

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 671/2017-T

Tema: IRC/2011 – Amortizações e reintegrações – Ativos intangíveis – Duração indefinida – Fundamentação.

Acórdão

Os árbitros Juiz José Poças Falcão (árbitro presidente), Professora Doutora Clotilde Celorico Palma e Dr. Luís Alberto Ferreira Alves, (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 6-3-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

Laboratório A..., S.A., com sede na Rua..., n.º..., ..., ..., pessoa colectiva n.º..., veio ao abrigo do disposto nos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária”), na versão introduzida pelos art.ºs 228.º e 229.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, deduzir **pedido de pronúncia arbitral (PPA)**, para apreciação da ilegalidade do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) n.º 2015..., e correspondentes juros compensatórios, mantido na sequência de despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico n.º ...2017..., proferido pela Exma. Senhora Subdiretora-Geral (por subdelegação), em 20 de Setembro de 2017, e notificado em 4 de Outubro de 2017.

1.1 O pedido

A fundamentar o pedido foi alegado:

- a) A Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º 2015..., relativa ao exercício de 2011, ora impugnada (cfr. cópia da respectiva liquidação, que ora se junta como

Documento 1 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais) e da Demonstração de Acerto de Contas n.º 2015..., nos termos das quais deveria efectuar o pagamento do valor global de € 890.573,97, incluindo juros compensatórios até ao passado dia 1 de Fevereiro de 2016 (cfr. cópia da respectiva Demonstração de Acerto de Contas, que ora se junta como Documento 2 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais);

- b) Montante que a Requerente veio a pagar em 1 de Fevereiro de 2016, ou seja, dentro do prazo de pagamento voluntário (cfr. documento comprovativo de pagamento que ora se junta como Documento 3 e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais), por estar ciente que, nos termos do art.º 9.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (“LGT”), e na medida em que evita, deste modo, o pagamento de juros moratórios e custas em sede de processo de execução fiscal, o pagamento de tributos não preclude o direito de os contribuintes reclamarem e impugnam os actos de liquidação subjacentes, se os considerarem, como é o caso, ilegais, para poderem ser ressarcidos dos montantes pagos indevidamente, acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 2 do art.º 43.º da LGT e do n.º 3 do art.º 61.º do CPPT;
- c) A Requerente é sociedade dominante de um Grupo de Sociedades, sendo, à data, aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades previsto nos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC, na redacção em vigor para o exercício de 2011, pelo que a liquidação *sub judice* decorre de correcções individuais relativamente à Requerente e à sociedade B..., Lda. (que, entre outras, faz e fazia parte do respectivo grupo de sociedades) efectuadas no âmbito da acção inspectiva de que aquelas foram alvo;
- d) Assim, em conformidade com a Ordem de Serviço n.º OI2015..., ordenou a Autoridade Tributária acção inspectiva interna, ao exercício de 2011, com vista à análise da declaração periódica de rendimentos do grupo no qual se insere a Requerente (cfr. cópia do Relatório de Conclusões da Acção de Inspecção, a qual

fundamenta a liquidação *sub judice*, que ora se junta como Documento 4 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais);

- e) No âmbito da referida acção inspectiva, decidiu a Autoridade Tributária efectuar uma correcção à matéria colectável da B..., Lda., em virtude de não ter sido acrescido para efeitos de apuramento do lucro tributável do exercício de 2011 a quantia de € 2.600.000,00, referente a reintegrações e amortizações contabilizadas como custo e não aceites fiscalmente, alegadamente nos termos do art.º 34.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC;
- f) Com efeito, de acordo com as conclusões da acção inspectiva, efectuada individualmente sobre a B..., Lda., (cfr. Anexo A do Documento 4), no âmbito da Ordem de Serviço n.º OI2014..., vem dito que a B...Lda. *“não acresceu para efeitos do apuramento do lucro tributável do exercício de 2011 (...), as quantias de € 2.600.000,00 (...) respeitantes a reintegrações e amortizações contabilizadas como custo e não aceites fiscalmente (...) decorrente da aquisição da marca C... (...) tendo sido atribuído, a este activo intangível C., o valor líquido de € 14.518.555,43”*;
- g) Isto porque, alegadamente *“Da análise ao contrato, assinado pelo sujeito passivo Laboratório A..., S.A. e pela empresa D... S.A., podemos concluir que **a aquisição da marca C..., consubstancia um activo intangível sem vida útil definida**, pois não é referida qualquer data limite ou restrição de utilização exclusiva da marca, para além de que não foram detetados elementos que determinem a vida útil do ativo em análise”*, concluindo no sentido de que *“Não existindo assim, um limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade, podemos concluir que a vida útil do activo intangível é indefinida, e não finita, conforme considerado pelo sujeito passivo, pelo que **de acordo com a NCRF-6, o activo reconhecido não deve ser amortizado**”* (destaque da Requerente);

- h) Tal como resulta dos relatórios de conclusões (consolidado e individual) da acção inspectiva (cfr. Documento 4), em 23 de Dezembro de 2009, a Requerente e a D..., S.A. celebraram um “*Asset Purchase Agreement*”, com vista à aquisição, pelo valor de € 15.600.000,00, de diversos activos intangíveis, nos quais se incluíam os activos “C...” relacionados com a actividade de produção, desenvolvimento, marketing e comercialização dos produtos farmacêuticos e dermoestéticos desta marca; em consequência, a Requerente procedeu à contabilização das realidades em questão como activos intangíveis, tendo efectuado as respectivas amortizações e considerado as mesmas como dedutíveis para efeitos fiscais, na medida em que estamos perante activos com vida útil definida e sujeitos a deprecimento;
- i) Entretanto, em 31 de Agosto de 2010, a Requerente subscreveu um aumento do capital social da B..., Lda, em espécie, no valor de € 990.000,00, consubstanciado na transferência, para esta, “*dos bens que constituem a totalidade do património afecto ao ramo de actividade da sociedade contribuidora, (...) de importação, exportação, produção e comercialização de Medicamentos Não Sujeitos a Receita Médica e de Cosméticos*” (cfr. Anexo I do Documento 4), entre os quais se incluíam os activos referidos *supra*, com o valor líquido de € 14.518.555,43, previamente adquiridos à D..., S.A., sendo que os activos em questão foram transferidos pelos mesmos valores que tinham na Requerente e que resultavam “*da aplicação das disposições do Código do IRC, tal como constam do balanço preparado para o efeito pela sociedade contribuidora, à data de 30 de Junho de 2010, dando, assim, cumprimento ao regime da neutralidade fiscal previsto no Código do IRC, aplicável à operação de entrada de activos em causa*”;
- j) Neste sentido, a B..., Lda, no exercício de 2011, adoptou o mesmo tratamento contabilístico que vinha sendo seguido pela Requerente, contabilizando as respectivas amortizações;
- k) Ora, nos termos dos relatórios de conclusões (consolidado e individual) da acção inspectiva realizada sobre a B..., Lda., é possível verificar que as correcções promovidas têm como **exclusivo fundamento** o facto de não ter sido acrescido à

