CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 759/2024-T
Tema: IRC. Activos intangíveis. Duração indefinida. Amortização

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra Sofia Quental, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral singular, decide o seguinte:

I- RELATÓRIO

1. A..., LDA., (doravante abreviadamente designada por "A..." ou "Requerente"), com o número único de identificação de pessoa colectiva e de matrícula..., com sede na Rua ..., nº ...-... ..., vem, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro ("Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária" ou "RJAT") em conjugação com o art. 99º do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, abreviadamente identificada por "Autoridade Requerida", "Autoridade Tributária" ou simplesmente por "AT"), com vista à declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas ("IRC"), referentes aos exercícios de 2019 e 2020, bem como da decisão que indeferiu a reclamação graciosa contra essas mesmas liquidações.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, feito em 14 de Junho de 2024, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 17 de Junho de 2024, tendo ambas as partes sido notificadas no mesmo dia.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo 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, a ora

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

signatária foi designada pelo Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo a nomeação sido aceite no prazo e nos demais termos legalmente previstos.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação no dia 5 de Agosto de 2024, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 26 de Agosto de 2024.
6. Por despacho arbitral, de 24 de Fevereiro de 2024, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, e determinada a notificação das partes para produzirem alegações escritas.
7. Ambas as partes apresentaram alegações reiterando as posições constantes dos articulados precedentes.

I – A) Fundamentação do pedido

8. O pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente fundamenta-se, em síntese, no seguinte:
   a) Pretende a ora Requerente submeter à apreciação do Tribunal Arbitral a declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IRC n.º 2023..., relativa ao exercício de 2019, e n.º 2023..., relativa ao exercício de 2020, bem como a decisão de 01/03/2024 que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2023..., apresentada contra as referidas liquidações.
   b) A Requerente é uma sociedade comercial dedicada à prestação de serviços de apoio às empresas, de contabilidade, auditoria e consultoria fiscal, cedendo ainda aos seus clientes a utilização de marcas de que é proprietária.
   c) No âmbito da sua actividade, adquiriu à sociedade B..., S.A., por contrato denominado "Contrato de Transmissão de Marcas", celebrado em 27/12/2013, a marca "C...", registada no Instituto Angolano da Propriedade Industrial (IAPI), pelo preço de €1.000.000,00, pago a partir de 2014.

d) O averbamento do registo a favor da Requerente apenas ocorreu em 2016.

e) Posteriormente, em 2017, já como titular registada, celebrou um "Contrato de Licença para Uso da Marca" com a transmitente, iniciando a respectiva exploração e procedendo à amortização do activo intangível à taxa de 10% ao ano, correspondendo ao prazo de validade do registo (10 anos, até 02/04/2023).

f) No decurso de acções inspectivas aos exercícios de 2019 e 2020, a AT considerou que a marca adquirida tinha vida útil indefinida, não sendo susceptível de amortização fiscal.

g) Consequentemente, desconsiderou como gasto fiscal as amortizações no valor de €100.000,00 deduzidas em cada um dos exercícios, promovendo correcções ao lucro tributável e emitindo as liquidações adicionais ora impugnadas.

h) A reclamação graciosa apresentada pela Requerente veio a ser indeferida, reiterando a AT que a transmissão da marca teria conferido um direito de utilização ilimitado no tempo e que, por ter sido formalizada em 2013, estaria excluída do regime do artigo 45.º-A do Código do IRC.

i) A Requerente sustenta, em contrário, que o registo da marca em Angola tinha duração limitada a 10 anos, renovável apenas mediante novo requerimento, pelo que a sua vida útil se encontrava juridicamente delimitada, legitimando a amortização praticada.

j) Alega que a própria AT admitiu este critério relativamente a outras marcas detidas pela Requerente, reconhecendo como vida útil o prazo do respectivo registo.

k) E mesmo que se entendesse não existir vida útil definida, sempre se deveria aplicar o disposto no artigo 45.º-A, n.º 1 do CIRC, que permite a dedução fiscal do custo de aquisição de marcas sem vida útil determinada em partes iguais durante 20 anos.

