisitos para ser classificado como um ativo intangível nos termos da IAS 38 e NCRF 6 como um ativo intangível?
- c) Reunindo os requisitos para serem classificados como “ativo intangível” podem a luz de parâmetros de razoabilidade e normalidade ser considerados como um ativos intangível com vida útil indefinida?
- d) A correção efetuada em 2016 referente à amortização do gasto incorrido em 2014 (Amortização A) calculado a partir do valor registado no exercício e não a partir do custo inicial do direito adquirido, é ilegal por violação do disposto no art.º 45.º A do CIRC?

Relativamente à última questão, a Autoridade Tributária e Aduaneira reconheceu que a Requerente tem razão (artigo 66.º da Resposta) e revogou parcialmente a correção efectuada ao exercício ao exercício de 2016.

3.4.1. Questão do enquadramento dos dispêndios no artigo 32.º do CIRC como “despesas de desenvolvimento”

O artigo 32.º do CIRC estabelece o seguinte:

Artigo 32.º

Projetos de desenvolvimento

1 - As despesas com projetos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas, ainda que os elementos deles resultantes venham a ser reconhecidos como ativos intangíveis nas demonstrações financeiras dos sujeitos passivos.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se despesas com projetos de desenvolvimento as realizadas pelo sujeito passivo através da exploração de resultados de trabalhos da investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção.

3 - O preceituado no n.º 1 não é aplicável aos projetos de desenvolvimento efetuados para outrem mediante contrato.

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- A Requerente com base nos conhecimentos técnicos que adquiriu, planeou e desenvolveu um novo um projeto de desenvolvimento que passou pela criação do estabelecimento de Vila Real;
- para a concretização daquele projeto a Requerente realizou investimentos de várias ordens, designadamente em ativos fixos tangíveis (armazém e frota) e em ativos intangíveis (formação e capacitação do pessoal);
- para a concretização daquele projeto não incorreu em gastos com a promoção e divulgação da sua actividade, dos seus produtos e do seu negócio.
- isto é, a Requerente não incorreu/realizou despesas com estudos de mercado, com prospeção de clientes e outros, porque a Requerente adquiriu um direito de distribuição, pelo período de um ano, renovável, aos clientes da D... situados numa dada área geográfica;
- o dispêndio suportado com a aquisição do direito de distribuir aos clientes da D... os produtos desta, substituíram os gastos de desenvolvimento do projeto que

- necessariamente teria de incorrer, de suportar, para lançamento do seu novo investimento;
- sendo, em substância, tais dispêndios uma despesa de desenvolvimento do seu projeto, a Requerente registou-os na conta “442-Activos Intangíveis - Projetos de desenvolvimento”;
 - dispêndios que, salvo melhor entendimento, são subsumíveis na previsão dos n.ºs 1 e 2 da norma do art.º 32.º do CIRC, podendo assim ser considerados como gastos do período em que foram incorridos;
 - contudo, a opção da Requerente foi o de repartir esses gastos por três exercícios, por considerar ser esse o período necessário para que o projeto atingisse o ano cruzeiro.

As despesas com projectos de desenvolvimento a que se refere o artigo 32.º do CIRC, são as realizadas pelo próprio sujeito passivo, através da exploração de resultados de trabalhos da investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção.

Trata-se, essencialmente, de despesas com a aplicação conhecimentos científicos ou técnicos inovadores à fase de produção. (⁶)

É a quem suporta despesas com os projectos de desenvolvimento, explorando ele próprio resultados de trabalhos de investigação ou conhecimentos científicos ou técnicos, que se reporta este artigo 32.º e não a quem adquire projectos realizados por outrem.

A alteração da expressão «*despesas de desenvolvimento*» que constava das redacções do CIRC antes ao Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, pela referência a «*despesas com projetos de desenvolvimento*» não tem qualquer relevância a nível da restrição do campo de

⁶ ANTÓNIO BORGES, AZEVEDO RODRIGUES e ROGÉRIO RODRIGUES, *Elementos de Contabilidade Geral*, 25.ª edição, 2010, página 793.

Na mesma linha, a Directriz Contabilística n.º 7 definia despesas de desenvolvimento, como «*as que resultem da aplicação tecnológica das descobertas anteriores à fase da produção*».

Ainda em sentido, no Parecer do Centro de Estudos Fiscais n.º 75/92, emitido por M. H. Freitas Pereira, publicado em Ciência e Técnica Fiscal n.º 367, página 228, refere-se:

«*Já quanto ao desenvolvimento, por vezes qualificado de experimental, designa o conjunto de trabalhos, realizados de forma sistemática, com base nos conhecimentos obtidos pela investigação ou pela experiência prática, com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços, sistemas e processos de fabrico*».

aplicação do artigo 32.º do CIRC à entidade que explora os trabalhos ou conhecimentos referidos.

Por isso, desde logo, esta norma não tem aplicação na situação em apreço, em que a Requerente não desenvolveu qualquer actividade de exploração de conhecimentos para descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção, antes se limitou a adquirir um direito de utilizar uma rede de clientes já criada por outra entidade.

Por outro lado, nos contratos celebrados pela D... com a Requerente não se prevê a cedência de quaisquer resultados de investigação ou conhecimentos científicos ou técnicos.

Assim, tem razão a Autoridade Tributária e Aduaneira ao não enquadrar a situação no artigo 32.º do CIRC.

3.4.2. Questão de saber se os dispêndios incorridos com a celebração dos contratos de distribuição reúnem os requisitos para ser classificado como um ativo intangível nos termos da IAS 38 e NCRF 6 como um ativo intangível

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que os dispêndios incorridos pela Requerente com a celebração dos contratos de distribuição devem ser classificados como “*ativos intangíveis de duração indefinida*” à luz da NCRF 6.