matéria colectável as reintegrações e amortizações contabilizadas como custo alegadamente **decorrente da aquisição da marca “C...”**;

- l) Neste sentido, promoveu a Autoridade Tributária as correcções em questão apenas porque, da análise ao contrato celebrado entre a Requerente e a empresa D... S.A., concluiu que, alegadamente, **a marca “C...”** consubstancia um activo intangível sem vida útil definida *“pois não é referida qualquer data limite ou utilização exclusiva da marca, para além de que não foram detetados elementos que determinem a vida útil do ativo em análise”* (destaque da Requerente), com base, alegadamente, no conceito de vida útil do activo intangível que vem exposto na Norma Contabilística de Relato Financeiro (“NCRF”) 6;
- m) Sucede, porém, que analisado o “*Asset Purchase Agreement*” celebrado entre a Requerente e a empresa D... S.A. (cfr. Anexo 2/A do Documento 4), é possível observar que, **em virtude de tal contrato, foram transmitidas diversas realidades para além da marca “C...” e que não foram objecto de qualquer análise por parte da Autoridade Tributária;** com efeito, nos termos da cláusula 2 do referido contrato de aquisição (cfr. Anexo 2/A do Documento 4), foram adquiridos diversos activos, nomeadamente
- (i) “*Manufacturing technology and know-how*”: compreendendo todo o *know-how* relativo à formulação dos produtos, controlo de qualidade, acondicionamento, fórmulas, registo de reclamações, avaliações, processos, tecnologia utilizada, etc.;
- (ii) “*Registrations*”: compreendendo os *dossiers* de registo dos produtos e autorizações de comercialização;
- (iii) “*Trademarks*”: compreendendo a marca “C...”, mas também as marcas “...”, “...” e os registos actualizados;
- (iv) “*Marketing and promotional documents*”: compreendendo a lista de clientes, os planos de marketing e promoção, manuais de formação da força de vendas, entre outros, existentes à data da transacção.

- n) Acresce que, outra evidência que a Autoridade Tributária não cuidou de analisar, resulta das cláusulas 9.3 e 9.4., nos termos das quais a D... S.A. se comprometeu a diligenciar no sentido de garantir, sem qualquer custo acrescido, a cedência de posição em todos os contratos de distribuição que havia celebrado, bem como nos contratos de fornecimento ao (i) Grupo E... e (ii) Grupo F... e ainda no âmbito dos contratos de fornecimento e de fabrico celebrados com os Laboratórios G..., H... e I...;
- o) De resto, a seu tempo, a Requerente notificou a Autoridade da Concorrência a respeito desta operação, resultando bastante claro dessa notificação e da consequente decisão da Autoridade da Concorrência que a mesma não se resume à aquisição da marca “C...” (cfr. cópias das referidas notificação e decisão, que ora se juntam como Documentos 5 e 6 e que se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais);
- p) Face ao exposto, resulta evidente que os activos adquiridos pela Requerente e, posteriormente, pela B..., Lda., incluem muitas mais realidades do que a marca “C...”, não tendo a Autoridade Tributária tido o cuidado de analisar com rigor os activos em questão;
- q) Com efeito, repita-se, a Autoridade Tributária resume toda a sua linha argumentativa ao facto de a marca “C...” consubstanciar um activo sem vida útil definida; pelo que os relatórios (consolidado e individual) de conclusões da acção inspectiva **são completamente omissos** no que se refere ao período de vida útil, finita, indefinida ou infinita, dos remanescentes activos adquiridos pela Requerente e, posteriormente, pela B..., Lda.

Dos Activos Intangíveis

- r) A marca “C...”, bem como a respectiva tecnologia e *know-how*, não podem ser considerados como activos com vidas úteis indefinidas, encontrando-se limitados por factores externos e estando sujeitos a deprecimento;

s) De facto, atendendo a que a marca “C...”, e os seus produtos, se incluem num sector marcadamente atingido por uma necessidade de constante evolução, no qual, quase diariamente, são lançados novos produtos, com novas propriedades, e com uma maior abrangência de utilização, é inevitável que a tecnologia e métodos adquiridos pela Requerente, e actualmente detidos pela B..., Lda., em conjunto com a marca “C...”, tenham um período de vida limitado e que pode ser mensurado, já que se tornariam técnica, tecnológica e, em especial, comercialmente obsoletos, em função das constantes inovações que se verificam no sector, caso não fossem objecto de um constante investimento; relativamente à necessidade de alteração e actualização da tecnologia utilizada, veja-se, a título de exemplo, as alterações sugeridas pela D... em 2012, no seguimento de reclamações do âmbito da qualidade para o produto ... (cfr. cópia de comunicação da D... que ora se junta como Documento 7 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais);