l) Justifica a aplicação do referido artigo 45.º-A, n.º1 dado que a aquisição da propriedade da marca apenas se consolidou em 2016, com o averbamento do registo no IAPI, sendo, portanto, posterior à entrada em vigor da norma do artigo 45.º-A (01/01/2014).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

m) Conclui, assim, que as liquidações adicionais de IRC dos exercícios de 2019 e 2020 enfermam de erro sobre os pressupostos e de violação de lei, vícios que igualmente inquinam a decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

n) Nestes termos, a Requerente peticiona que seja declarada a ilegalidade e, consequentemente, anuladas as liquidações impugnadas e a decisão que indeferiu a reclamação graciosa, com todas as legais consequências.

I – B) Posição da Requerida

9. A Autoridade Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

a) Em primeiro lugar, sustenta que as correcções efectuadas aos exercícios de 2019 e 2020 resultaram da dedução indevida de gastos com amortizações de activos intangíveis, referentes à marca "C...", no montante de €100.000 em cada exercício, que não são fiscalmente aceites nos termos dos artigos 23.º e 34.º do CIRC e do Decreto Regulamentar n.º 25/2009.

b) Rejeita a alegação da Requerente de que a marca teria vida útil limitada ao prazo de validade do registo invocando as normas contabilísticas (NCRF 6) para sustentar que uma marca deve ser considerada como tendo vida útil indefinida quando não exista limite previsível para a geração de influxos económicos, sendo renovável sucessivamente sem custos significativos.

c) Nesse sentido, defende que o prazo legal de 10 anos relativo ao registo não constitui uma limitação da vida útil do activo, porquanto a renovação é automática mediante simples requerimento e pagamento de taxa de valor diminuto, o que permite a sua utilização potencialmente perpétua.

d) A Requerida sublinha que não foi junto aos autos qualquer documento que definisse um prazo de utilização limitado, pelo que não se encontram preenchidos os requisitos do artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009.

e) Conclui que a marca adquirida não é depreciável de acordo com o referido artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 e de acordo com o n.º 1 do artigo 29.º do CIRC, sendo correcto o acréscimo ao lucro tributável determinado pela inspecção.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

f) Quanto ao argumento subsidiário da Requerente, relativo à aplicação do artigo 45.º-A, n.º 1 do CIRC, a AT contrapõe que tal norma não é aplicável ao caso por força da exclusão prevista no n.º 4, alínea d), do artigo 45.º-A do CIRC, uma vez que a transmissão ocorreu entre entidades com relações especiais, pertencentes ao mesmo grupo económico.

g) E porque a aquisição ocorreu em 31/12/2013, data em que foi emitida a factura e em que a Requerente reconheceu contabilisticamente o activo, sendo anterior à entrada em vigor da referida norma (01/01/2014).

h) A AT rejeita a tese de que a transmissão só se teria efectivado em 2016, com o averbamento no Instituto Angolano da Propriedade Industrial, salientando que a aquisição ficou comprovada pela factura emitida em 2013, pelo reflexo contabilístico assumido pela própria Requerente e pelo princípio da especialização dos exercícios.

i) Considera, por isso, inequívoco que a transmissão foi definitiva e ilimitada no tempo desde 2013.

j) Sublinha ainda que, através do "Contrato de Licença para Uso de Marca" celebrado em 2017, a Requerente assumiu expressamente a obrigação de manter válido o registo da marca, revelando que a sua utilização não estava sujeita a prazo limitado.

k) Em conclusão, entende a Autoridade Requerida que os actos de liquidação e o indeferimento da reclamação graciosa não padecem de qualquer ilegalidade, devendo o pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente improcedente e a Requerida absolvida de todos os pedidos.

l) Subsidiariamente, admite que, caso o Tribunal viesse a considerar aplicável o regime do artigo 45.º-A do CIRC, a eventual anulação das liquidações deveria ser apenas parcial, em função da depreciação que se entendesse devida.