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- nos contratos de distribuição o DISTRIBUIDOR obriga-se a comprar ao fornecedor os bens e a promover a sua venda junto dos clientes que ele próprio angaria por sua conta e risco;
- no “contrato de distribuição” a que se reportam os autos, a D... “confia” (não vende, não cede, não transfere) os seus clientes ao DISTRIBUIDOR;
- a D... contrata um “DISTRIBUIDOR” para a substituir na sua área comercial e na sua área logística;
- como contrapartida da utilização de uma rede comercial existente (permitindo-lhe realizar de imediato negócios, faturação e lucro) o DISTRIBUIDOR paga um *fee* de entrada, calculado sobre a quantidade de litros que a D... vende na área geográfica

- objeto do contrato, que não é uma contraprestação de um “direito adquirido”, mas como uma contraprestação dos bens e serviços proporcionados pela D... aos distribuidores;
- a Requerente paga à D... uma comparticipação em substituição dos gastos em que teria de incorrer, reduzindo o risco, objetivamente mais elevado (incerteza do negócio) ao realizar o seu negócio;
 - o DISTRIBUIDOR não adquire uma carteira de clientes, não adquire uma quota de mercado, nem tão pouco adquire um direito de exclusividade da venda dos produtos da D... – o fornecedor - na área geográfica delimitada no contrato;
 - o valor exigido pela D... ao DISTRIBUIDOR é assumido pelas partes como o preço a pagar para passar a usar uma rede de clientes já existente, sem prejuízo da sua incrementação, onde lhe é permitido negociar outros produtos para além dos produtos do fornecedor;
 - a D... adotou um modelo misto de partilha da área geográfica – a D... fornece os grandes clientes e o DISTRIBUIDOR fornece os pequenos clientes;
 - o “contrato de distribuição” não é um fim em si mesmo mas um meio, um veículo de desenvolvimento, de potenciação do seu negócio;
 - quanto ao prazo, o “contrato de distribuição” tem a duração de um ano, renovável em função da avaliação dos objetivos, podendo ser resolvido ou denunciado, tal como consta das diversas cláusulas do contrato;
 - a cláusula contratual do art.º 10.º do “acordo de distribuição” não é “letra morta”, porque são muitos e frequentes os casos em que, quer a D... quer os distribuidores, põem termo ao acordo de distribuição;
 - a resolução, a denúncia e a caducidade do contrato não conferem à Requerente o direito a indemnização por lucros cessantes ou compensação pela perda da qualidade de DISTRIBUIDOR;
 - o contrato de distribuição não confere à Requerente um direito dissociável e suscetível de ser vendido, cedido, trocado, ou de qualquer outro modo separado da entidade;
 - no n.º 9 da NCRF 6 esclarece-se que nem todos os recursos gastos com aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis, nomeadamente

- relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, quotas de mercado e direitos de comercialização, (n.º 9) satisfazem a definição de um ativo intangível. i.e. identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros;
- a definição de um ativo intangível exige que o ativo seja identificável, critério que no caso dos direitos contratuais ou de outros direitos legais, exige que sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações (alínea b) do n.º 12 da NCRF 6);
 - o n.º 13 a NCRF 6 define “controlo” como:
 - o poder de uma entidade de obter benefícios económicos futuros,
 - o poder restringir o acesso de outros a esses benefícios;
 - a capacidade de exigir o cumprimento forçado por um tribunal dos seus direitos;
 - nem todos os itens descritos no parágrafo 9 satisfazem a definição de um ativo intangível, i.e. identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros;
 - tendo em conta os termos e condições concretas do contrato quadro de distribuição conclui-se que no caso dos autos a Requerente não tem o controlo do direito, designadamente poder restringir o acesso de terceiros a esses benefícios, pelo que os dispêndios não reúnem este requisito para serem classificados como “ativo intangível”;
 - os dispêndios com os “acordos de distribuição” não configuram um “direito” separável do conjunto da entidade, sem o poder de restringir o acesso dos benefícios económicos a terceiros nem de manter o controlo do relacionamento com os clientes ou a sua fidelidade para com a empresa;
 - os dispêndios incorridos pela Requerente com a aquisição do direito de distribuição não satisfazem os requisitos de identificabilidade e de controlo para serem considerados como “Ativo intangíveis” nos termos da NCRF 6 (a Requerente não dispõe da posse jurídica do direito, que não pode dela ser dissociado, separado ou trocado).

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende o seguinte, em suma:

- não há no contrato inicial ou nos aditamentos qualquer cláusula que impede a transmissão do direito exclusivo de distribuição;
- da leitura do contrato inicial constata-se que a transmissão do direito é possível, ainda que condicionada a uma autorização expressa por parte da D... (ver al. d) do n.º 3 da Cláusula 8.ª do contrato inicial), como tal mantém-se válida, a verificação da identificabilidade;
- o requisito do controlo tem que ver com o facto da entidade controlada ter o poder de obter benefícios económicos futuros relacionados diretamente com esse ativo intangível, e poder restringir o acesso de terceiros a esses benefícios, o que se verifica, na medida em que ele é o distribuidor exclusivo da D... naquelas áreas geográficas, tirando obviamente os clientes que são fornecidos diretamente pela D...;
- argumentar que este dispêndio não lhe traz benefícios económicos futuros relacionados seria o mesmo que dizer que o mesmo era desprovido de qualquer racionalidade económica, o que além de ilógico e absurdo, faria com que os mesmos não pudessem, em caso algum, ser considerados gastos fiscais ao abrigo do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC;
- do ponto de vista fiscal parecem passíveis de enquadrar no conceito de “Elementos da propriedade industrial” tal como os mesmos se encontram exemplificados na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Nos termos do § 8 da NCRF 6,

«Ativo: é um recurso:

- a) Controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados;*
- e*
- b) Do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.*

Ativo intangível: é um ativo não monetário identificável sem substância física».

Como se conclui do § 10 da NCRF 6, a definição de um activo intangível pressupõe

«identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros. Se um item que esteja dentro do âmbito desta Norma não satisfizer a definição de um ativo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido».

3.4.2.1. Requisito identificabilidade

Nos termos do § 12 da NCRF 6,

«Um ativo 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, ativo 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».*

Estes requisitos estão previstos em alternativa.