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

u) Ainda em 2014, foram publicados dois novos Regulamentos (Regulamento EU n.ºs 1003/2014 e 1004/2014 da Comissão, de 18 de Setembro de 2014) sobre alterações aos anexos das substâncias permitidas nos cosméticos, suas concentrações e condições; no âmbito dos referidos Regulamentos, passa a ser proibido o uso de *Propilparabeno* e *Butilparabeno*, entre outros, em produtos não enxaguados, concebidos para aplicação na zona coberta pelas fraldas em crianças de idade inferior a três anos, sendo que os regulamentos em questão aplicam-se ao ... creme muda fraldas, o que levou à necessidade da sua reformulação;

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

imagem associada a cada um dos produtos; neste sentido, aceita-se a afirmação da Autoridade Tributária, vertida no relatório individual de conclusões da acção inspectiva realizada sobre a B..., Lda. no sentido de que “*A existência de marcas concorrentes é inerente a todos as marcas e transversal a todos os sectores de actividade, pelo que não justifica, por si só, que a vida útil do activo seja definida*”;

x) No entanto, nunca a Requerente ou a B..., Lda., sustentaram que a concorrência de marcas, por si só, justificaria que a vida útil do activo seja definida, mas sim que, em virtude da agressividade de tal concorrência, exige-se um avultado investimento, em promoção e tecnologia, para manter a competitividade do produto, o que, como melhor se demonstrará adiante, concorre para a qualificação do activo intangível como tendo um período de vida útil definido; note-se que, os produtos associados à marca “C...”, parte integrante da globalidade dos activos adquiridos, foram objecto de várias actualizações e modificações ao longo do tempo, quer por requisitos regulamentares, quer por força da própria concorrência, sendo que alguns até foram descontinuados por não apresentarem a rentabilidade desejada;

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

aa) Em apoio do tratamento contabilístico e fiscal adoptado pela B..., Lda, veja-se o “*Parecer sobre o tratamento contabilístico da aquisição dos ativos «C... »*”, elaborado pela J..., Lda (cfr. cópia do Parecer que ora se junta como Documento 8 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais), bem como o Parecer elaborado pela K..., S.A. (cfr. cópia do Parecer que ora se junta como Documento 9 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais) que analisa a “*definição da existência de vida útil finita da realidade transferida*” da D..., S.A. para a ora Requerente e, posteriormente, para a B..., Lda.

Do Procedimento Gracioso

bb) Na medida em que a Requerente não se conformou com a liquidação em crise, em virtude de as referidas correcções efectuadas pela Autoridade Tributária serem manifestamente ilegais, apresentou, em 25 de Maio de 2016, Reclamação Graciosa contra a liquidação em crise (cfr. cópia da Reclamação Graciosa, que ora se junta como Documento 10 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais), a qual pugnava pela ilegalidade (parcial) da referida liquidação, defendendo, em estreita síntese, um erro de cálculo na liquidação, que a Autoridade Tributária veio a reconhecer no âmbito da análise da Reclamação Graciosa, embora com referência ao exercício de 2010, bem como a ilegalidade das correcções acima identificadas, o que foi cabalmente demonstrado;

cc) Sucede, porém, que a Autoridade Tributária não logrou apreender os argumentos de facto e de Direito aduzidos pela ora Requerente, propondo o indeferimento da Reclamação Graciosa através do Projecto de Decisão notificado em 21 de Outubro de 2016 (cfr. cópia da respectiva notificação que ora se junta como Documento 11 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais);

dd) No entanto, o Projecto de Decisão continha omissões, contradições e erros de interpretação de matéria de facto e de Direito que conduziam à manutenção das ilegalidades apontadas e comprovadas na Reclamação Graciosa apresentada, equívocos que foram apontados pela Requerente aquando do exercício do Direito de Audição em requerimento apresentado no dia 4 de Novembro de 2016 (cfr. cópia do Direito de Audição que ora se junta como Documento 12 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais);

ee) Em estreita síntese, alegou a Requerente que do Projecto de Decisão não resultou qualquer referência, análise ou conclusão, ainda que contraditória, relativamente:

- (i) *Ao vício de falta de fundamentação legalmente exigível que inquina o relatório de inspecção tributária;*
- (ii) *À consideração como custo fiscal da amortização dos activos intangíveis; ou ainda,*

(iii) Aos Pareceres emitidos pela J..., Lda. e pela K..., S.A., que confirmam e justificam a posição da ora Requerente,

ff) Isto para além de o Projecto de Decisão, após a liquidação em crise ter sido fundamentada (parcialmente) no entendimento contabilístico de que a marca “C...” consubstancia um activo intangível sem vida útil definida com base nos conceitos previstos na NCRF 6, vir a concluir que, as “*correções em sede das empresas do grupo supra identificadas não são de ordem contabilística, mas apenas se cingem à área fiscal*”...;

gg) Em face do exposto, dúvidas não restavam de que o próprio Projecto de Decisão, além de contraditório com o relatório de inspecção para o qual alegadamente remete e reitera, padecia do vício de falta de fundamentação (sublinhado nosso);

hh) Pelo que devia o conteúdo e sentido do Projecto de Decisão ter sido alterado, concluindo-se pela ilegalidade (parcial) da liquidação em crise, bem como das respectivas liquidações de juros compensatórios; não obstante todas as razões e as provas irrefutáveis apresentadas pela ora Requerente que contrariavam os “fundamentos” em que o Projecto de Decisão assentava, a Reclamação Graciosa veio a ser indeferida; assim, no dia 27 de Dezembro de 2016, conforme referido *supra*, foi a ora Requerente notificada do despacho do Exmo. Senhor Director de Finanças Adjunto (em regime de substituição), proferido no dia 16 de Dezembro de 2016, de indeferimento da Reclamação Graciosa (cfr. cópia da respectiva notificação, que ora se junta como Documento 13 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais);

ii) Em consequência, apresentou a Requerente, em 25 de Janeiro de 2017, Recurso Hierárquico da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa (cfr. cópia do corpo do Recurso Hierárquico que ora se junta como Documento 14 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais), onde demonstrou, desde logo, que a Decisão Definitiva repetia, na sua quase totalidade, todos os erros contidos no Projecto de Decisão, já que revelava uma quase completa reprodução do mesmo;