II- SANEADOR

10. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

11. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 de Março.
12. O processo não enferma de nulidades.

III- MATÉRIA DE FACTO

III – A) Factos provados

Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) Em 30 de Julho de 2020, a Requerente é uma sociedade comercial que tem por objecto social "*Atividades de serviços de apoio às empresas; atividades de contabilidade e auditoria, consultadoria fiscal*", tendo como CAE Principal 82990-R3 **(cfr. Documento n.º 6).**

b) No exercício da sua actividade, a Requerente cede aos seus clientes a utilização de marcas de que é proprietária (adquiridas ou geradas internamente), mediante uma determinada contrapartida monetária. **(cfr. artigo 6.º do PPA não impugnado).**

c) Em 27/12/2013, a Requerente (à data, com a firma "D..., LDA.") e a sociedade "B..., S.A.", celebraram um contrato denominado "Contrato de Transmissão de Marcas", que teve por objecto a transmissão, para a Requerente, da propriedade da marca "C..." registada no Instituto Angolano da Propriedade Industrial (IAPI), sob o título de registo de marca nº .../10, com o nº de pedido 10994, publicado no Boletim da Propriedade Industrial de Angola nº .../2004 de 29/10 **(cfr. Documento nº 7)**.

d) O registo da marca "C...", a que respeita o aludido "Contrato de Transmissão de Marcas", foi pedido pela sociedade "B..., S.A." (com a anterior firma-denominação "E..., LDA."), junto do IAPI, em 02/04/2003, e a essa sociedade concedido por despacho de 30/11/2010, com validade até 02/04/2013 **(cfr. Anexos 4, 5 e 22 do Relatório de Inspecção Tributária (RIT) referente à OI2022...)**.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

e) Esse registo foi renovado por novo período de 10 anos, a requerimento da sociedade "B..., S.A.", em 09/04/2013 **(cfr. documento nº 3 do requerimento de audição prévia sob o Anexo 24 do RIT referente à OI2022...)**.

f) Em 27/12/2013, o registo de propriedade da aludida marca "C..." encontrava-se averbado, no IAPI, a favor daquela sociedade " B..., S.A." **(cfr. artigo 11.º do PPA).**

g) As partes fixaram como preço da transmissão da marca "C..." o valor de €1.000.000,00, a ser pago pela Requerente até 30/06/2014 **(cfr. documento nº 7, Artigo 2.º).**

h) No nº 1 do Artigo 3º desse mesmo "Contrato de Transmissão de Marcas" ficou a constar o seguinte: "*Para garantia das obrigações do presente contrato, "a B... reserva para si o direito de propriedade da marca, atrás identificada, até o efetivo e integral pagamento*", e que a "*transmissão da propriedade da marca*" apenas seria realizada "*após efetivo e integral pagamento*" **(cfr. documento nº 7).**

i) Sob o nº 3 desse Artigo 3º daquele "Contrato de Transmissão de Marcas" foi feito constar que «*As partes concordam e tomam conhecimento que os direitos sobre a propriedade da marca, atrás identificada, cessam em 02/04/2023, e que os encargos e procedimentos com renovações, após esta data, serão da exclusiva responsabilidade da D...*» **(cfr. documento nº 7).**

j) Na sequência da celebração desse "Contrato de Transmissão de Marcas", a sociedade "B..., S.A." emitiu à Requerente a factura nº 2186897/2013, datada de 31/12/2013 **(cfr. Anexo 18 do RIT referente à OI2022...).**

k) Em 24/02/2016, a sociedade "B..., S.A." requereu, junto do IAPI, o averbamento da transmissão do registo de propriedade da marca "C..." a favor da ora Requerente **(cfr. Anexo 6 do RIT referente à OI2022...).**

l) Em 24/10/2017, a Requerente, já na qualidade de proprietária da aludida marca "C..." (ou seja, já após o competente averbamento, como titular, no registo de propriedade junto do IAPI), celebrou com a sociedade "B..., S.A.", um contrato denominado "Contrato de Licença para Uso de Marca", que teve por objecto *«a concessão da licença de uso» dessa mesma marca, pela Requerente, àquela "B...,*