No caso em apreço, os direitos de comercialização são adquiridos pela Requerente nos termos dos contratos celebrados com a D..., pelo que se enquadram nesta alínea b) do § 12 da NCRF 6.

3.4.2.2. Requisito controlo

Nos termos do § 13 da NCRF 6:

«13 — Uma entidade controla um ativo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios»

Afigura-se que na situação em apreço, não está satisfeito este requisito, desde logo porque

a própria D... reserva para si o direito de, nas áreas abrangidas pelos contratos, continuar a *«comercialização e distribuição dos seus produtos aos CLIENTES DIRECTOS da D..., actuais ou futuros»* (cláusula 1.^a, n.º 2).

Por outro lado, se é certo que esses clientes contam da lista que constitui o Anexo III do contrato, *prevê-se que ela «será actualizada anualmente pela D..., mediante comunicação por escrito a enviar ao Distribuidor no prazo fixado no n.º 2.1. da cláusula 4.3»*, o que se reconduz a que a Requerente não tem qualquer direito, a prazo superior a um ano, de evitar alterações à dimensão da actividade directa da D... nas áreas abrangidas pelos contratos, apenas podendo ter esperança de que nessas alterações a D... pondere *«de forma equilibrada, os interesses das partes»* (cláusula 4.^a n.º 4).

Para além disso, a nível do acesso de terceiros à distribuição, no contrato apenas está previsto que *«a D... não nomeará outro DISTRIBUIDOR dos Produtos na Área do Contrato e diligenciará no sentido de evitar que outros seus distribuidores em outras áreas, aí mantenham, para efeito da comercialização dos Produtos, sucursais, armazéns, entrepostos, depósitos ou quaisquer outros estabelecimentos congéneres»* (cláusula 4.^a do contrato de 2010).

Isto é, nos termos do contrato de 2010, é a D... quem detém o controle sobre que distribuição dos seus produtos nas áreas em que a Requerente adquiriu o direito de comercialização, resultando do contrato para a D... apenas uma obrigação de diligenciar no sentido de que seus distribuidores em outras áreas *«aí mantenham, para efeito da comercialização dos Produtos, sucursais, armazéns, entrepostos, depósitos ou quaisquer outros estabelecimentos congéneres»*.

Mas, o dever de diligência assumido pela D... limita-se a evitar a localização dos estabelecimentos de terceiros adequados para a distribuição nas áreas atribuídas à Requerente, não abrangendo sequer dever de diligência no sentido de evitar que esses terceiros comercializem produtos da D... nestas áreas, desde que as estruturas de distribuição não estejam nestas situadas.

Assim, em última análise e no essencial, a D... apenas autoriza a Requerente a comercializar os seus produtos nas áreas abrangidas pelos contratos, (*«confia ao DISTRIBUIDOR a comercialização dos seus produtos na área geográfica»*), como se refere na cláusula 1.^a n.º 1), mas não lhe garante direitos de distribuição exclusiva, nem há possibilidade

de defesa da Requerente quer perante comercialização directa pela própria D... e alterações unilaterais dos termos do contrato, quer contra a comercialização por terceiros.

Como se refere no § 16 da NCRF 6, *«na ausência de direitos legais para proteger, ou de outras formas controlar, o relacionamento com clientes ou a sua fidelidade para com a entidade, esta geralmente não tem controlo suficiente sobre os benefícios económicos esperados derivados do relacionamento e fidelização dos clientes para que tais itens (por exemplo, carteira de clientes, quotas de mercado, relacionamento com clientes e fidelidade dos clientes) satisfaçam a definição de ativos intangíveis»*.

A esta luz, não tendo a Requerente direitos legais para proteger contra terceiros o seu relacionamento com os clientes, é de concluir que não está satisfeito o requisito *«controlo»*, necessário para a qualificação dos direitos de comercialização adquiridos pela Requerente como activo intangível.

Por isso, as liquidações impugnadas enfermam de vícios de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justificam a sua anulação, nas partes que são impugnadas, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.5. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente.

3.6. Juros compensatórios

As liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as respectivas liquidações de IRC (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afectam estas, justificando-se também a sua anulação, na parte correspondente às liquidações de IRC anuladas.

3.7. Decisão da reclamação graciosa

A decisão da reclamação graciosa deduzida contra as liquidações de IRC e juros compensatórios relativas ao exercício de 2017, que, pois manteve as liquidações, enferma dos mesmo vício a afectam aquelas liquidações.

4. Restituição de quantia paga indevidamente e juros indemnizatórios

Em 11-08-2020, a Requerente pagou a liquidação adicional do IRC e juros compensatórios referente ao ano de 2017 e, em 25-01-2021, a pagou a liquidação adicional do IRC e juros compensatórios referente ao ano de 2016.

A Requerente pede a restituição das quantias pagas indevidamente, acrescidas de juros indemnizatórios.

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 a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está

em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que « *A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*».

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

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

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

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar,

insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumpra, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação parcial da liquidação relativa ao exercício de 2017, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia que pagou indevidamente, que é o montante de IRC e juros compensatórios que correspondente às correcções relativas a amortizações nos valores de € 318.250,00 e de € 8.450,52 (não foi impugnada a correcção relativa a viagens, no valor de € 4.848,00).

Implicando a determinação do montante a restituir do recálculo da liquidação relativa ao exercício de 2017, que cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira praticar [artigo 24.º, n.º 1, alínea a), do RJAT], a sua determinação deverá ser efectuada em execução do presente acórdão.