jj) O que evidenciava que não tinham sido considerados quaisquer argumentos expostos pela ora Requerente, em sede de exercício do direito de audição prévia;

kk) Logo, não tinham sido sanados os equívocos invocados pela ora Requerente, nem, em rigor, observada a totalidade dos factos e argumentos aduzidos, ainda que a Autoridade Tributária discordasse dos mesmos;

ll) Com efeito, uma vez mais, e à semelhança do que sucedeu no âmbito das acções inspectivas, a Autoridade Tributária centrava toda a sua argumentação no facto de, alegadamente, a marca “C...” consubstanciar um activo intangível sem vida útil definida com base nos conceitos previstos na NCRF 6 e, por esse motivo, as amortizações contabilizadas como custo não poderem ser aceites fiscalmente;

mm) Contudo, como desde sempre salientou e demonstrou a Requerente, as amortizações objecto de correcção por parte da Autoridade Tributária não se referem, exclusivamente, ao activo marca “C...”, pelo que tal facto justificava, por si só, a anulação da liquidação em crise, atento o manifesto vício de falta de fundamentação legalmente exigida, tal como a Requerente teve oportunidade de demonstrar na Reclamação Graciosa, bem como aquando do exercício do direito de audição após a notificação do Projecto de Decisão de indeferimento;

oo) Por outro lado, veio a Autoridade Tributária, novamente, alegar que a *“questão posta pelos serviços de inspeção que levou às correcções em sede das empresas do grupo, supra identificadas não são de ordem contabilística mas, apenas se cingem à área fiscal”*; o que parecia indiciar que o tratamento contabilístico conferido pela B..., Lda., estará correcto mas não poderia relevar para efeitos fiscais;

pp) Isto quando, no âmbito do relatório de conclusões das acções inspectivas (consolidado e individuais), sustentava que o activo intangível marca “C...” não poderia ter sido amortizado nos termos da NCRF 6 porque, alegadamente, a vida útil do activo é indefinida e não finita; o que, por si só, é revelador da incoerência do entendimento da Autoridade Tributária manifestado em momentos distintos; sem prejuízo, não é possível sustentar, nos termos em que a Autoridade Tributária o fez na decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, que o tratamento contabilístico conferido pela Requerente é correcto e, simultaneamente, vir alegar que não pode ser aceite para efeitos fiscais;

qq) Desde logo, porque contraria a fundamentação da liquidação em crise apresentada pela Autoridade Tributária no Relatório de Inspeção Tributária e, se a B..., Lda. amortizou os activos intangíveis com base na NCRF 6, significa que se reconhece que os mesmos têm uma vida útil finita; pelo que, em consequência, será forçoso reconhecer que tal activo está sujeito a depreciação, tendo uma vigência temporal limitada;

rr) Por outro lado, insiste a Autoridade Tributária no sentido de que a Requerente não logrou demonstrar que o activo intangível em análise tem uma vida útil definida, isto porque, detectou uma alegada dificuldade por parte da Requerente em justificar o número de anos de vida útil atribuídos ao activo, atendendo a que estimou inicialmente uma vida útil de 6 anos e posteriormente alargou essa vida útil para 10 anos; ora, naturalmente, os mesmos critérios objectivos que serviram de suporte à estimativa inicial de 6 anos para os activos em questão, implicaram, **após reavaliação**, o aumento da vida útil estimada para 10 anos, tendo sido demonstrado, de forma exaustiva, ao longo do procedimento gracioso, quais os critérios utilizados; questão bem distinta é o facto de Autoridade Tributária não aceitar como justificação tais critérios ou considerá-los como não provados, sem nunca, no entanto, o demonstrar ou fundamentar;

ss) Como a Requerente teve oportunidade de explicar no procedimento gracioso, o período inicial de 6 anos, posteriormente aumentado para 10 anos, foi determinado com base nos seguintes critérios:

(i) Ciclos de vida típicos dos activos;

(ii) Obsolescência técnica, tecnológica e comercial;

(iii) Concorrência;

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

tt) Assim, estimou-se que, findo o período de 6 anos, posteriormente reavaliado para 10 anos, caso não existissem investimentos e desenvolvimentos significativos não seria possível manter os fluxos de caixa líquidos gerados aquando da aquisição, não apenas por referência à vida útil dos equipamentos principais utilizados na produção, mas também

com base no histórico da rotação de clientes dos mercados em que se inserem os produtos ‘C...’ e ainda com base na análise de que seria necessário manter um determinado nível de custos para suportar os activos sob pena de, findo o referido período, os mesmos se tornarem obsoletos e com perda de valor gradual; com efeito, de forma a manter a *performance*, à data da aquisição e a longo prazo, dos activos em questão e, em especial, dos produtos associados à marca “C...”, exige-se um constante investimento na manutenção ou melhoria dos recursos inerentes à mesma, tais como os conhecimentos científicos ou técnicos, a manutenção, concepção e implementação de novos produtos, do conhecimento do mercado, e objectivos comerciais, sendo que, na ausência de tal investimento, os activos em questão perderiam valor ou benefício, de acordo com análise interna de gestão, findo o período de 10 anos;

uu) Assim, face à própria evolução do sector em que a Requerente e a B..., Lda. se inserem, no qual, quase diariamente, são lançados novos produtos, com novas propriedades, e com uma maior abrangência de utilização, verifica-se que, na ausência de investimento por parte da B..., Lda., os activos tornar-se-iam técnica, tecnológica e, em especial, comercialmente obsoletos, no período de vida estimado;

vv) Neste sentido, à data da transferência do activo intangível, a Requerente aplicou a sua melhor estimativa para a vida útil global dos activos adquiridos, a qual, face às variáveis dos diversos componentes de tais activos, teve de ser posteriormente reavaliada;