S.A.", com o propósito de esta «fabricar produtos do seu portfólio sob a referida marca e promover a sua comercialização no mercado descrito no ponto A. dos considerandos [i.e., o mercado angolano]» **(cfr. cláusula 1ª – Anexo 7 do RIT referente à OI2022...).**

m) Nesse contrato ficou a constar que a aludida licença seria concedida por um prazo de 2 anos, contados desde 02/01/2017, renovável automaticamente por períodos de 1 ano (**cfr. cláusula 2ª – Anexo 7 do RIT referente à OI2022...**).

n) As partes convencionaram ainda a atribuição de efeitos retroactivos ao contrato, a partir do dia 02/01/2017 **(cfr. cláusula 2ª – Anexo 7 do RIT referente à OI2022...)**.

o) Foi feito constar, sob a cláusula 7ª do referido "Contrato de Licença para Uso de Marca", o seguinte: «*A Primeira Outorgante compromete-se a praticar todos os actos necessários à manutenção do registo da marca objecto do presente contrato*» **(cfr. Anexo 7 do RIT referente à OI2022...).**

p) Na sequência da outorga daquele "Contrato de Licença para Uso de Marca", a Requerente começou a amortizar a marca "A...", registada no IAPI, em 2017, à taxa de 10% ao ano **(cfr. p. 18 e Anexo 19 do RIT referente à OI2022...).**

q) A Requerente deduziu ao seu lucro tributável, v.g., em cada um dos anos de 2019 e 2020, o valor de €100.000,00 **(cfr. artigo 25.º do PPA)**.

r) A Requerente foi submetida a duas inspecções tributárias pelos Serviços de Inspecção Tributária (SIT) da DF de ..., credenciadas pelas ordens de serviço nºs OI2022... e OI2022..., relativas aos exercícios de 2019 e 2020, respectivamente **(cfr. artigo 26.º do PPA).**

s) No âmbito desses dois procedimentos de inspecção a que a Requerente foi submetida, foram elaborados os correspondentes relatórios de inspecção, ambos com data de 26/01/2023, e, sobre cada um deles, também em data coincidente –

t) 30/01/2023 –, recaiu despacho de concordância por parte do Chefe de Divisão da DF de ... **(cfr. artigo 27.º do PPA).**

u) Nos dois identificados relatórios de inspecção, que serviram de fundamento às liquidações objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, concluiu a AT o

seguinte: «*Efetivamente, No decurso da ação inspetiva, não foi demonstrado em momento algum por parte do SP ou por quem o representasse que, no momento da alienação da Marca C... ou até em momento anterior, tivesse sido definido um período de vida útil que lhe conferisse um carácter temporal limitado e, com isso, permitisse ser amortizável a uma taxa determinada em função do período de tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva da mesma nos termos do artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.*

Como tal, é inevitável concluir-se que a marca C... em Angola foi transmitida com carácter ilimitado no tempo, o que significa que tal bem não é depreciável face ao disposto no n.º 1 do artigo 1.º e no artigo 16.º, ambos do Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro e de acordo com o n.º 1 do artigo 29.ºdo Código do IRC a que já se fez referência no presente relatório.

Deste modo, o gasto contabilizado respeitante à amortização do ativo intangível que ascendeu a 100.000,00 € não é aceite fiscalmente para efeitos do apuramento do resultado tributável, pelo que importa promover o acréscimo daquele montante no campo 719 do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC» do exercício de 2019 **(cfr. RIT respeitante ao ano de 2019)** e do exercício de 2020 **(cfr. RIT respeitante ao ano de 2020).**