Da mesma forma, como corolário da anulação da liquidação relativa ao exercício desde 2016, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia liquidada, que pagou indevidamente, no montante de € 79.844,10.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, conclui-se que há erro nas liquidações imputáveis aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados, quanto a cada liquidação, desde a data em que foi paga a quantia liquidada, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- anular parcialmente a liquidação adicional de IRC n.º 2020... e a respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2020..., nas partes correspondentes às correcções relativas a amortizações;
- anular a decisão da reclamação graciosa n.º ...2020...;
- anular a liquidação adicional de IRC n.º 2020 ... e as liquidações de juros compensatórios n.ºs 2020 ... e 2020..., relativas ao exercício de 2016;
- julgar procedente o pedido de restituição de quantias pagas indevidamente e, nos termos do artigo 609.º, n.º 2, do CPC, condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia de € 79.844,10, respeitante à liquidação do ano de 2016, e da quantia que for liquidada em execução do presente acórdão quanto à liquidação relativa ao ano de 2017;
- julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los a Requerente, calculados sobre as quantias a reembolsar, nos termos referido no ponto 4 deste acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT

e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **167.330,79**, indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 07-12-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(José Coutinho Pires)

(António Fernando Cardão Pito)
(vencido conforme declaração junta)

Declaração de Voto

Segue-se as razões justificativas da opinião que, sobre o Projecto de Acórdão que anunciei na mensagem de correio electrónico que enviei anteriormente.

Naturalmente, as considerações que faço não poderão ser interpretadas como significando menor apreço pela excelente peça jurídica que constitui o Projecto de Acórdão porque se discordo de algumas, poucas, das suas partes é apenas porque a isso me levou a experiência de Gestão que acumulei pelo estudo e pela prática.

Entendo que esta é a ocasião adequada para reconhecer o elevado valor daquele documento o qual, aliás, seria de esperar dada a excelência jurídica do seu autor.

Introdução necessária

A D..., que sucedeu à anterior C..., é uma empresa cervejeira, isto é, uma empresa da indústria transformadora que produz cerveja, que faz a comercialização dos seus produtos, sobretudo, através de uma rede distribuidores cada um dos quais tem uma área geográfica de distribuição bem definida no contrato de distribuição, a Área de Contrato, que assinou e que vende o produto a empresas revendedoras. Pelo seu lado, as empresas revendedoras fazem a distribuição do mesmo produto aos consumidores propriamente ditos (algumas vezes designados *consumidores finais*).

No exercício de 2018, o volume de negócios da cervejeira foi superior a 458 milhões de euros e os resultados líquidos da sua actividade, resultados minoritários excluídos, excederam 51 milhões de euros (mais precisamente 51,396 milhões de euros).⁷

A empresa dispõe de uma rede de 39 distribuidores, assim repartidos geograficamente⁸:

⁷ Valores colhidos no site <https://www...>, em 2021.10.21.

⁸ Fonte: <https://www...> em 2021.10.21.

Distribuidores, por zona	
Zona Norte	16
Zona Centro	10
Zona Sul	13
Total	39

Esta forma de comercialização dos produtos de empresas industriais através de uma rede de agentes que, no caso da D..., são denominados distribuidores, é bastante comum, tanto nesta como noutras áreas de negócio.

Como é bem evidente, neste caso, a cervejeira poderia fazer ela própria a venda dos seus produtos aos consumidores, mas opta por fazê-lo através de uma rede de intermediários, isto é, de distribuidores e de revendedores, a quem cede uma certa margem de comercialização, a qual tem de ter valor suficiente para que a actividade seja compensadora para eles e, assim, se mantenha atractiva⁹.

Em Portugal, a produção de cerveja é dominada por duas grandes empresas, sendo uma delas a D... e a outra é a M..., a qual, além de outras menos vendidas, é a produtora de cerveja da conhecida marca ...

Além das duas principais empresas são conhecidas mais seis empresas industriais produtoras de cerveja¹⁰, mas nenhuma delas tem volume de negócios, notoriedade ou marcas comparáveis aos das duas primeiras.

A robustez do domínio do mercado destas duas empresas ficou demonstrada quando, há alguns anos, houve uma tentativa de entrada de uma terceira empresa, que produzia cerveja com a marca ..., mas o volume de negócios da entrante nunca cresceu suficientemente para atingir o valor a partir do qual o montante das receitas da exploração compensa o dos respectivos custos

⁹ É bem provável que a soma das margens de comercialização de distribuidor e de revendedor equivalham a mais de metade do preço de venda ao público da cerveja.

¹⁰ Por ordem decrescente de valor do respectivo volume de negócios: ... (em Santarém), Empresa ...(Funchal), ... (Porto), ... (Lisboa), Fábrica ... (Porto) e... (Lisboa).

e, as - sim, a empresa foi forçada a retirar-se do mercado¹¹, por enfrentar dificuldades crescentes para satisfazer as suas obrigações financeiras.

1. Factos provados

1.1 Duração do contrato

Na alínea C) de 2.1 diz-se, considerando-se tal como provado, que: “*Os contratos celebrados com distribuidores têm duração de um ano (depoimentos das testemunhas E..., F... e G... ”.*

As testemunhas afirmaram-no, mas não é isso que se pode inferir do texto do contrato de distribuição assinado entre as duas partes em 2010.12.20 com efeitos reportados a 2007.07.30, isto é, quando já estavam cumpridos quase três anos civis completos, no qual se diz, na sua cláusula 10.A que, daí em diante, o mesmo contrato seria renovado *por períodos sucessivos de um ano civil salvo declaração em contrário dirigida por qualquer uma das partes à outra [...]*.

Além disso, o contrato pressupõe quer a sua própria duração venha a ser de vários anos ao definir que¹²

1. *No final de cada ano, a D... e o DISTRIBUIDOR [...] (n.º 2 da cláusula 4.A);*
2. *No caso de não haver acordo das partes na fixação dos objectivos para o ano seguinte, corresponderão estes aos objectivos definidos para o ano anterior [...] (n.º 2.2 da cláusula 4.A);*
3. *O DISTRIBUIDOR obrigar-se-á a cumprir, em cada ano, os objectivos de compra que tiverem sido fixados [...] (n.º 3 da cláusula 4.A).*

Finalmente, não pode ser posto de lado o facto gritante de que o contrato de distribuição que foi inicialmente assinado entre a Reclamante e a cervejeira já produz efeitos, isto é, já é cumprido, desde 30 de Julho de 2007, há mais de vinte quatro anos.

¹¹ As instalações industriais da empresa foram adquiridas por uma empresa constituída para esse efeito a N... PORTUGAL que, tanto quanto julgo saber, nunca produziu cerveja com marca própria.