xx) Face ao exposto, e ao contrário do que a Autoridade Tributária alegou, a Requerente justificou quais os critérios nos quais assentou a determinação da vida útil dos activos intangíveis, não tendo, pelo contrário, a Autoridade Tributária, apresentado elementos objectivos susceptíveis de colocarem em questão o período de vida útil atribuído a tais activos; acresce que, outra **questão bem distinta** de afirmar que os activos não têm vida útil definida reside na alegada falta de explicação do porquê de a Requerente ter estimado inicialmente um período de vida útil de 6 anos e, posteriormente, alterado esse mesmo período;

zz) Com efeito, sem prejuízo de a Requerente entender ter justificado o porquê de tal alteração, a ser verdade que a Requerente não a logrou justificar devidamente, **que não é**,

não estaremos perante uma questão de determinar se os activos têm vida útil definida ou não mas sim perante uma falta de demonstração de qual seria então o período de vida útil, pelo que, quanto muito, poderia a Autoridade Tributária questionar apenas o valor das amortizações, caso entendesse que o período de vida de 10 anos não tem justificação;

aaa) Contudo, não é esta a linha de argumentação da Autoridade Tributária, nem tão-pouco o fundamento das correcções em crise, não podendo, portanto, simplesmente, sustentar que os activos não têm vida útil definida apenas porque a Requerente não justificou, alegadamente, a alteração efectuada;

bbb) Não obstante, em 4 de Outubro de 2017, foi a Requerente notificada do Despacho da Exma. Senhora Subdirectora-Geral, de 20 de Setembro de 2017, de indeferimento do *supra* referido Recurso Hierárquico (cfr. cópia do despacho que ora se junta como Documento 15 e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais);

ccc) Nestes termos, atento o facto de a liquidação em crise assentar em omissões, contradições e erros de interpretação da matéria de facto e de Direito levadas a cabo pela Autoridade Tributária ao longo de todo o procedimento gracioso, a Requerente não pode pois conformar-se com esta decisão, vendo-se, assim, obrigada a recorrer a este Tribunal Arbitral para dirimir o litígio que a opõe à Autoridade Tributária, o que faz em tempo, nos termos dos disposto nos art.^{os} 2.^o, n.^o 1, alínea a) e 10.^o do Decreto-Lei n.^o 10/2011, de 20 de Janeiro, na versão introduzida pelos art.^{os} 228.^o e 229.^o da Lei n.^o 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

1.2 É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

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

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

1.5 Tendo sido 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.

1.6 Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 6-3-2018.

1.7 Resposta da AT

No prazo regulamentar foi apresentada resposta da AT a alegar, no essencial, e no que concerne ao alegado vício de falta de fundamentação, que:

- a) A Requerente procedeu, no período de 2011, à contabilização de gastos com amortizações/depreciações da marca “C...;
- b) Estes gastos não foram fiscalmente aceites considerando o disposto na alínea a) do n.º 1, do artigo 34.º, do CIRC, em conjugação com o artigo 16.º, do Dec Regulamentar n.º 25/2009, de 14/9, e demais fundamentação descrita no Relatório da Inspeção Tributária (RIT) integrado no processo administrativo instrutor junto aos autos (PA);
- c) Tendo sido apresentada Reclamação Graciosa, esta foi indeferida pelo Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, nos termos que constam do PA;
- d) Apresentado recurso hierárquico, veio este a ser igualmente indeferido com a fundamentação sumariada em 12. da Resposta;

- e) Ao longo de todo o processo administrativo estão latentes e explícitas as razões que fundamentam a tomada de posição da AT e que foram compreendidas e referenciadas e atacadas pela Requerente no seu PPA;
- f) Assim é que as razões da não aceitação como gasto fiscalmente dedutível das reintegrações e amortizações praticadas em relação ao activo intangível constituído pela marca “C...”, estão perfeitamente explicitadas e sem as alegadas contradições;
- g) A utilização da expressão, na fundamentação, “marca C...” visou apenas abreviar a forma de mencionar todas as realidades associadas à marca e transmitidas juntamente com ela.

2. Saneamento do processo

Este Tribunal arbitral tributário é competente.

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

Não há exceções ou questões prévias a apreciar.

O processo não enferma de nulidades.

3. Fundamentação

3.1. Factos provados

- a) A Requerente é sociedade dominante de um Grupo de Sociedades que operam no Sector Farmaceutico, produzindo e comercializando produtos nesta área e detendo várias marcas do respectivo Sector;
- b) Deste Grupo faziam parte, em 2011, a sociedade B..., Lda.;
- c) A Requerente estava então (2011) enquadrada no denominado “regime especial de tributação dos grupos de sociedades” [artigos 69.º e seguintes do Código do IRC, na redação em vigor para o exercício de 2011];
- d) Em 23 de Dezembro de 2009, através do denominado “*Assent Purchase Agreement*” a sociedade comercial Laboratório A..., SA, adquiriu à empresa D..., SA, a marca “C...” pelo valor de €15.600.000,00;
- e) Ulteriormente, a sociedade comercial B..., Lda., adquiriu a marca “C...” em virtude de um aumento de capital realizado em 18-9-2010, mediante entrada em espécie pela sócia “Laboratório A..., SA”;
- f) Em conformidade com a Ordem de Serviço n.º OI2015..., ordenou a Autoridade Tributária acção inspectiva interna, ao exercício de 2011, com vista à análise da declaração periódica de rendimentos do grupo no qual se insere a Requerente (cfr. cópia do Relatório de Conclusões da Acção de Inspecção, a qual fundamenta a liquidação sub judice);
- g) Na sequência dessa inspecção, decidiu a Autoridade Tributária efectuar uma correcção à matéria colectável da B..., Lda., em virtude de não ter sido acrescido para efeitos de apuramento do lucro tributável do exercício de 2011 a

quantia de € 2.600.000,00, referente a reintegrações e amortizações contabilizadas como custo e não aceites fiscalmente, alegadamente nos termos do art.º 34.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC;