Em consonância, a AT, procedeu à correcção do rendimento tributável do sujeito passivo, imputando-lhe um acréscimo, a realizar no Q07-M22 / Q04-M3C, no montante de € 100.000,00 em cada exercício **(cfr. RIT respeitante ao ano de 2019 e cfr. RIT respeitante ao ano de 2020).**

v) No dia 5 de Junho de 2023, a Requerente expediu por carta postal Reclamação Graciosa à qual foi atribuído o n.º ...2023... **(cfr. artigo 2.º do PPA).**

w) Através do ofício n.º 2024..., datado de 16 de Janeiro de 2024, foi a Requerente notificada do prazo de 15 dias para exercício do Direito de Audição **(cfr. artigo 17.º da Resposta).**

x) A Requerente exerceu o respectivo direito de audição, através de email remetido para a Direcção de Finanças de ... a 12 de Fevereiro de 2024 **(cfr. artigo 18.º da Resposta).**

y) Na sequência, através do ofício n.º 2024..., datado de 1 de Março de 2024, foi o Requerente notificado do despacho de indeferimento proferido em 1 de Março de 2024, que recaiu sobre a Reclamação Graciosa apresentada **(cfr. Artigos 3.º e 4.º do PPA).**

z) A Requerente em 14 de Junho de 2024, apresentou pedido de pronúncia arbitral **(cfr. Registo no SGP do CAAD).**

III – B) Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que não se tenham considerado provados.

III – C) Fundamentação da matéria de facto

A matéria de facto fixada por este Tribunal Arbitral assenta nas posições assumidas pelas Partes e na prova documental apresentada e produzida nos autos, nos documentos juntos aos autos e não impugnados por nenhuma das Partes e nos factos admitidos por acordo das Partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pela Requerente e considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito [cf. n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cf. artigos 13.º do CPPT, artigo 99.º da LGT, 90.º do CPTA e artigos 5.º, n.º 2 e 411.º do CPC).

IV-DO DIREITO

IV-A) Do mérito da causa

Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, cumpre, pois, apreciar e decidir:

i) Da errónea qualificação da marca adquirida pela Requerente como activo sem vida útil definida; e

ii) Da subsunção dos factos à previsão da norma do n.º 1 do art. 45.º-A do CIRC.

IV-A1) Da errónea qualificação da marca adquirida pela Requerente como activo sem vida útil definida

Cumpre, em primeiro lugar, apreciar se a marca "C...", adquirida pela Requerente, deve ser qualificada como activo intangível com vida útil definida ou, pelo contrário, como activo com vida útil indefinida, para efeitos de amortização fiscal nos termos dos artigos 29.º e 34.º do Código do IRC e 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

A Requerente sustenta que a vida útil da marca em causa se encontra delimitada juridicamente ao período de 10 anos, correspondente à validade do registo do Instituto Angolano da Propriedade Industrial, expressamente reflectida no "Contrato de Transmissão de Marcas" celebrado em 27/12/2013, onde se estipulou que os direitos caducariam em 02/04/2023. Defende, assim, que a amortização anual à taxa de 10% se encontrava plenamente conforme ao regime previsto no Código do IRC e no Decreto Regulamentar n.º 25/2009.

A Autoridade Tributária, pelo contrário, considerou que a marca não tinha vida útil definida, na medida em que o seu registo pode ser sucessivamente renovado e sem custos significativos, não se mostrando, assim, susceptível de amortização nos termos dos artigos 29.º e 34.º do Código do IRC e 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro e da Norma Contabilística do Relato Financeiro (NCRF) 6.

Cumpre assim analisar o enquadramento jurídico subjacente ao presente processo aplicável à data dos factos.

A este propósito há que referir que entre a data da celebração do "Contrato de Transmissão de Marcas" (27/12/2013) e a data em que a aquisição se consolidou com o averbamento do registo em Angola (24/02/2016), não ocorreram alterações, que relevem para análise do presente ponto,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

ao artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, nem aos artigos 29.º e 34.º, n.º 1, do Código do IRC, aplicáveis ao presente caso.