¹² Sublinhados meus, AFCP

Assim sendo, as declarações prestadas pelas testemunhas que foram apresentadas pela Reclamante são contraditadas pelo texto do próprio contrato assinado pelas partes e não corresponde à realidade observada nas relações entre as partes pelo que não se pode deixar de pensar que é o contrato que define os direitos e as obrigações de cada uma das partes suas outorgantes e, assim, não se pode dar como facto provado aquilo que não é mais do que uma reivindicação de uma das partes a qual, por tudo aquilo que foi visto, nem assenta na realidade efectiva.

Aquilo que o *Contrato de Distribuição* define não é o prazo de duração do contrato, mas meramente o seu prazo mínimo de duração o qual, se for normalmente cumprido, será anualmente prorrogado como o têm sido o Contrato de Distribuição inicial da Reclamante e os seus sucessivos aditamentos.

Causas de cessação do contrato pela D...

Na alínea D) de 2.1 diz-se, igualmente considerando tal como provado, que: “*Ao fim de um ano duração dos contratos de distribuição, se o serviço não for bom ou a D... não confiar no distribuidor pode cessar o contrato, sem indemnização (depoimentos das testemunhas E..., F..., G... e H...).*”

Vejamos de novo aquilo que diz realmente o contrato sobre os motivos que podem contratualmente fundamentar a cessação unilateral do contrato por decisão da D... .

- 1. Se o DISTRIBUIDOR não atingir os objectivos definidos [...], a D... poderá resolver o contrato de distribuição ou desvincular-se da obrigação de exclusivo¹³[...] (n.º 5 da cláusula 4.A);*
- 2. Em caso de incumprimento de qualquer obrigação decorrente, quer do corrente contrato [...] quer de qualquer dos seus aditamentos e alterações, quer ainda dos contratos de compra e venda celebrados entre a D... e o DISTRIBUIDOR e m decorrência do aqui clausulado, poderá o contraente não faltoso resolver o contrato [...] (n.º 1 da cláusula 8.A);*

¹³ Excepto se : 5.1 A área do DISTRIBUIDOR foi afectada por factores de ordem económico-comercial, que atingiram igualmente outros comerciantes da área ou 5.2 O não cumprimento dos objectivos é imputável a outras razões igualmente estranhas à vontade do distribuidor.

3. A D... poderá ainda resolver o contrato nos casos seguintes: a) estado de falência do DISTRIBUIDOR, b) instauração contra o DISTRIBUIDOR de meios preventivos de falência ou do processo especial de recuperação de empresas, c) trespasse ou cessão de exploração do estabelecimento do DISTRIBUIDOR, sem prévia autorização, por escrito da D..., d) cessão de posição contratual do DISTRIBUIDOR no presente contrato, sem prévia autorização, por escrito, da D... e e) sendo o DISTRIBUIDOR uma sociedade comercial, qualquer modificação na distribuição do seu capital social que não tenha obtido prévia autorização escrita da D..., ou ser o DISTRIBUIDOR lhe não facultar, quando para isso for solicitado, a repartição do seu capital social (n.º 3 da cláusula 8.A).

Aquilo que as testemunhas vieram dizer, que a D... pode cessar o contrato *se o serviço não for bom ou se não confiar no distribuidor* não é confirmado pelo texto do contrato segundo o qual a cervejeira pode resolver o contrato se o distribuidor não atingir os objectivos anuais acordados, se ele não cumprir pontualmente as suas obrigações decorrentes do contrato, dos seus aditamentos, das suas alterações e dos contratos de compra e venda celebrados com a D..., de a sua deficiente solvabilidade mostrar que está em risco a continuação do seu cumprimento do contrato ou de ceder a sua posição contratual ou sofrer alterações na sua própria estrutura accionista sem autorização prévia da D... .

Deste modo, a lista das razões que a D..., nos termos do contrato de distribuição, pode invocar para cessar o contrato são objectivas e comprováveis e não padecem de subjectividade e de indefinição como é o caso de se saber o que é e o que não é *um bom serviço* prestado pelo distribuidor ou o que leva a cervejeira a confiar em alguns distribuidores e a não confiar noutros.

É por estas razões que, com todo o respeito que é devido, sou de parecer que a consideração daquelas declarações como *factos provados* deverá ser devidamente corrigida.

1.2 Contratos de exclusividade com distribuidores

Na alínea E) de 2.1 diz-se, também considerando tal como provado, que: “*Não há contratos de exclusividade celebrados pela D... com fornecedores (sic), mas apenas com pontos de venda (depoimento da testemunha E...)*”.

A questão da exclusividade ou não exclusividade da representação da D... pelos seus distribuidores será tratada mais adiante.

1.3 Aumento de dimensão

Diz-se na alínea F) de 2.1, ainda considerando tal como provado: “*Se a D... pretender que sejam aumentadas as vendas, a estrutura dos fornecedores (sic) tem de ser adaptada toda a estrutura, designadamente quanto a stocks e meios de fornecimento (depoimento da testemunha E...)*”, mas a D... não decide sozinha o aumento das vendas dos seus produtos pelos seus distribuidores.

O aumento de vendas pode ocorrer por expansão da zona geográfica da concessão, o que tem ocorrido com os sucessivos aditamentos ao contrato original de distribuição, mas também com o aumento das vendas dentro da mesma área, pela chegada de novos consumidores ou por eles terem sido ganhos à concorrência, isto é, surgirem alguns novos consumidores de produtos da D... que eram clientes de empresas concorrentes e deixaram de o ser.

Qualquer acréscimo de vendas concorre para o aumento da dimensão das empresas. Por isso, ele pode¹⁴ significar o aumento dos espaços de armazenamento e dos meios de transporte e do pessoal necessário, por um lado, e dos recursos financeiros requeridos tanto para os capitais permanentes da empresa como para financiar o seu ciclo de exploração, pelo outro.

Isto é comumente conhecido e constitui uma verdade trivial e, por tal razão, não fica bem aqui como se fosse um facto que apenas ficou provado pelas declarações daquela testemunha.

Por tal razão e sempre com todo o respeito, sou de parecer que esta alínea deve ser, pura e simplesmente, removida do texto.