- h) Concluiu a AT que a B..., Lda. “não acresceu para efeitos do apuramento do lucro tributável do exercício de 2011 (...), as quantias de € 2.600.000,00 (...) respeitantes a reintegrações e amortizações contabilizadas como custo e não aceites fiscalmente (...) decorrente da aquisição da marca C... (...) tendo sido atribuído, a este activo intangível C..., o valor líquido de € 14.518.555,43”;
- i) Isto porque, alegadamente, *“Da análise ao contrato, assinado pelo sujeito passivo Laboratório A..., S.A. e pela empresa D... S.A., podemos concluir que a aquisição da marca C..., consubstancia um activo intangível sem vida útil definida, pois não é referida qualquer data limite ou restrição de utilização exclusiva da marca, para além de que não foram detetados elementos que determinem a vida útil do ativo em análise” ...;*
- j) Concluindo no sentido de que *“Não existindo assim, um limite previsível para o período durante o qual se espera que o activo gere influxos de caixa líquidos para a entidade, podemos concluir que a vida útil do activo intangível é indefinida, e não finita, conforme considerado pelo sujeito passivo, pelo que de acordo com a NCRF-6, o activo reconhecido não deve ser amortizado”;*
- k) A Requerente e a D..., S.A., empresa também de direito português, com sede na Rua Alfredo da Silva, 16, em Amadora, celebraram o sobredito *“Asset Purchase Agreement”*, com vista à aquisição, pelo valor de € 15.600.000,00, de diversos activos intangíveis, nos quais se incluíam os activos “C...” relacionados com a actividade de produção, desenvolvimento, marketing e comercialização dos produtos farmacêuticos e dermoestéticos desta marca;

- l) A Requerente procedeu à contabilização das realidades em questão como activos intangíveis, tendo efectuado as respectivas amortizações e considerado as mesmas como dedutíveis para efeitos fiscais, na medida em que *“estamos perante activos com vida útil definida e sujeitos a deprecimento”*;
- m) Em 31 de Agosto de 2010, a Requerente subscreveu um aumento do capital social da B..., Lda, em espécie, no valor de € 990.000,00, consubstanciado na transferência, para esta, *“dos bens que constituem a totalidade do património afecto ao ramo de actividade da sociedade contribuidora, (...) de importação, exportação, produção e comercialização de Medicamentos Não Sujeitos a Receita Médica e de Cosméticos”* (cfr. Anexo I do Documento 4), entre os quais se incluíam os activos referidos supra, com o valor líquido de € 14.518.555,43, previamente adquiridos à D..., S.A.;
- n) Os activos em questão foram transferidos pelos mesmos valores que tinham na Requerente e que resultavam *“da aplicação das disposições do Código do IRC, tal como constam do balanço preparado para o efeito pela sociedade contribuidora, à data de 30 de Junho de 2010, dando, assim, cumprimento ao regime da neutralidade fiscal previsto no Código do IRC, aplicável à operação de entrada de activos em causa”*;
- o) Neste sentido, a B..., Lda, no exercício de 2011, adoptou o mesmo tratamento contabilístico que vinha sendo seguido pela Requerente, contabilizando as respectivas amortizações;
- p) Promoveu a Autoridade Tributária as correcções em questão apenas porque, da análise ao contrato celebrado entre a Requerente e a empresa D... S.A., concluiu que, alegadamente, a marca “C...” consubstancia um activo intangível sem vida útil definida *“pois não é referida qualquer data limite ou utilização exclusiva da marca, para além de que não foram detetados elementos que determinem a vida útil do ativo em análise”* ;

q) Nos termos da cláusula 2 do referido contrato de aquisição (*Assent Purchase Agreement* - cfr. Anexo 2/A do Documento 4 com o PPA), foram adquiridos diversos activos, nomeadamente:

(i) “Manufacturing technology and know-how”: compreendendo todo o know-how relativo à formulação dos produtos, controlo de qualidade, acondicionamento, fórmulas, registo de reclamações, avaliações, processos, tecnologia utilizada, etc.;

(ii) “Registrations”: compreendendo os dossiers de registo dos produtos e autorizações de comercialização;

(iii) “Trademarks”: compreendendo a marca “C...”, mas também as marcas “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...” e os registos actualizados;

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

r) Neste contrato não foi prevista qualquer data limite ou restrição de utilização exclusiva da sobredita marca;

s) E nesse mesmo documento ficou garantida, sem qualquer custo adicional, a cedência de posição em todos os contratos de distribuição celebrados;

t) A Requerente notificou a Autoridade da Concorrência a respeito desta operação (cfr. cópias das referidas notificação e decisão - Documentos 5 e 6 com o PPA);

u) Foi apresentada pela Requerente, em 25 de Maio de 2016, Reclamação Graciosa contra a liquidação em crise (cfr. Documento 10 com o PPA e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais), pugnando pela ilegalidade (parcial) da referida liquidação;

- v) Em sede de audição prévia ao despacho que decidiu a Reclamação alegou a Requerente que do Projecto de Decisão não resultava qualquer referência, análise ou conclusão, ainda que contraditória, relativamente: (i) *Ao vício de falta de fundamentação legalmente exigível que inquina o relatório de inspecção tributária;* (ii) *À consideração como custo fiscal da amortização dos activos intangíveis;* ou ainda, (iii) *Aos Pareceres emitidos pela J..., Lda. e pela K..., S.A., que confirmam e justificam a posição da ora Requerente;*
- w) A Reclamação Graciosa veio a ser indeferida por despacho do Director de Finanças Adjunto (em regime de substituição), proferido no dia 16 de Dezembro de 2016 (cfr. Documento 13 com o PPA e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);
- x) Em consequência, apresentou a Requerente, em 25 de Janeiro de 2017, Recurso Hierárquico da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa (cfr. Documento 14 com o PPA e que se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais);
- y) Em 4 de Outubro de 2017, foi a Requerente notificada do despacho da Subdirectora-Geral dos Impostos, de 20 de Setembro de 2017, de indeferimento do *supra* referido Recurso Hierárquico (cfr. Documento 15 com o PPA que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais);
- z) Em 1 de Fevereiro de 2016, a Requerente efectuou o pagamento das liquidações (adicional de IRC e juros compensatórios) objecto da presente impugnação na importância global de €890.573,97 (Documento 3 com o PPA);
- aa) Em 27 de Dezembro de 2017 a Requerente apresentou no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral.