Nos termos do artigo 29.º, n.º 1, do Código do IRC, são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deperecimento, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

Por sua vez o artigo 34.º, n.º 1, alínea a), do CIRC, sob a epígrafe "*Depreciações e amortizações não dedutíveis para efeitos fiscais*", referia que "*não são aceites como gastos: a) as depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deperecimento*".

O desenvolvimento do regime de depreciações e amortizações foi remetido para o Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, havendo a considerar, em especial, o disposto no artigo 16.º, que expressamente admite a amortização de activos intangíveis, incluindo direitos de propriedade industrial, quando estes tenham duração contratual ou legal limitada.

Na parte que releva, tem o referido artigo 16.º a seguinte redacção:

"*Artigo 16.º Ativos intangíveis*
1 - Os ativos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deperecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada.
2 - São amortizáveis os seguintes ativos intangíveis:
a) (...)
b) Elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.
3 - Exceto em caso de deperecimento efetivo devidamente comprovado, reconhecido pela Direcção-Geral dos Impostos, não são amortizáveis:
a) (...)
b) Elementos mencionados na alínea b) do número anterior quando não se verifiquem as condições aí referidas."

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Ora, de acordo com as normas referidas, é admitida expressamente a amortização de marca cuja vigência esteja delimitada no tempo.

Importa agora analisar os termos estipulados no "Contrato de Transmissão de Marcas", celebrado em 27 de Dezembro de 2013, que teve por objecto a transmissão, para a Requerente, da propriedade da marca "C..." registada no Instituto Angolano da Propriedade Industrial (IAPI).

No referido contrato, verifica-se que no artigo 3.ª, n.º 3 ficou estipulado que "*os direitos sobre a propriedade da marca cessam em 02/04/2023, e que os encargos e procedimentos com renovações, após esta data, serão da exclusiva responsabilidade da D...*" (Requerente). Assim, ficou contratualmente reconhecido que a vida útil do direito transmitido se encontrava limitada ao prazo de validade do respectivo registo angolano em vigor, até 02/04/2023.

Também no ordenamento jurídico angolano – à semelhança do que sucede em Portugal - vigora o sistema de registo constitutivo em matéria de propriedade industrial, ou seja, a propriedade da marca adquire-se com o seu registo. O artigo 29.º, n.º 1, da Lei da Propriedade Industrial Angolana (Lei n.º 3/92, de 28 de Fevereiro) estabelece que o direito de propriedade sobre uma marca apenas se adquire com o registo. Nos termos do artigo 38.º da mesma lei, o registo tem a duração de dez anos a contar da data do depósito, podendo ser renovado por iguais períodos mediante requerimento e pagamento de taxa. Por seu turno, o artigo 39.º, n.º 1, alínea a), prevê a caducidade do registo quando não ocorra a respectiva renovação, extinguindo-se consequentemente o direito de propriedade.

É certo que a Autoridade Tributária procurou sustentar que a marca subsistiria independentemente do registo, distinguindo entre a "marca" e o "registo da marca". Mas tal distinção não encontra respaldo jurídico. O direito de propriedade sobre uma marca é inseparável da existência de registo válido e eficaz; caducando este, extingue-se necessariamente a protecção legal, deixando o titular de ter o poder de conceder o uso exclusivo a terceiros.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Nesse sentido, veja-se o Acórdão proferido pelo STJ em 24/04/2012, nos autos do Proc. nº 424/05.7TYVNG.P1.S1, disponível em www.dgsi.pt) que esclarece o seguinte: « *Com efeito, o art. 171.º, n.º 1, estabelece que: "Aquele que usar marca livre ou não registada por prazo não superior a seis meses terá, durante esse prazo, direito de prioridade para efectuar o registo, podendo reclamar contra o requerido por outrem durante o mesmo prazo" – ou seja, o pré-uso da marca não é título, só fundamenta a prioridade prevista no referido preceito. Concluindo, no sistema português, a propriedade da marca não resulta do seu uso, mas sim do seu registo, de tal forma que prevalecerá o direito de quem primeiro a registou e não daquele que primeiro a usou: a utilização de um sinal distintivo/marca sem que haja sido efectuado o competente registo não confere qualquer direito à marca, mas apenas um simples direito de prioridade para requerer o registo.*»

A própria cláusula 7.ª do "Contrato de Licença para Uso de Marca" celebrado em 2017, confirma esta dependência, ao impor à Requerente a obrigação de praticar todos os actos necessários à manutenção do registo da marca, demonstrando que o direito de exploração estava subordinado à subsistência do registo.