1.4 A questão da exclusividade da distribuição

1.4.1 Algumas notas breves sobre os mercados dos produtos da D...

Como se sabe, as vendas da ... não se limitam àquelas que são feitas aos distribuidores, que vendem aos revendedores os quais, finalmente, comercializam aos consumidores finais, porque a cervejeira comercializa e distribui directamente os seus produtos a alguns clientes, os designados clientes directos que estão definidos no n.º 2 da cláusula 1.A do contrato de distribuição como aqueles que, *gerando um grande volume de vendas e sendo também*

¹⁴ Depende da dimensão do aumento. Acréscimos pouco significativos terão consequências tão discretas que pouco se farão tinotar

fornecidos directamente pelos outros fabricantes do ramo alimentar, exigem a negociação directa com a ...¹⁵, designadamente por centralizarem as suas compras para revenda nos diversos estabelecimentos que os integram e que se encontram disseminados pelo território nacional, numa das seguintes situações:

a) possuem grandes superfícies de comércio a retalho ou por grosso (hipermercados, cooperativas, cash and carry, etc.);

b) dispõem de uma cadeia de pequenos e médios estabelecimentos de comércio a retalho ou por grosso ou do ramo e restauração, geralmente dispersos pelo país (cadeias de supermercados, de cooperativas, de restaurantes, de serviço de restauração nas grandes rodovias, etc.).

Isto significa que, na realidade, existem de facto dois circuitos distintos de comercialização dos produtos da cervejeira representados nos esquemas seguintes:

Circuito A



Circuito B



Facilmente se verifica que o Circuito A é aquele do qual faz parte a Reclamante e o Circuito B é o *dos clientes directos* ou, dito de outro modo, que o circuito B é o das vendas dos produtos

¹⁵ No contrato de distribuição inicial: «D... ».

da D... através de grandes superfícies de comércio a retalho ou por grosso e de cadeias de pequenos e médios estabelecimentos de comércio, a retalho ou por grosso, ou do ramo da restauração, geralmente dispersos pelo país que são os revendedores do Circuito B.

Assim sendo, os revendedores do Circuito A são os hotéis, os restaurantes que não pertençam a cadeias de estabelecimentos de restauração que sejam servidas pelo circuito B e os cafés que, no seu conjunto, são designados no jargão deste sector de actividade como *Canal ...* que é um acrónimo formado pelas duas primeiras letras de hotéis, restaurantes e cafés¹⁶.

1.5.1.1 Os clientes directos da D...

O contrato de distribuição que a Reclamante assinou com a C..., hoje D..., dá à cervejeira o direito de fazer a comercialização dos seus produtos aos seus clientes directos, definidos acima e, daí, extrai a Reclamante a conclusão que a «*A distribuição na área geográfica dos produtos abrangidos pelo contrato, não é, objectivamente, exclusiva da Reclamante*» (cf., por exemplo, parágrafo 50 da Reclamação Graciosa).

No contrato de distribuição assinado pela cervejeira e pelo distribuidor estabelece-se no n.º 1 da sua cláusula primeira:

A D... confia ao DISTRIBUIDOR a comercialização dos seus produtos na área geográfica definida no Anexo I [...]

Contudo, no número seguinte da mesma cláusula, acrescenta-se que

A D... pode efectuar, na área do contrato definida nos termos do número anterior, a comercialização e a distribuição dos seus produtos aos CLIENTES DIRECTOS D... .

Se for lida em atenção a definição dos clientes directos que acima é feita tem de reconhecer-se que há várias razões para que a comercialização dos produtos da D... seja feita a estes clientes directamente pela cervejeira em vez de o ser pelas distribuidoras:

1. A generalidade dos clientes directos adquire as mercadorias através de centrais de compras nacionais para, depois, as revenderem em superfícies de distribuição localizadas por todo o

¹⁶ O canal... , também conhecido por consumo fora de casa ou pela classificação da Nielsen Incim, representa no nosso negócio de cerveja, mais de 65% do valor de vendas no mercado nacional (Nuno Pinto de Magalhães in <https://www....> , disponível em 2021.12.02).

país, sendo que algumas delas estão localizadas na “Área de Contrato” da Reclamante¹⁷. Assim sendo, deixa de existir correspondência directa entre os locais da sede social da empresa revendedora, o da venda ao consumidor final e o do distribuidor da respectiva zona;

2. A dimensão de cada um dos *clientes directos* é muito superior à de cada um dos distribuidores e essa circunstância tem várias consequências:

2.a) A negociação entre cada um desses clientes e um qualquer dos distribuidores regionais da D... seria sempre muito desequilibrada dada a superior força negocial do cliente, o qual poderia sempre impor as condições de venda que mais lhe conviessem quanto a datas e horários e outras condições de entrega das mercadorias e a prazos de pagamento dos fornecimentos;

1 *O canal..., também conhecido por consumo fora de casa ou pela classificação da Nielsen Incim, representa no nosso negócio de cerveja, mais de 65% do valor de vendas no mercado nacional (Nuno Pinto de Magalhães in <https://www...> disponível em 2021.12.02).*

2 Apenas na cidade de Vila Real estão a funcionar quatro hipermercados, aos quais se pode acrescentar um que funciona numa aldeia contígua à cidade, e existem, também três supermercados fazendo dois deles parte de uma mesma cadeia.

3 quanto a datas e horários e de outras condições de entrega das mercadorias e a prazos de pagamento dos fornecimentos;

2.b) Os distribuidores só muito excepcionalmente seriam capazes de satisfazer as exigências logísticas das encomendas destes clientes por não disporem de capacidade de armazenamento suficiente nem de meios de transporte capazes para as satisfazer;

2.c) Os prazos de pagamento praticados por tais clientes são muito superiores aos prazos médios de cobrança da generalidade dos distribuidores e, assim, na hipótese de encomendas dos clientes directos passarem a ser satisfeitas pelos distribuidores, acarretariam para estes sérios problemas de financiamento que eles agora não têm;

¹⁷ Apenas na cidade de Vila Real estão a funcionar quatro hipermercados, aos quais se pode acrescentar um que funciona numa aldeia contígua à cidade, e existem, também três supermercados fazendo dois deles parte de uma mesma cadeia.

3. São os próprios *clientes directos que exigem a negociação directa com a D...* porque, além de mais, propõem-se auferir, na comercialização dos produtos da cervejeira, da soma das margens de comercialização dos distribuidores e dos revendedores.

Terá sido por estas razões que a cervejeira decidiu fornecer ela própria os seus clientes directos.

Assim sendo, não parece ser de aceitar a descrição feita pela Reclamante de que «A D... *estipula uma área geográfica, define os produtos a comercializar e os clientes, reservando para comercialização e distribuição directa um conjunto de clientes, que anualmente ajusta (alargando ou reduzindo a lista de clientes directos e exclusivos da D...)*» (parágrafo 48 da Reclamação Graciosa) dado que eles estão definidos com clareza no Contrato de Distribuição, conforme atrás vimos, e que eles não são escolhidos arbitrariamente pela cervejeira, mas que são as estruturas e as dimensões deles que impõem o seu estatuto específico.

Por exemplo, no dia 26 do mês passado, abriu, em Penafiel, um novo supermercado da cadeia espanhola ... a qual, com toda a certeza, é um *dos cliente directos da D...* e, assim, tal recente supermercado é abastecido com produtos que são adquiridos pela central de compras da cadeia de supermercados. Para que isto fosse assim resolvido, o Distribuidor da D... que actua nessa área não foi ouvido e a própria cervejeira limitou-se a aceitar o facto consumado que lhe foi proposto pela central de compras de fornecer mais um estabelecimento de revenda porque ou aceitava ou não vendia.

Na realidade, aquilo que acontece é que os *clientes directos* exigem e impõem essa sua qualificação à própria D... que, assim, apenas fica com a opção de fornecer tais clientes ou de não o fazer e ela decide-se sempre pelo fornecimento porque tem de pensar que a sua concorrência certamente o fará.

Por isso, não se pode aceitar a afirmação de «A D... *estipula uma área geográfica, [...], reservando para comercialização e distribuição directa um conjunto de clientes, que anualmente ajusta (alargando ou reduzindo a lista de clientes directos e exclusivos da D...)*» porque, no mundo real e sendo dadas as circunstâncias, a cervejeira não pode fazer coisa diferente dessa e, assim, tudo aquilo que a cervejeira tem para conceder a cada um dos seus distribuidores é a distribuição dos seus produtos, através do circuito A do esquema anterior, aos revendedores que integram o Canal

1.4.2 É concedida exclusividade aos distribuidores?

Na cláusula 1.A do contrato de distribuição estabelece-se que «A D... confia ao Distribuidor a comercialização dos seus produtos na área geográfica definida no Anexo I [...]» sabendo-se que tal significa a distribuição dos seus produtos através do Canal ... e, por isso, parece inegável que a D... dá aos seus distribuidores toda a exclusividade que pode conceder.

Isso é confirmado na cláusula 4 do contrato onde se diz que “1. A D... não nomeará outro DISTRIBUIDOR dos Produtos na Área do Contrato e diligenciará no sentido de evitar que outros seus distribuidores em outras áreas, aí mantenham, para efeito da comercialização dos Produtos, sucursais, armazéns, entrepostos, depósitos ou quaisquer outros estabelecimentos congêneres”.

1.5 Clientes dos distribuidores ou clientes da D...?

Diz-se na alínea J) de 2.1, considerando tal como provado, que “Ao adquirir o estatuto de “DISTRIBUIDOR”, a Requerente passou a contar com clientes que não sendo seus, vão passar também a sê-lo, na medida em que ao promover a venda dos produtos da D... vai promover a venda dos demais artigos do seu negócio, vai promover relações com claras repercussões nos seus resultados (depoimento da testemunha F...).

Globalmente, pode aceitar-se esta afirmação na qual, no entanto, há uma questão que deve ser esclarecida que é a da natureza das relações da cervejeira com os seus distribuidores e das destes últimos com ela.

Na verdade, os distribuidores são agentes da cervejeira e, assim, têm a obrigação contratual de vender os produtos dela aos seus clientes de forma que os revendedores adquiram os produtos da D... por intermédio dos distribuidores e ela vende aos revendedores através dos mesmos distribuidores pelo que me parece que a melhor solução é a de dizer que os revendedores são, ao mesmo tempo clientes da empresa cervejeira e de um dos seus agentes.

Esta questão pode ser confundida por duas circunstâncias que são:

1. A empresa distribuidora tem a obrigação contratual de comercializar os produtos da D... e aproveita essa obrigação e as relações comerciais dela decorrentes para expandir, diversificando, a sua actividade vendendo também aos mesmos clientes outras

mercadorias, que são produtos de empresas diferentes, assim aumentando o somatório das suas margens de comercialização e diluindo mais os seus custos de estrutura;

2. A D... estabelece relações directas com os clientes dos distribuidores negociando com eles contratos de exclusividade pelos quais lhes concede alguns benefícios, como preços privilegiados dos seus produtos, instalação e manutenção gratuitas de equipamentos, etc., em troca do compromisso de valores mínimos anuais de aquisição dos seus produtos através de cada um dos distribuidores (como bem se compreende, estes contratos são uma forma prática de apoiar a actividade dos seus agentes).

Eu tenho as maiores dúvidas de que se possa facilmente dar como facto provado afirmações como as de que a Reclamante “passou a contar com clientes que não sendo seus passaram a sê-lo». Ainda assim, como este facto confirmado não é importante para a decisão final não me oponho à sua inclusão.

2. Matéria de direito

2.1 Erro sobre os pressupostos de facto e de direito

2.1.2 Questão de saber se os dispêndios incorridos com a celebração dos contratos de distribuição reúnem os requisitos para ser classificado como um activo intangível nos termos da IAS 38 e NCRF 6 como um activo intangível

2.1.2.2 Requisito controlo

O projecto de acórdão, no seu ponto 3.4.2.2. começa assim:

«Nos termos do § 13 da NCRF 6:

«13 — Uma entidade controla um ativo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios»

Afigura-se que na situação em apreço, não está satisfeito este requisito, desde logo porque a própria D... reserva para si o direito de, nas áreas abrangidas pelos contratos, continuar a «comercialização e distribuição dos seus produtos aos *CLIENTES DIRECTOS* da D..., actuais ou futuros» (cláusula 1.A, n.º 2).»

Face a tudo quanto está escrito em 1.5, a afirmação do parágrafo anterior é absolutamente infundamentada uma vez que, tal como acima se explica, não é verdade que a cervejeira reserve para si certos clientes não permitindo que eles sejam abastecidos pelos seus distribuidores. Aquilo que acontece é que as circunstâncias impõem que tais clientes, denominados *clientes directos*, sejam impostos à conserveira, que não pode recusá-los até porque seria inexecutável que eles fossem abastecidos por distribuidores.

Mais adiante diz-se que:

«Para além disso, a nível do acesso de terceiros à distribuição, no contrato apenas está previsto que «a D... não nomeará outro DISTRIBUIDOR dos Produtos na Área do Contrato e diligenciará no sentido de evitar que outros seus distribuidores em outras áreas, aí mantenham, para efeito da comercialização dos Produtos, sucursais, armazéns, entrepostos, depósitos ou quaisquer outros estabelecimentos congêneres» (cláusula 4.A do contrato de 2010).

Isto é, nos termos do contrato de 2010, é a D... quem detém o controle sobre que distribuição dos seus produtos nas áreas em que a Requerente adquiriu o direito de comercialização, resultando do contrato para a D... apenas uma obrigação de diligenciar no sentido de que seus distribuidores em outras áreas «aí mantenham, para efeito da comercialização dos Produtos, sucursais, armazéns, entrepostos, depósitos ou quaisquer outros estabelecimentos congêneres.

Mas, o dever de diligência assumido pela D... imita-se a evitar a localização dos estabelecimentos de terceiros adequados para a distribuição nas áreas atribuídas à Requerente, não abrangendo sequer dever de diligência no sentido de evitar que esses terceiros comercializem produtos da D... nestas áreas, desde que as estruturas de distribuição não estejam nestas situadas».

Quanto ao primeiro dos parágrafos citados, é necessário dizer que não é verdade que a D... nada mais faça do que aquilo que está escrito na citada cláusula 4.A do contrato. Ela também impõe a cada distribuidor a alínea d) do n.º 1 da cláusula 3.A que diz o seguinte:

Cláusula 3.A

1. Para prossecução do objectivo essencial definido no n.º 5.º da cláusula 1.A o DISTRIBUIDOR:

d) abster-se-á de praticar, fora da Área de Contrato, uma política activa de vendas, não fazendo lá publicidade nem mantendo sucursais, armazéns, depósitos, entrepostos, ou quaisquer outros estabelecimentos congéneres.

De acordo com o contrato, a violação desta regra, pelo não cumprimento do dever que ela impõe, poderá ser motivo justificativo da denúncia do contrato pela D... .

Deste modo, o *dever de diligenciar* é uma expressão diplomática que evita dizer que a D... imporá aos seus distribuidores recalitrantes o cumprimento pontual das regras contratuais, pois ela dispõe de poderes para o fazer, nomeadamente para os impedir de praticar uma política activa de vendas fora da sua Área de Contrato.

O parágrafo decisivo do projecto de acórdão é o seguinte:

«Assim, em última análise e no essencial, a D... apenas autoriza a Requerente a comercializar os seus produtos nas áreas abrangidas pelos contratos, («confia ao DISTRIBUIDOR a comercialização dos seus produtos na área geográfica», como se refere na cláusula 1.A n.º 1), mas não lhe garante direitos de distribuição exclusiva, nem há possibilidade de defesa da Requerente quer perante comercialização directa pela própria D... e alterações unilaterais dos termos do contrato, quer contra a comercialização por terceiros.»

Todavia, de acordo com tudo aquilo que acima está escrito discordo totalmente do sentido deste parágrafo. As razões são as seguintes:

a) A D... concede aos seus distribuidores a exclusividade da venda dos seus produtos, através do Canal ..., nas suas respectivas Áreas de Contrato, que, na vida real, é tudo quanto ela pode conceder;

b) A comercialização directa pela própria D... é, naturalmente, feita a contra- gosto. Pudesse ela, e a empresa não negociaria senão com os seus distribuidores. Os *clientes directos* são clientes muito menos desejáveis porque (1) as vendas que lhes são feitas têm margens de comercialização significativamente menores, (2) as negociações com eles são muito mais difíceis, pois têm uma força negocial incomparavelmente superior à de qualquer distribuidor a qual lhes advém da sua grande dimensão, da sua superior capacidade financeira e do facto de disporem de equipas de negociação formadas por pessoas com formação específica e muita experiência no desempenho da função;

c) Na quase totalidade dos casos é praticamente inexequível que o abastecimento dos *clientes directos* seja feito por distribuidores.

Uma leitura atenta do contrato de distribuição e o conhecimento prático do modo de funcionamento destes mercados permite afirmar que a D... garante aos seus distribuidores a defesa dos seus territórios contra a incursão de outros distribuidores e a prova é que não se conhecem casos de venda reiterada de algum distribuidor fora da sua Área de Contrato. A razão de casos desses, quando existem, não serem conhecidos e terem vida efémera é a de que a D... lhes põe discretamente cobro, porque pode fazê-lo e não tem interesse que conflitos entre distribuidores seus subsistam nem que eles sejam conhecidos por terceiros.

Como discordo totalmente do parágrafo citado do Projecto de Acórdão tenho de discordar do mesmo modo de todas as suas conclusões e, em particular, sou de opinião que a Sujeito Passivo dispõe de controlo sobre o investimento feito o qual, assim, satisfaz todas as exigências da NCRF 6 para ser considerado um activo intangível pelo que, neste conflito, deve ser dada razão à Autoridade Tributária e Aduaneira.

António Fernando Cardão Pito