3. 2 Factos não provados

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

3.3 Motivação da decisão de facto

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

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

O Tribunal ponderou ainda o depoimento da testemunha L... prestado no âmbito do processo do CAAD n.º 543/2017-T e cujo aproveitamento para estes autos foi requerido e deferido à luz do disposto no artigo 421.º do Código de Processo Civil.

4. Fundamentação (continuação)

4.1 Do Direito

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

Adiante-se, desde já, que as questões, de facto e de direito, são semelhantes (a divergência está apenas no facto de serem liquidações relativas a exercícios diferentes) às suscitadas no processo do CAAD n.º 543/2017-T [cujo objecto eram liquidações do exercício de 2010] e que foi decidido por acórdão de 20 de Agosto de 2018, publicado no respectivo sítio da internet (www.caad.org.pt).

Assim é que, em ambos os processos está em causa o não acréscimo para efeitos de apuramento do lucro tributável da Requerente, de valores respeitantes a reintegrações e amortizações contabilizados como custos e não aceites

fiscalmente [artigo 34.º-1/c), do CIRC e Dec. Regulamentar n.º 25/2009] relativos à marca C... .

Importa salientar que a Requerente apenas contesta a correcção à matéria colectável da B..., Lda., na quantia de € 2.600.000,00, e, considerando que o total das correcções no exercício de 2011 correspondeu a € 2.767.822,49, significa que a Requerente se conforma com as correcções no valor de € 167.822,49,

Ou seja: a ser anulada, a liquidação em crise deverá sê-lo proporcionalmente, com o consequente reembolso, parcial, da importância paga de €890.573,97. Esse valor excedente será de €768.544,45 conforme demonstração *infra*, considerando o quadro apresentado pela Requerente e que a Requerida não contestou (cfr. artigo 321.º, do PPA):

	Liquidação original	Correcções do Relatório de Inspeção	Liquidação 2015 ...	Objecto do Pedido Arbitral	Liquidação Correcta
Matéria colectável	838 759,33	2 767 822,49	3 606 581,82	- 2 600 000,00	1 006 581,82
Colecta - 1.º escalão	1 562,50		1 562,50	-	1 562,50
Colecta - 2.º escalão	206 564,83	691 955,62	898 520,46	- 650 000,00	248 520,46
Derrama Estadual	-	2 291,59	2 291,59	- 2 291,59	-
Colecta total	208 127,33	694 247,21	902 374,54	- 652 291,59	250 082,96
Dupla tributação internacional	28 241,86	1 282,25	29 524,11	-	29 524,11
Benefícios Fiscais	179 885,47	- 62 551,26	117 334,21	-	117 334,21
Total de deduções	208 127,33	- 61 269,01	146 858,32	-	146 858,32
Retenções na Fonte	9 490,03	-	9 490,03	-	9 490,03
Pagamentos por Conta	341 076,94	-	341 076,94	-	341 076,94
IRC a pagar / a recuperar	- 350 566,97	755 516,22	404 949,25	- 652 291,59	- 247 342,34
Derrama Municipal	28 273,25	23 661,53	51 934,78	- 22 226,85	29 707,93
Tributações autónomas	262 766,10	-	262 766,10	-	262 766,10
Juros compensatórios	-	111 396,22	111 396,22	- 94 026,02	17 370,20
Valor a pagar / a receber	- 59 527,62	890 573,97	831 046,35	- 768 544,45	62 501,90

Apreciar-se-á prioritariamente a questão supra à luz do critério previsto no artigo 124.º, do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, do RJAT.

Vejamos então.

Dispõe o citado artigo 77.º, da LGT:

“1. A decisão do procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição fundamentada das razões de facto e de direito que a motivaram,

podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária (...)”.

A jurisprudência administrativa e fiscal, que nos dispensamos de citar dado ser imensa, tem traduzido a ideia ou conceito de “*fundamentação do ato*”, administrativo ou tributário, na afirmação de que o acto se considera suficientemente fundamentado quando permite dar a conhecer o iter cognoscitivo e valorativo seguido pela administração para decidir nos termos em que decidiu e não noutro sentido (sublinhado nosso).

Esta exigência legal de fundamentação visa, primordialmente, permitir que os interessados conheçam exactamente as razões que levaram a Autoridade Tributária a agir como agiu com vista à opção consciente do contribuinte entre aceitação da legalidade do acto e/ou a sua impugnação, parcial ou total, *maxime*, contenciosa.

Ou seja: este desiderato só será verdadeiramente cumprido quando ao normal destinatário do acto seja possível perceber claramente qual foi o itinerário cognoscitivo, factual e valorativo, percorrido pelo autor (do ato) de forma a entender a linha legal e lógica que levou à decisão naquele sentido e não noutro. A falta ou vício da fundamentação legalmente exigida acarreta anulabilidade da decisão a declarar em processo de impugnação judicial, estadual ou arbitral, [artigo 99cº-c), do CPPT e 2cº, do RJAT] e de reclamação graciosa [artigo 70cº-1, do CPPT].

4.2 Subsumindo:

Está em causa nestes autos (tal como o estava no citado processo nº 543/2017-T) a correcção ao lucro tributável da Requerente por força da desconsideração, pela AT, de gastos contabilizados a título de amortizações/depreciações, não

aceites à luz do disposto no artigo 34.º, do CIRC em conjugação com o Dec. Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

As citadas amortizações/depreciações referem-se ao grupo de activos da Requerente, adquiridos em 23 de Dezembro de 2009 nos termos do citado (cfr. supra, factos provados) *“Assent Purchase Agreement”* em que a Requerente, Laboratório A..., SA, adquiriu à empresa D..., SA, pelo valor de €15.600.000,00, a marca “C...”, com diversos ativos designadamente, (i) *“Manufacturing technology and know-how”*: compreendendo todo o know-how relativo à formulação dos produtos, controlo de qualidade, acondicionamento, fórmulas, registo de reclamações, avaliações, processos, tecnologia utilizada, etc.; (ii) *“Registrations”*: compreendendo os dossiers de registo dos produtos e autorizações de comercialização; (iii) *“Trademarks”*: compreendendo a marca “C...”, mas também as marcas “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...” e os registos actualizados; (iv) *“Marketing and promotional documents”*: compreendendo a lista de clientes, os planos de marketing e promoção, manuais de formação da força de vendas, entre outros, existentes à data da transacção [Cfr factos provados, d) e r)]

A AT fundamentou-se na conclusão de que a aquisição da marca “C...”, ou, mais exactamente, que esta marca consubstanciava um activo intangível, sem vida útil definida, porque não referida no sobredito contrato (*Asset Purchase Agreement*) qualquer data limite ou restrição de utilização exclusiva da marca. Ulteriormente e já em sede de exercício do direito de audição da Requerente, reconheceu a Requerida que aquela (o SP) poderia atribuir àquele activo (marca “C...”) uma vida útil finita. Porém, igual reconhecimento não ocorreu quanto aos demais activos em causa, quando é manifesta a natureza finita de tais activos ou, pelo menos, de alguns deles.

Ou seja: esta posição da AT não permite aferir da linha lógica (o tal *iter cognoscitivo*) para a decisão de correcção *sub judicio* que, certamente não o sendo, não está liberta de objectivamente poder ser entendida como uma manifestação de arbítrio, que, contra essa mesma linha lógica, vem a considerar a duração indefinida desses activos. Não se percebe, na verdade.

De salientar que o que está em causa não é a bondade ou não da decisão mas, tão só e apenas, desconhecerem-se ou não serem apreensíveis os fundamentos da AT para a decisão de desconsideração dos activos amortizados pela Requerente e ora em causa.

Daí a conclusão de procedência do vício invocado de falta ou insuficiência de fundamentação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico e consequente anulação desse acto e do acto de liquidação de IRC.

Assinale-se, por outro lado e tal como é jurisprudência unânime e corrente, a fundamentação relevante é apenas a contemporânea do acto, que antecede ou acompanha o acto e que dele conste directamente ou por remissão, sendo irrelevante a fundamentação a posteriori, inclusivamente a que é invocada no processo de impugnação contenciosa (incluindo, obviamente, a que é feita em sede de arbitragem tributária no âmbito do CAAD).

No caso em apreço, a fundamentação relevante será tão só e apenas a que consta do Relatório da Inspeção Tributária.

E este não é de forma nenhuma elucidativo ou explicativo das razões que levaram a AT ao não deferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico apresentados pela Requerente e consequentes liquidações, acentuando-se, designadamente, que não era só e apenas a marca “C...” que estava em causa mas todo um conjunto de activos, sendo que só relativamente àquela marca foi decidido que se trata de activo intangível, sem vida útil definida e, consequentemente, na perspectiva da AT, trazendo à colação o Dec.

Regulamentar n.º 25/2009 (artigo 16.º) e a NCRF-6 (Norma Contabilística de Relato Financeiro), não deve/pode ser amortizado.

Mais concretamente: há omissão nas conclusões do relatório da inspeção tributária quanto ao período de vida útil (finita, indefinida ou infinita) dos citados demais activos adquiridos pela Requerente (e, posteriormente, pela sociedade do Grupo, B..., Lda.), para além da marca “C...”.

O que leva inevitavelmente à conclusão de não estar preenchido o sobredito requisito de fundamentação dos atos e, conseqüentemente, à anulação das liquidações sob impugnação.

5. Juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso do imposto indevidamente pago, no montante, proporcional, de €768.544,45, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos do art.º 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

Tal como demonstrado, a Requerente pagou, em 1 de Fevereiro de 2016, a importância global de €890.573,97.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos 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 ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no art.º 100.º da LGT [aplicável por força

do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT] que estabelece, que “*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão*”.

Embora o art.º 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 diretriz, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

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

Assim, o n.º 5 do art.º 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.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade parcial do acto de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts.º 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade do acto é imputável à Administração Tributária e Aduaneira, que, por sua iniciativa praticou sem suporte legal, no caso, sem fundamentar a exigência de correcção nos termos que foram apontados.

Está-se perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art.º 43.º, n.º 1, da LGT, e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que, proporcional nos termos apontados, foi paga indevidamente (€768.544,45).

Destarte, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão, nos termos do art.º 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir à Requerente e calcular os respectivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cíveis, nos termos dos arts.º 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil, e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento (1 de Fevereiro de 2016), até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (art. ° 61.º, n.º 5, do CPPT).

6. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar procedente, nos limites apontados, os pedidos de declaração da ilegalidade da liquidação adicional de IRC n.º 2015..., da compensação n.º 2015... e juros compensatórios;
- julgar procedente o pedido de anulação, por vício de forma, do despacho que indeferiu o sobredito recurso hierárquico;
- anular as citadas liquidações e acerto de contas;
- julgar procedente o pedido de restituição, parcial, da quantia paga, na importância peticionada de €768.544,45 e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituí-la;
- julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente, calculados sobre a quantia a restituir, desde a data do pagamento (1 de Fevereiro de 2016), até à do processamento da nota de crédito, em que devem ser incluídos (art. ° 61.º, n.º 5, do CPPT), às taxas legais que vigorarem até ao pagamento, nos termos do art. ° 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem)
- julgar prejudicadas todas as demais questões suscitadas nos autos e
- condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do presente processo.

- **Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. ° 306.°, 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 €890.573,97.

- **Custas**

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **12.546,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (a cargo da requerida Autoridade Tributária e Aduaneira conforme decidido supra).

Lisboa, 25-10-2018

O Tribunal Arbitral Coletivo

José Poças Falcão
(Árbitro Presidente)

Clotilde Celorico Palma
(Árbitra Adjunta)

Luís Alves
(Árbitro Adjunto)