A vida útil de um activo intangível não pode ser apreciada de forma puramente abstracta, mas sim em função do regime jurídico aplicável e dos termos contratuais que definem o direito económico transmitido. No caso concreto, não se trata de um título de utilização ilimitada, mas de um direito sujeito à duração do registo angolano (10 anos), cuja renovação depende de novo acto constitutivo e da prática de diligências por parte do titular.

Assim, ao contrário do que sustenta a Requerida, o simples facto de a lei angolana permitir sucessivas renovações do registo não equivale a conferir uma duração ilimitada ao direito.

A invocação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 6 – Activos Intangíveis (NCRF 6) não altera esta conclusão.

Com efeito o § 87 daquela norma apenas qualifica como activos de vida útil indefinida os que não tenham limite previsível de geração de influxos económicos. Ora, no caso em apreço, esse limite existe e é objectivo: o registo caduca ao fim de dez anos se não for renovado, e a

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

renovação não é automática, dependendo de novo requerimento e da prática de diligências por parte do titular.

O § 90, ao esclarecer que "*indefinida*" não significa "*infinita*", não pode ser interpretado, como fez a AT, no sentido de abranger activos sujeitos a registos temporários e caducáveis.

E o § 93 é claro ao referir que "*a vida útil de um activo 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 activo. Se os direitos contratuais ou outros direitos legais forem transmitidos por um prazo limitado que possa ser renovado, a vida útil do activo intangível deve incluir o(s) período(s) de renovação apenas se existir evidência que suporte a renovação pela entidade sem um custo significativo*". Tal evidência podia não existir no momento da aquisição: a exploração dependia do interesse económico e da renovação válida em Angola, não havendo garantia de perpetuidade.

Por fim, também não é convincente a aplicação que a AT fez do § 95, que elenca factores que podem indiciar a renovação. A mera existência de um procedimento formal e de uma taxa reduzida não equivale a certeza de renovação. O registo caduca automaticamente se não for renovado, e a possibilidade de renovação não é suficiente para afastar a caducidade como limite objectivo à vida útil do activo.

Em suma, é entendimento deste Tribunal que a interpretação da NCRF 6 reforça, em vez de infirmar, a conclusão de que a marca em causa tinha vida útil definida, limitada ao prazo de vigência do registo.

Em face do exposto, conclui-se que a marca "C..." adquirida pela Requerente constitui um activo intangível com vida útil definida, limitada ao prazo de vigência do registo angolano (dez anos, até 02/04/2023) e podendo ser amortizada de acordo com o período de vigência do registo.

As liquidações adicionais emitidas pela Autoridade Tributária, ao desconsiderarem as amortizações praticadas, enfermam assim de erro sobre os pressupostos de direito, vício que

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

igualmente contamina a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, devendo, por isso, ser anuladas.

Pelo que se conclui pela procedência do pedido da Requerente.

IV-A2) Da subsunção dos factos à previsão da norma do n.º 1 do art. 45.º-A do CIRC.

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, 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.

V- DECISÃO ARBITRAL

De harmonia com o exposto, acorda este Tribunal Arbitral em julgar o pedido de pronúncia arbitral procedente e em consequência:

a) Declarar ilegal e anular as liquidações adicionais de IRC n.º 2023..., relativa ao exercício de 2019, e n.º 2023..., relativa ao exercício de 2020;
b) Declarar ilegal e anular a decisão que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2023..., apresentada contra as referidas liquidações.

VI-VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.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 **€ 42.000,00,** indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VII- CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 2.142,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Agosto de 2025

A Árbitra,

Sofia Quental

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt