



Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Inês Figueiredo Lopes

O Regime Fiscal dos Ativos Intangíveis: Análise Comparativa e Jurisprudencial

O Regime Fiscal dos Ativos Intangíveis: Análise Comparativa e Jurisprudencial

Inês Figueiredo Lopes

ISCAC | 2021

Coimbra, julho de 2021



Instituto Politécnico de Coimbra

O Regime Fiscal dos Ativos Intangíveis: Análise Comparativa e
Jurisprudencial

Inês Figueiredo Lopes

O Regime Fiscal dos Ativos Intangíveis: Análise Comparativa e Jurisprudencial

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizada sob a orientação da Professora Doutora Cidália Maria da Mota Lopes.

Coimbra, julho de 2021

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

AGRADECIMENTOS

O trabalho de uma dissertação não é isolado e resulta da colaboração de várias pessoas. Neste sentido, gostaria de agradecer em primeiro lugar à Professora Doutora Cidália Maria da Mota Lopes, todo o profissionalismo, sugestões, carinho e ajuda durante a concretização desta dissertação.

À Professora Doutora Isabel Maria Loureiro Pais Esteves Martins por toda a disponibilidade, prontidão e ajuda no percurso de elaboração da presente dissertação.

Um agradecimento especial à minha irmã, colega de turma e que comigo partilhou toda esta vivência, em especial o apoio, companheirismo e o amparo nas alturas mais difíceis por que passámos, e por fundamentalmente, ter sido o alicerce do meu desempenho nesta experiência.

Agradecer também aos meus pais e avós, pessoas essenciais neste processo, que sem eles nada disto seria possível. Agradecer-lhes a força e confiança depositada em mim e todo o auxílio que me deram.

Por último, queria agradecer também aos professores que acompanharam a minha jornada no Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial e aos meus colegas e amigos que presenciaram de perto o meu percurso.

RESUMO

A presente dissertação versa sobre uma análise do regime fiscal dos intangíveis. Numa era marcada pela tecnologia e globalização, analisar o regime dos intangíveis torna-se importante. Atualmente, o paradigma de criação de riqueza e do que realmente se entende como tal, alterou-se. As empresas apostavam investimentos em ativos tangíveis concentrando a sua riqueza nestes, os quais foram hoje sendo substituídos por ativos intangíveis. O sistema fiscal não acompanhou esta mudança, e é neste sentido que nos propusemos a analisar o regime fiscal dos intangíveis.

Como metodologia, recorreremos à análise do regime fiscal dos ativos intangíveis, nomeadamente através de uma análise comparativa, em especial do sistema fiscal português e espanhol, bem como a uma análise jurisprudencial em Portugal.

Na análise comparativa, escolhemos Espanha pela proximidade geográfica e por ser o nosso principal concorrente na Europa. Concluímos que o regime fiscal português é mais atrativo que o regime fiscal espanhol, nomeadamente ao nível das perdas por imparidade.

Na Análise Jurisprudencial analisaremos processos do Centro de Arbitragem Administrativa com o objetivo de identificar vícios e irregularidades praticadas pelos contribuintes e pela Autoridade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de introduzir melhorias no sistema fiscal.

Como conclusão geral, entendemos que uma melhoria a efetuar ao sistema fiscal português seria a aceitação das amortizações do *goodwill*. Por sua vez da análise jurisprudencial, verificámos uma enorme incongruência do regime fiscal português, que fomenta desentendimentos, aumentando os custos de contexto e os custos administrativos do sistema fiscal.

Palavras-chave: Regime Fiscal; Ativos Intangíveis; Análise Comparativa; Análise Jurisprudencial; Portugal.

ABSTRACT

This dissertation deals with an analysis of the fiscal regime of intangibles. In an era marked by technology and globalization, analyzing the regime of intangibles becomes important. Currently, the paradigm of wealth creation and what is really understood as such has changed. Companies invested in tangible assets by concentrating their wealth on these, which have now been replaced by intangible assets. The tax system did not follow this change, and it is in this sense that we proposed to analyze the tax regime for intangibles.

As a methodology, we resorted to the analysis of the fiscal regime of intangible assets, namely through a comparative analysis, in particular of the Portuguese and Spanish tax system, as well as a jurisprudential analysis in Portugal.

In the comparative analysis, we chose Spain because of its geographic proximity and because it is our main competitor in Europe. We conclude that the Portuguese tax regime is more attractive than the Spanish tax regime, namely in terms of impairment losses.

In the Jurisprudential Analysis, we will analyze processes of the Administrative Arbitration Center with the objective of identifying vices and irregularities practiced by taxpayers and by the Tax and Customs Authority, with the objective of introducing improvements in the tax system.

As a general conclusion, we understand that an improvement to be made to the Portuguese tax system would be the acceptance of goodwill amortizations. In turn, from the jurisprudential analysis, we verified a huge incongruity of the Portuguese tax system, which encourages misunderstandings, increasing the context costs and administrative costs of the tax system.

Keywords: Tax Regime; Intangible Assets; Comparative Analysis; Jurisprudential Analysis; Portugal.

ÍNDICE GERAL

ÍNDICE DE TABELAS E FIGURAS	xi
LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS	xii
INTRODUÇÃO	1
PARTE 1. ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	3
1. O PAPEL DOS ATIVOS INTANGÍVEIS NA ECONOMIA ATUAL	3
1.1 A importância dos ativos intangíveis	3
1.2 O conceito de ativos intangíveis	5
1.3 Classificação dos ativos intangíveis.....	7
1.3.1 Ativos intangíveis gerados internamente.....	8
1.3.2 Ativos intangíveis adquiridos a terceiros.....	9
1.4 O goodwill.....	10
1.4.1 Goodwill gerado internamente.....	11
1.4.2 Goodwill adquirido a terceiros	11
1.5 Análise de estudos e metodologias: revisão de literatura.....	12
2. REGIME FISCAL DOS ATIVOS INTANGÍVEIS EM PORTUGAL.....	18
2.1 A reforma do IRC.....	18
2.1.1 O regime de dedutibilidade do valor de aquisição dos ativos intangíveis não amortizáveis- artigo 45.º-A do CIRC.....	19
2.1.2 O regime de reinvestimento dos ativos intangíveis	21
2.1.3 O regime da <i>Patent Box</i>	22
2.2 O conceito fiscal de ativos intangíveis.....	26
2.3 Regime fiscal das amortizações e imparidades	26
2.4 Regime fiscal dos ativos intangíveis adquiridos a terceiros.....	29
2.5 Regime fiscal dos ativos intangíveis gerados internamente.....	29

2.5.1	Tratamento fiscal dos subsídios a ativos intangíveis	29
2.6	O projeto <i>base erosion and profit shifting- BEPS</i>	30
3.	ANÁLISE COMPARATIVA DOS REGIMES FISCAIS PORTUGUÊS E ESPANHOL.....	33
3.1	Regime fiscal espanhol	33
3.1.1	Amortizações de ativos intangíveis	34
3.1.2	Perdas por imparidade em ativos intangíveis	34
3.1.3	O regime da <i>Patent Box</i> espanhol.....	34
3.2	Análise comparativa do regime fiscal espanhol e português	35
PARTE II.	ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	37
1.	METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO.....	37
1.1	Questões de investigação	37
1.2	Definição da amostra	38
2.	ATIVOS INTANGÍVEIS: ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	39
2.1	Acórdão do CAAD, processo n.º 528/2017: Amortizações de AI.....	39
2.2	Acórdão do CAAD, processo n.º: 670/2017: Amortizações; AI; autoliquidação; ónus da prova	42
2.3	Acórdão do CAAD, processo n.º: 162/2015: AI; reintegração e amortização	46
2.4	Acórdão do CAAD, processo n.º 147/2018: Exceção de incompetência em razão da matéria– goodwill- gasto fiscal- artigo 45.º-A do código do IRC	49
2.5	Acórdão do CAAD, processo n.º 503/2019: Artigo 45.º-A n.º 1 a); CAE; NCRF 14	52
CONCLUSÃO		61
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		63
ANEXOS		67
ANEXO 1:	Acórdão do CAAD, processo n.º 528/2017: Amortizações de AI.....	68

ANEXO 2: Acórdão do CAAD, processo n.º: 670/2017: Amortizações; AI; autoliquidação; ónus da prova	77
ANEXO 3: Acórdão do CAAD, processo n.º: 162/2015: AI; reintegração e amortização	95
ANEXO 4: Acórdão do CAAD, processo n.º 147/2018: Exceção de incompetência em razão da matéria– goodwill- gasto fiscal- artigo 45.º-A do código do IRC.....	110
ANEXO 5: Acórdão do CAAD, processo n.º 503/2019: Artigo 45.º-A n.º 1 a); CAE; NCRF 14.....	126

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1.1- Revisão da Literatura.....	15
Quadro 3.1- Análise comparativa dos regimes fiscais de Portugal e Espanha	35
Quadro 2.1- Análise Comparativa Processo n.º 528/2017	55
Quadro 2.2- Análise Comparativa Processo n.º 670/2017	56
Quadro 2.3- Análise Comparativa Processo n.º 162/2015.....	57
Quadro 2.4- Análise Comparativa Processo n.º 147/2018.....	58
Quadro 2.5- Análise Comparativa Processo n.º 503/2019.....	59

LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS

AFT- Ativo Fixo Tangível

AI- Ativos Intangíveis

AT- Autoridade Tributária e Aduaneira

BEPS- *Base Erosion and Profit Shifting*

CAAD- Centro de Arbitragem Administrativa

CAE- Concentração de Atividades Empresariais

CIRC- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

DF- Demonstrações Financeiras

DFC- Demonstrações Financeiras Consolidadas

DR- Decreto Regulamentar

G20- Grupo dos 20

IAS- *International Accounting Standards*

IASB-UE- *International Accounting Standards Board* União Europeia

IFRS- *International Financial Reporting Standards*

IRC- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

I&D- Investigação e Desenvolvimento

JV- Justo Valor

M22- Modelo 22

NCRF- Norma Contabilística e de Relato Financeiro

OCC- Ordem dos Contabilistas Certificados

OCDE- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PI- Perda por Imparidade

PSI 20- Índice de Mercado

QI- Questões de Investigação

RETGS- Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

SGPS- Sociedade Anónima Gestora de Participações Sociais

SNC- Sistema de Normalização Contabilística

UE- União Europeia

INTRODUÇÃO

O presente estudo versa sobre uma análise do regime fiscal dos ativos intangíveis, recorrendo, para o efeito, a uma análise comparativa e jurisprudencial.

A globalização que caraterizou a segunda metade do século XX, e sobre a qual nos encontramos atualmente, introduziu mudanças no setor económico, financeiro e social. A adaptação do tecido empresarial ao contexto atual fez-se sentir, nomeadamente através das estratégias que as empresas tiveram de implementar para conseguir combater a concorrência e se manter num mercado totalmente inovador.

É neste sentido que a relevância dos ativos intangíveis se fez notar. As empresas que tipicamente apostavam em ativos tangíveis e viam a sua riqueza centrada nesse tipo de ativos, foram substituídas pelas empresas que apostam em ativos intangíveis. No entanto, ao nível contabilístico e fiscal essa relevância ficou muito aquém e a este tipo de ativos nunca lhes foi reconhecido o devido mérito, é neste sentido que nos propusemos a estudar esta temática.

A presente dissertação tem como principal objetivo o estudo do tratamento fiscal dos ativos intangíveis, nomeadamente através de uma análise comparativa e jurisprudencial ao regime fiscal previsto pela jurisprudência portuguesa. Para isso, no primeiro capítulo abordaremos a importância deste tipo de ativos na sociedade atual, particularmente através da definição do conceito de ativo intangível e da sua classificação. De seguida, apresentaremos uma breve revisão da literatura nacional e internacional sobre a temática. No segundo capítulo entramos no estudo do regime fiscal dos ativos intangíveis em Portugal. Neste capítulo debruçar-nos-emos sobre a reforma do IRC, que trouxe consigo grandes mudanças a nível fiscal, nomeadamente com a introdução de regimes fiscais atrativos, em particular o artigo 45.º-A e o artigo 50.º-A do CIRC, que serão, também, analisados individualmente ao longo do mesmo. Por fim, ainda neste capítulo enquadramos a temática na ação proposta pelo BEPS - Ação 5. Posteriormente, no terceiro capítulo realizamos uma análise comparativa do regime fiscal português com o regime fiscal espanhol, cuja escolha se justifica pela proximidade ao território nacional e pelas relações comerciais que se estabelecem entre ambos. Encerraremos neste capítulo o enquadramento teórico da dissertação e passaremos de seguida para a análise

jurisprudencial. Neste ponto procuraremos analisar diversos acórdãos do Centro de Arbitragem Administrativa no sentido de identificar os vícios e irregularidades praticados pelos contribuintes e pela AT aquando do tratamento fiscal destes ativos. Este capítulo servirá de base à identificação de possíveis melhorias a introduzir no sistema fiscal português, bem como de perspectivas de investigação futura.

PARTE 1. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1. O PAPEL DOS ATIVOS INTANGÍVEIS NA ECONOMIA ATUAL

1.1 A importância dos ativos intangíveis

Numa era marcada pelos avanços tecnológicos, pela frenética influência das tecnologias de informação, pelas inúmeras operações de aquisição e fusão consumadas a nível mundial, pelo crescimento exponencial dos mercados de capitais e pela expansão do setor dos serviços, o domínio do conhecimento e da informação revela-se crucial para o sucesso empresarial. A criação de riqueza organizacional passou a ser efetuada através da aplicação do conhecimento individual das pessoas, tornando-as “o ativo mais poderoso das empresas” - teoria que vem encerrar o pensamento obsoleto de que apenas através de capital o sucesso empresarial é atingido (A. M. G. Rodrigues, 2003; Stefano et al., 2014). Estes preceitos vieram forçar as empresas a concretizar que num ambiente cada vez mais global e competitivo, é essencial estar apto à mudança e ter a perceção de que o seu valor já não é medido, unicamente, através de aspetos materiais como as suas instalações e maquinaria, mas também através de aspetos imateriais como a capacidade de criar e manter relações estáveis com os seus *stakeholders*¹, a capacidade de inovação e introdução de novas técnicas, produtos ou serviços e a competência técnica e motivação dos seus trabalhadores (Marques, 2009). Todos estes fatores e toda a exigência imposta pela nova era vieram estimular a criatividade humana, nomeadamente no que concerne à procura de soluções de diferenciação.

Foi neste sentido que, nas últimas décadas do século XX, os Ativos Intangíveis (AI) se começaram a assumir como ativos imprescindíveis no seio empresarial, tanto que, Upton (2001) vem mesmo considerá-los como uma característica da nova economia.

Além dos fatores referidos anteriormente - que se tornaram os principais responsáveis por esta mudança de paradigma -, as mudanças tecnológicas, a importância que as tecnologias de informação e comunicação vieram a assumir, assim como a sede de um mundo digital com qualidade e em rede trouxe consigo elementos de natureza intangível que

¹ *Stakeholders*: Grupo de pessoas que possuem algum tipo de interesse nos processos e resultados da empresa (Dicionário Financeiro, n.d.).

rapidamente se denotaram de uma visibilidade e notoriedade incríveis no universo empresarial. Visibilidade de tal ordem que A. M. G. Rodrigues (2011) veio considerá-los como “fatores decisivos na competitividade e na criação de valor das entidades.”.

Atentemos por exemplo num caso internacional de sucesso – a *NIKE* - esta empresa é líder de mercado na venda de artigos de desporto, mas não tem produção própria nem fábrica, sendo a maior parte dos seus ativos constituída por AI. O seu sucesso assenta no valor da sua marca e dos seus profissionais, altamente criativos e empenhados na constante inovação (Cravo et al., 2020).

Este é um bom exemplo de que os AI para além de permitirem obter inúmeras vantagens competitivas, tornando-se numa das principais fontes de criação de valor nas empresas da economia moderna, surgiram como impulsionadores da diferenciação entre empresas, que, pela sua singularidade os torna de difícil imitação e, portanto, propriedade única da entidade que os detém (O Conhecimento, 2015; Palmeira, 2016).

Dada a sua relevância no contexto empresarial, seria expectável uma reflexão real nas Demonstrações Financeiras (DF) das organizações. Contudo, este preceito constitui um obstáculo a este tipo de ativos. A dificuldade associada à quantificação monetária do seu valor e, regra geral, o não cumprimento dos requisitos de reconhecimento, leva a que estes não sejam devidamente refletidos no relato financeiro das empresas, descorando o facto de que para muitas empresas constituem parte fundamental do seu êxito. Portanto, a premissa de que a informação fornecida pelas DF das empresas deve espelhar a sua realidade financeira é colocada em causa, colocando também em causa a qualidade e utilidade da informação prestada, enviesando a satisfação de necessidades e a tomada de decisões por parte dos *stakeholders* (M. de L. R. da Silva, 2011).

Para Upton (2001), as DF reconhecem este tipo de ativos apenas quando são adquiridos a terceiros, o que leva a que, na sua opinião, os AI criados com recursos internos não sejam reconhecidos, na maioria das vezes.

Sobre esta temática, defende A. M. G. Rodrigues (2003) que a adequação da informação financeira das empresas associada aos AI é algo distante de acontecer, pelo facto de, inadequadamente, ser prática habitual das empresas reconhecer nas suas DF parte destes ativos sob a expressão de “*Goodwill*”.

A definição deste tipo de ativos não é, porém, uma questão consensual, como observaremos já de seguida.

1.2 O conceito de ativos intangíveis

Não existe uma definição consensual na literatura contabilística e económica de AI.

A análise e estudo dos AI no contexto português ficou marcada pelos fortes contributos de Ana Maria Rodrigues. No entanto, a autora reconheceu que uma definição de AI concisa e aceite pela generalidade não foi, ainda, conseguida, uma vez que este conceito tem vindo a ser tratado pela literatura como tudo aquilo que não é ativo tangível ao invés de tratado pelo seu efetivo significado (A. M. G. Rodrigues, 2003). Garante que “procurar um conceito abrangente para AI é algo que até hoje não foi conseguido com sucesso por nenhum investigador ou organismo normalizador, tantas são as complexidades que lhe estão associadas” (A. M. G. Rodrigues, 2011).

Na legislação contabilística, a estrutura conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), no seu §49 alínea a), vem definir ativos como sendo recursos controlados pela entidade resultantes de acontecimentos passados e dos quais se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade. Neste sentido, a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 6, que tem por base a *International Accounting Standard* (IAS) 38 - *Intangible Assets*, estabelece que um AI é caracterizado como um ativo não monetário identificável sem substância física como é o caso de “*software de computadores, patentes, copyrights, filmes, listas de clientes, direitos de hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franchises, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização*” (J. Rodrigues, 2012).

A IAS 38 - que prescreve o tratamento contabilístico para os AI - exige que um AI seja reconhecido apenas quando forem cumpridos três critérios fundamentais: identificabilidade, controlo e benefícios económicos futuros. Caso não sejam cumpridos os critérios, não deve ser reconhecido um AI, mas sim um gasto, exceto se resultar de

uma Concentração de Atividades Empresariais² (CAE). A identificabilidade do ativo verifica-se se o ativo for separável, isto é, “capaz de ser separado e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou em conjunto com um contrato relacionado”. O controlo assume-se quando uma entidade detém o poder de restringir o acesso a este ativo por terceiros. Por fim, os benefícios económicos futuros resultam da definição de ativo pelo que é necessário que, com o seu reconhecimento, fluam benefícios económicos futuros para a entidade (Deloitte, n.d.).

Para I. T. Lopes (2008), um AI trata-se de um ativo capaz de proporcionar retornos futuros para a entidade, mas cuja substância se patenteia de um carácter não físico. Acrescenta que, regra geral, se trata de ativos extremamente dispendiosos no que se refere à sua aquisição e mesmo ao seu desenvolvimento. O mesmo autor salienta que são várias as conotações atribuídas a este tipo de ativos a nível global. Se o foco for ao nível da literatura económica, designam-se de ativos do conhecimento; ao nível da literatura de gestão são referenciados como capital intelectual, enquanto que a nível contabilístico surgem denominados de AI por força da IAS 38. Assim, é da opinião de que se trata de tudo aquilo que não possui existência física ou é investimento mas que possui valor para a organização, sendo a fonte primordial de benefícios económicos futuros e caracterizando-se como ativos de longa duração que não podem ser mensurados com fiabilidade, a não ser no momento em que a organização é transacionada (I. T. Lopes, 2013).

Na literatura internacional persistem ambiguidades na definição deste tipo de ativos. Eustace (2000) vem reforçar a importância que os AI têm assumido no contexto empresarial, uma vez que se trata de elementos fulcrais que garantem níveis elevados de competitividade e que contribuem simultaneamente para o crescimento e desempenho económico. Contudo, enfatiza que uma definição para este tipo de ativos continua fortemente limitada. Isto porque são associados grande parte das vezes, a fatores sobre os quais são imputados direitos legais, nomeadamente marcas, direitos de autor e patentes. Na visão do autor, uma definição de AI deve englobar competências, habilidades, relações

² Junção de entidades ou atividades empresariais separadas numa única entidade que relata (Nunes, 2016).

comerciais e *know-how*, sem descorar, obviamente, os fatores de cariz legais, administrativos e regulatórios. Assim, caracteriza-os como fatores que não se podem ver, tocar ou pesar, ou seja, bens não materiais que se espera que gerem benefícios económicos futuros para a entidade que os controla.

Lev (2011) é da opinião de que os AI podem ser definidos efetivamente, mas não podem ser determinados com certeza ou precisão. Define este tipo de ativos como reivindicações de benefícios futuros advindos de projetos de inovação, práticas de recursos humanos ou projetos empresariais exclusivos. No entanto, reforça que os benefícios advindos que poderão proporcionar um crescimento económico da entidade, resultam da interação deste tipo de ativos com ativos de natureza física, ou seja, ativos tangíveis e ativos financeiros. Refere como exemplos: o aluguer de uma propriedade comercial, o pagamento de juros de um determinado título que se destaca pelo facto de não possuir uma substância física ou financeira, uma patente, ou uma marca.

Também a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), embora numa perspetiva mais abrangente, fornece uma definição para este tipo de ativos. Refere como exemplos as patentes, marcas comerciais, nomes comerciais, desenhos ou modelos, direitos de propriedade literária e artística, *know-how* e segredos comerciais, e refere que são ativos que não possuem substância física nem financeira, sendo vulgarmente designados de “ativos intelectuais” ou “capital intelectual”, conforme a situação em apreço (OECD, 2011).

1.3 Classificação dos ativos intangíveis

A classificação dos diversos AI varia de autor para autor não existindo, portanto, uma classificação única que deva ser seguida. Neste trabalho de investigação focar-nos-emos, somente, na classificação segundo a NCRF 6 tendo por base a IAS 38.

Segundo a IAS 38 “(...) os AI podem surgir por aquisição separada, aquisição como parte de uma CAE, aquisição por meio de troca e doação e gerados ou produzidos internamente”. A NCRF 6, seguindo as suas linhas orientadoras vem acrescentar que podem surgir, igualmente, por aquisição por meio de um subsídio de governo.

Desta forma, para a análise da classificação destes ativos iremos agrupá-los em duas categorias defendidas pela NCRF 6: AI Gerados Internamente e AI Adquiridos a Terceiros.

1.3.1 Ativos intangíveis gerados internamente

Conforme o próprio nome indica, AI gerados internamente são aqueles cuja produção é efetuada internamente e dentro de uma empresa.

A identificação do momento em que o ativo gera benefícios económicos futuros para a entidade e a determinação com fiabilidade do seu custo representam, nas palavras de L. R. Silva et al. (2017), uma dificuldade no que respeita à ponderação se um AI gerado internamente se qualifica para reconhecimento.

O facto dos AI poderem não ser reconhecidos por não cumprirem os critérios de reconhecimento, ou caso se verifique a possibilidade de reconhecimento, mas a sua mensuração não refletir o seu verdadeiro valor, pois poderão ser mensurados pelo seu custo e não pela sua natureza, tratam-se das maiores problemáticas relacionadas com este tipo de ativos (Palmeira, 2016). A autora faculta um exemplo muito prático para retratar esta problemática, que passamos a apresentar: “Uma empresa possui uma equipa de cientistas altamente qualificados que se dedica à investigação de uma vacina. Estes cientistas apesar de serem um valor acrescentado para a empresa não podem ser reconhecidos como AI da mesma. Situação similar acontece com os gastos de Investigação e Desenvolvimento (I&D) da vacina, que podem nunca chegar a ser capitalizados, podendo igualmente acontecer que nunca venha a existir essa vacina. Nesta situação só há registo de AI se efetivamente a vacina for um produto fiável que cumpra os requisitos de reconhecimento”.

Para além desta premissa, vários autores referem que o custo de gerar internamente um AI não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o *goodwill* da entidade, portanto uma empresa classifica a formação do ativo em duas fases: a fase da pesquisa e a fase de desenvolvimento.

Segundo E. S. Silva (2014) a fase de pesquisa tem como finalidade a obtenção de novos conhecimentos científicos ou técnicos. O facto de, nesta fase, a empresa não conseguir demonstrar que determinado AI gerará benefícios económicos futuros leva a que nenhum

possa ser reconhecido, devendo o dispêndio incorrido ser considerado como gasto. A fase de desenvolvimento consiste “(...) na aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos à produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.”. Para que uma entidade possa reconhecer um AI nesta fase tem de cumprir requisitos, tais como:

- Viabilidade técnica de concluir o AI estando este disponível para uso ou venda;
- Intenção de o concluir e usá-lo ou vendê-lo;
- Capacidade de o usar ou vender;
- Forma como este gerará benefícios económicos futuros;
- Disponibilidade de recursos para concluir o desenvolvimento;
- Uso ou venda do AI e a sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio associado ao mesmo durante esta fase.

1.3.2 Ativos intangíveis adquiridos a terceiros

Os AI adquiridos a terceiros podem acontecer por via de uma aquisição separada, como parte de uma CAE, por meio de um subsídio do governo ou por troca de ativos.

Segundo J. Nunes (2015), a forma mais eficaz de saber quanto vale um ativo é através do seu justo valor, ou seja, “(...) a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.”. Quando um ativo é comprado a uma terceira parte facilmente é medido o seu custo, uma vez que este corresponde ao valor que a empresa pagou para o obter.

Desta forma, conclui-se que o custo de um AI adquirido separadamente é mensurado com fiabilidade, cumprindo os requisitos de reconhecimento.

Relativamente aos ativos adquiridos como parte de uma CAE, a NCRF 6, no seu §33 e seguintes, em consonância com a NCRF 14, refere que o custo deste tipo de ativos é o seu Justo Valor (JV) à data da aquisição. Sendo que o JV reflete as expetativas de

benefícios económicos futuros para a empresa, a adquirente reconhece um AI separadamente do *goodwill*.

As aquisições por meio de um subsídio do governo, nos termos do §44 da NCRF 6, embora pouco habituais, acontecem quando o governo “ (...) transfere ou imputa a uma entidade AI como direitos de aterragem em aeroportos, licenças para operar estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos para aceder a outros recursos restritos.” Com base no disposto na NCRF 22, a empresa “ (...) escolhe reconhecer tanto o AI como o subsídio pelo JV ou reconhecer o ativo por uma quantia nominal mais qualquer dispêndio incorrido para colocar o ativo em uso.”.

À semelhança das aquisições anteriores, também as aquisições por troca de ativos acontecem invulgarmente. Segundo o normativo contabilístico nacional, um ou vários AI podem ser adquiridos mediante troca de um ativo ou ativos não monetários ou de uma combinação entre ativos monetários e não monetários. O custo deste tipo de ativos é mensurado pelo JV quando este é estimado com fiabilidade. Não o sendo, é mensurado pela sua quantia escriturada.

1.4 O goodwill

Definir AI sem definir o mais intangível dos intangíveis – o *goodwill*, seria um trabalho incompleto. Neste sentido, nos parágrafos que se seguem debruçar-nos-emos na definição que tem vindo a ser fornecida por escritores, economistas, engenheiros e tribunais.

À semelhança dos AI, o *goodwill* é um tema indefinível, que varia de país para país e até mesmo dentro do próprio país, e que se divide em: *goodwill* adquirido por via de uma CAE e *goodwill* gerado internamente (A. M. G. Rodrigues, 2003). Termos como *trespasse*, *aviamento*, *sobrevalor*, *ágio negocial patrimonial*, *diferença de aquisição* e *diferença de consolidação* são frequentemente utilizados como sinónimo de *goodwill*.

Segundo a NCRF 6 no seu parágrafo 11, o *goodwill*, “representa um pagamento feito pelo adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de ativos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.”.

Para Antunes (2016) trata-se de um “ativo imaterial que pode ser reconhecido nas DF das empresas numas situações e noutras não pode”. O consultor da Ordem dos Contabilistas

Certificados (OCC) dá como exemplo prático a aquisição de participações no âmbito de uma CAE. Quando uma sociedade adquire participações por um preço superior ao JV dessa participação reconhece-se um *goodwill*, pois, apesar da compra se consumir por um preço superior ao que efetivamente a participação vale, espera-se que a diferença se traduza na obtenção de benefícios económicos futuros advindos das particularidades intangíveis presentes na participação adquirida. Martins et al. (2010), são da opinião de que se trata da diferença entre o valor da empresa e o seu património líquido avaliado a valores de mercado, enquanto que na ótica de I. T. Lopes (2013), representa o excesso de preço pago por uma organização sobre o JV dos ativos adquiridos.

Neste contexto, verifica-se que são distintas as visões acerca do que é, efetivamente, o *goodwill*. Ressalvamos que o *goodwill* gerado internamente é habitualmente confundido com os restantes AI gerados internamente, o que leva a que literatura não se ocupe de o estudar com grande enfoque.

Todavia, pela relevância desta questão no seio empresarial, importa elucidar sobre as suas possíveis classificações.

1.4.1 Goodwill gerado internamente

O *goodwill* gerado internamente é, na maioria dos casos, confundido e tratado como se de um AI gerado internamente se tratasse.

Segundo a NCRF 6, mais especificamente no parágrafo 46, em consonância com a IAS 38, o facto de o *goodwill* gerado internamente não ser separável, não resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, e pelo facto de não poder ser fiavelmente mensurado pelo custo, faz com que este não deva ser reconhecido como um ativo, mesmo que a despesa suportada pela entidade seja incorrida para gerar benefícios económicos futuros.

1.4.2 Goodwill adquirido a terceiros

Analisar os AI adquiridos a terceiros é focar a atenção na importância que o *goodwill* possui nas CAE. Através de um estudo realizado com o intuito de analisar a proporção do *goodwill* no custo de aquisição das CAE realizadas em Portugal no período 2005-2009, pelas sociedades integrantes do PSI 20, Carvalho et al (n.d.) concluíram que o *goodwill*

é reconhecido em elevadas quantias, ganhando, por isso, um papel de destaque nesta temática.

Segundo Carvalho (2015) e Palmeira (2016), o *goodwill* adquirido por via de uma CAE, de encontro com o disposto pelas NCRF 6 e 14 nos seus parágrafos 11 e 33 respetivamente, representa um conjunto de intangíveis não identificáveis no processo de aquisição que incorporam um conjunto de benefícios económicos futuros que não são possíveis de contabilizar em separado. Ao mesmo tempo que representa a diferença entre o valor que uma empresa paga para adquirir outra e o valor patrimonial dessa mesma, refletindo o *gap* existente entre o valor de aquisição e o justo valor.

Segundo Pires (2017) este incorpora duas perspetivas: a perspetiva financeira e a perspetiva económica. Na primeira perspetiva o *goodwill* é tido como um pagamento antecipado de benefícios económicos futuros, não só dos elementos patrimoniais da adquirida, como também da sua capacidade de gerar lucros no futuro. Na segunda perspetiva, o *goodwill* “(...) considera-se a possibilidade de identificar AI não reconhecidos pela adquirida, reconhecendo-lhes um potencial imaterial capaz de gerar lucros futuros para a empresa acima do esperado, como é o caso do *know-how*, a marca, a quota de mercado que a empresa detém, a sua boa reputação, a qualidade de gestão, a carteira de clientes e o bom relacionamento com estes, a sua localização, entre outros.”

1.5 Análise de estudos e metodologias: revisão de literatura

Os estudos relacionados com este tipo de ativos focam-se muito na abordagem contabilística ao invés da abordagem fiscal. Na literatura nacional, os estudos sobre os intangíveis não abundam. Todavia, destacamos os contributos seguintes.

▸ ***“Goodwill nas contas consolidadas: uma análise dos grupos não financeiros portugueses.”***

No âmbito da sua tese de doutoramento, A. M. G. Rodrigues (2003), centrou-se “na compreensão da natureza económica do *goodwill*, como ponto de partida para a desagregação, identificação, valorização e divulgação dos principais elementos incluídos, normalmente, sob a denominação genérica de *goodwill*” no âmbito de uma CAE. A autora empenhou-se em fazer prova de que se trata de um investimento de natureza intangível,

derivado de fatores que fundamentam o facto de uma empresa valer mais do que a soma dos seus elementos patrimoniais nas DF. Para além disso, averiguou as práticas utilizadas pelos grupos não financeiros portugueses na contabilização das aquisições de participações sociais particularmente no que se refere ao *goodwill* (A. M. G. Rodrigues, 2003).

▸ **Divulgação de informação sobre os ativos intangíveis: evidência empírica nos bancos em Portugal no período 2001-2009**

O objetivo deste estudo centrou-se na análise da divulgação da informação sobre AI, a sua evolução e as alterações num período de nove anos, fruto da adoção do normativo internacional para efeitos da elaboração das contas consolidadas das entidades bancárias em 2005. A autora concluiu que se verificou um aumento “na extensão da divulgação de intangíveis nas Demonstrações Financeiras Consolidadas (DFC) dos bancos no período em análise, sendo esse acréscimo mais acentuado nos anos de 2005 e 2006” (A. M. Rodrigues et al., 2013).

▸ **O *Goodwill* na avaliação de empresas: Um estudo sobre a realização de testes de imparidade e as alterações contabilísticas no âmbito das Concentrações de Atividades Empresariais**

A intenção deste estudo prendia-se com a verificação das implicações do *goodwill* na divulgação da informação contabilística, assim como, no estudo do conceito do JV, na relação entre contabilidade, nas técnicas de avaliação de empresas, na determinação da taxa de desconto e na importância da adoção de normas contabilísticas a fim de garantir uma informação financeira com alto índice de relevância e fiabilidade (A. M. G. Rodrigues & Barros, 2013).

▸ ***The recognition of the intangible assets in business combinations: The Portuguese case***

O propósito deste estudo consistiu na análise da relevância dada ao *goodwill* e na identificação do montante de outro tipo de AI contabilizado separadamente deste ativo, pelas empresas portuguesas com valores mobiliários na *Euronext Lisbon* que optaram pela aplicação da *International Financial Reporting Standards* (IFRS), entre o ano de 2005 e o ano de 2009. Os autores concluíram que o *goodwill* continua a ser o ativo mais

reconhecido, ao contrário dos restantes ativos cujo valor é significativamente baixo. Deste modo, verificaram que não existe esforço por parte das empresas em efetuar uma identificação e divulgação dos diversos AI (A. M. G. Rodrigues et al., 2012).

A nível internacional, os estudos focam-se muito na mensuração e na divulgação sobre AI. Ao nível da mensuração, no que diz respeito à problemática da mensuração dos AI gerados internamente e aos distintos métodos para efetuar essa mensuração. Ao nível da divulgação, no que se refere à importância da divulgação de informação obrigatória e voluntária e ao tipo de ativos mais divulgados (Palmeira, 2016).

Em relação à mensuração dos AI, destacamos o estudo referente à mensuração de patentes de Schwartz (2003). Este estudo consistiu no desenvolvimento e implementação de um modelo de simulação de modo a avaliar projetos de I&D protegidos por patentes com base no modelo das opções reais³. Para além disso, esse modelo poderia ser utilizado na avaliação dos efeitos da regulamentação no custo da inovação e no valor na produção inovadora. Focando-se na indústria farmacêutica, este modelo seria de possível aplicação a outros setores nomeadamente o desenvolvimento de *software* ou *hardware*.

Juntunen et al. (2011) propôs-se a criar um modelo que analisasse o valor da marca de um produto e se o valor da marca afetaria a fidelidade dos clientes. Concluiu que a lealdade dos clientes não resulta do valor da marca do produto, mas sim da sua imagem de marca.

Em relação à divulgação sobre AI, realçamos os estudos de Dumitrescu (2012) e de Ariff et al. (2014). O primeiro teve como propósito analisar como determinadas empresas divulgam informações acerca de AI e se essas informações são suficientes. O autor começou por conceber um padrão de divulgação tendo, posteriormente, comparado as divulgações feitas pelas empresas com esse padrão. Concluiu que as empresas analisadas não concedem níveis de importância à divulgação de informações detalhadas sobre os seus AI como é o caso das patentes, tecnologias próprias, a capacidade intelectual dos funcionários, entre outros. Neste sentido, propôs a criação de um modelo padrão de

³ Trata-se de um método de avaliação de projetos que pretende quantificar os aspetos de valor adicional dos projetos que não são revelados pelos métodos tradicionais (Baptista, 2006).

divulgação capaz de auxiliar as empresas a identificar, avaliar e controlar os seus AI não só na esfera interna através da gestão dos seus AI, como na esfera externa à empresa no que se refere à divulgação de informações importantes para os investidores. O segundo estudo observou a importância das divulgações voluntárias sobre AI e os efeitos dessa divulgação na governança. Concluiu que as divulgações voluntárias assumem uma importância maior para o valor da empresa do que os valores das DF.

Quadro 1.1- Revisão da Literatura

Ano	Autor	País	Nome	Objetivo	Conclusões
2003	Ana Maria Rodrigues	Portugal	O <i>Goodwill</i> nas contas consolidadas: uma análise dos grupos não financeiros portugueses	• Compreensão da natureza económica do <i>goodwill</i> como ponto de partida para a desagregação, identificação, valorização e divulgação dos principais elementos incluídos sob a denominação de <i>goodwill</i> no âmbito de uma CAE; • Provar de que se trata de um investimento de natureza intangível derivado de fatores que fundamentam o facto de uma empresa valer mais do que a soma dos seus elementos patrimoniais nas DF; • Análise das práticas utilizadas pelos grupos não financeiros portugueses na contabilização das aquisições de participações sociais particularmente no que se refere ao <i>goodwill</i>.	• Natureza heterogénea do <i>goodwill</i>; • Insuficiência de informação presente nos relatos financeiros face aos requisitos do paradigma contabilístico dominante; • Torna-se imperioso intensificar a investigação dos intangíveis e, particularmente, do <i>goodwill</i>.

2013	Ana Maria Rodrigues	Portugal	Divulgação de informação sobre os AI: evidência empírica nos bancos em Portugal no período 2001-2009	• Análise da divulgação da informação sobre AI, a sua evolução e as alterações num período de nove anos, fruto da adoção do normativo internacional para efeitos da elaboração das contas consolidadas das entidades bancárias em 2005.	• Verificado um aumento na extensão da divulgação de intangíveis nas demonstrações financeiras consolidadas (DFC) dos bancos no período em análise, sendo este acréscimo mais acentuado nos anos de 2005 e 2006.
2013	Ana Maria Rodrigues Thiago de Sousa Barros	Portugal	O <i>Goodwill</i> na avaliação de empresas: Um Estudo Sobre a Realização de Testes de Imparidades e as Alterações Contabilísticas no Âmbito das CAE	• Verificação das implicações do <i>goodwill</i> na divulgação da informação contabilística, assim como, no estudo do conceito do JV, na relação entre a contabilidade, nas técnicas de avaliação de empresas, na determinação da taxa de desconto e na importância da adoção de normas contabilísticas a fim de garantir uma informação financeira com alto índice de relevância e fiabilidade.	• Uma vez que a IFRS 3 reconhece o <i>goodwill</i> como um ativo, torna-se difícil encontrar motivos para não ser amortizado.
2012	Ana Maria Rodrigues Carla Carvalho	Espanha	<i>The recognition of the intangible assets in business combinations: The Portuguese case</i>	• Avaliar a relevância dada ao <i>goodwill</i> e identificar o montante de outro tipo de AI contabilizado separadamente deste ativo nas empresas portuguesas com valores mobiliários na <i>Euronext Lisbon</i> que optaram pela aplicação da IFRS 3 durante o período de 2005 a 2009.	• O <i>goodwill</i> continua a ser o ativo mais reconhecido. Não existe esforço por parte das empresas em efetuar uma identificação e divulgação dos diversos AI.
2003	Eduardo S. Schwartz	EUA	<i>PATENTS AND R&D AS REAL OPTIONS</i>	• Desenvolvimento e implementação de um modelo de simulação que pretende avaliar projetos de I&D protegidos por patentes com base no modelo das opções reais.	• É na fase de desenvolvimento que os custos se fazem sentir. A aposta em métodos de pesquisa intensivos e os custos daí advindos refletem retornos decrescentes.

2011	Mari Juntunen Jouni Juntunen Jari Juga	-	<i>Corporate brand equity and loyalty in B2B markets: A study among logistics service purchasers</i>	• Criação de um modelo de análise do valor da marca de um produto e se esse valor afeta a fidelidade dos clientes.	• A lealdade dos clientes não resulta do valor da marca do produto, mas sim da sua imagem de marca.
2012	Adriana Sofia Dumitrescu	Roménia	<i>INTANGIBLE ASSETS: ARE THESE RESOURCES SUFFICIENTLY VISIBLE AND PROPERLY CONTROLLED?</i>	• Analisar como determinadas empresas divulgam informações acerca de AI e se essas informações são suficientes; • Criação de um modelo padrão de divulgação capaz de auxiliar as empresas a identificar, avaliar e controlar os seus AI, não só na esfera interna através da gestão destes, como na esfera externa à empresa, no que se refere à divulgação de informações importantes para os investidores.	• As empresas analisadas não concedem níveis de importância à divulgação de informações detalhadas sobre os seus AI.
2014	Ariff, Akmalia M. Ariff Steven F. Cahan David M. Emanuel	-	<i>Institutional Environment, Ownership, and Disclosure of Intangibles: Evidence from East Asia</i>	• Observa a importância das divulgações voluntárias acerca de AI e os efeitos dessa divulgação na governança.	• As divulgações voluntárias assumem uma importância maior para o valor da empresa do que os valores das DF.

Como referimos anteriormente, tanto a literatura nacional como a internacional *peca por parca* no que toca ao tratamento fiscal dos AI. Esta insuficiência originou o objeto de estudo da nossa dissertação, que adiante se focará na Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e no regime fiscal dos intangíveis, no conceito fiscal de AI, no regime fiscal das amortizações e Perdas por Imparidade (PI) no regime fiscal dos AI adquiridos a terceiros e dos gerados internamente, terminando com uma análise comparativa e jurisprudencial do regime fiscal dos AI.

2. REGIME FISCAL DOS ATIVOS INTANGÍVEIS EM PORTUGAL

Existe uma clara dependência da fiscalidade em relação à contabilidade, dadas as remissões entre as duas áreas, e pelo facto de o legislador fiscal utilizar termos puramente contabilísticos constantes no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), tais como gastos, rendimentos, amortizações, PI, entre outros. Com a adaptação do CIRC às normas do *International Accounting Standards Board* adotado pela União Europeia (IASB-UE) e às normas do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), houve uma manutenção da dependência entre ambas as áreas, tanto que na ausência de regras fiscais, verifica-se o acolhimento das regras contabilísticas. Neste sentido, o tratamento fiscal dos AI não conheceu uma reforma propriamente dita, mas sim pequenas modificações (A. M. G. Rodrigues, 2011).

Neste capítulo, apresentamos uma abordagem ao regime fiscal deste tipo de ativos.

2.1 A reforma do IRC

Em Portugal, o IRC trata-se do imposto com maior impacto e relevância em termos de crescimento económico, pelo que se torna evidente que sejam concebidas reformas e constantes mutações à sua estrutura, no sentido de acompanhar um sistema fiscal em evolução (Finanças, 2013).

Foi no ano de 2014 que se deu uma das mais importantes reformas ao nível da tributação das sociedades, que veio reformular o CIRC através da Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro (República, 2014). Esta reforma apresentou como linhas gerais a promoção da simplificação do imposto, a internacionalização e a competitividade das empresas portuguesas através da revisão das “bases legais fundamentais do sistema da tributação das empresas, de forma a promover a simplificação do IRC, a redefinição da respetiva base tributável, a reavaliação da taxa nominal, bem como a revisão de alguns regimes fundamentais para promover o investimento, nacional e estrangeiro, o emprego e a competitividade e internacionalização das empresas portuguesas” (Finanças, 2013).

Defensora da simplificação fiscal e da promoção do investimento, esta reforma trouxe diversas mudanças ao nível dos AI, nomeadamente a introdução de um regime inovador de dedutibilidade do valor de aquisição dos AI não amortizáveis - o artigo 45.º-A do

CIRC. Segundo este artigo, passou a ser atribuída relevância fiscal aos elementos do AI adquiridos autonomamente pelo sujeito passivo, com vista a adequar o tratamento fiscal à importância que os referidos ativos têm vindo a assumir enquanto potenciadores de crescimento económico. Adicionalmente, foram criados dois regimes fiscais mais favoráveis para os rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade intelectual: o Regime da *Patent Box* Português do artigo 50.º-A do CIRC, que procurava a promoção do investimento em inovação e no desenvolvimento tecnológico, e o Regime de Reinvestimento dos AI (A. M. Rodrigues, 2014; Santos, 2014).

2.1.1 O regime de dedutibilidade do valor de aquisição dos ativos intangíveis não amortizáveis- artigo 45.º-A do CIRC

Este regime fiscal surge da pretensão de acabar com as práticas de evasão fiscal, assim como com a deslocalização dos lucros das empresas para regimes fiscais mais favoráveis. Segundo as suas linhas orientadoras e de acordo com Almeida (2014) e Santos (2014), este regime consiste na aceitação como gasto, durante um período de 20 anos, do valor de aquisição do AI adquirido cuja vigência temporal seja ilimitada. Os elementos de propriedade industrial adquiridos a terceiros e que gozam de uma vida útil indefinida, tais como o *goodwill* adquirido numa CAE, as marcas, os alvarás, os processos de produção, os modelos e outros direitos adquiridos, passam a poder reconhecer fiscalmente o seu custo de aquisição por um período de 20 anos.

Ficam excluídos da aplicação das disposições deste artigo, os AI adquiridos no âmbito de processos de fusão, cisão ou entrada de ativos que tenham gozado do regime de neutralidade fiscal, o *goodwill* respeitante a participações sociais e os AI adquiridos a entidades que possuem residência em territórios que gozam de um regime fiscal claramente mais favorável⁴, assim como, os AI adquiridos a entidades com as quais existam relações especiais⁵, por via do disposto no Orçamento de Estado 2019.

A. M. Rodrigues (2014) completa defendendo que “numa perspetiva fiscal, importa reconhecer efeitos às despesas de investimento realizadas com este tipo de ativos, de

⁴ Países, regiões e territórios com regime fiscal privilegiado (Portaria n.º 150/2004, 13 de fevereiro).

⁵ Artigo 63.º do CIRC.

modo a não os discriminar face aos investimentos realizados em outros ativos não correntes de natureza tangível ou intangível”. Para a autora, os normativos contabilísticos são muito exigentes no que se refere ao reconhecimento dos AI, o que faz com que os impactos da legislação fiscal não sejam tão significativos como se esperaria. Acrescenta ainda que dedução fiscal deve ser “independente da política contabilística adotada para estes intangíveis”.

Na opinião de J. Nunes (2015) e M. de L. R. da Silva & Pereira (2017), o facto de não se conseguir estimar uma vida útil à utilização de uma marca ou patente, não justifica o facto de não lhes ser considerada qualquer relevância fiscal. Assim, a amortização fiscal não decorre da amortização contabilística, sendo uma mera correção negativa a efetuar no campo 792 do quadro 07 da Modelo 22 (M22). Ao mesmo tempo que as amortizações contabilísticas e as PI não sejam fiscalmente aceites no período de tributação em que ocorrem, devam ser acrescidas ao campo 719, segundo A. Sousa (2019).

A Lei do Orçamento de Estado de 2019⁶ veio introduzir uma nova alínea -alínea d)-, que consiste numa prevenção à prática de comportamentos abusivos por entidades que usufruam deste artigo. Através desta alínea, o legislador fiscal ambiciona a eliminação de práticas tendentes a obter vantagens fiscais indevidas através da aquisição de AI a entidades com as quais existam relações especiais. Neste caso, deixa de ser aceite como gasto fiscal a imputação do custo de aquisição desses AI, nos termos do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC (Cravo et al., 2020).

Esta reforma não trouxe qualquer tipo de mutação no tratamento fiscal dos AI com vida útil definida, dado que continuam a gozar da atual lei fiscal.

• O caso do *goodwill* adquirido numa CAE

O *goodwill* adquirido no âmbito de uma CAE resulta do valor remanescente do custo de aquisição após ser repartido por todos os ativos, passivos e passivos contingentes que reúnam condições para serem reconhecidos nas contas individuais da empresa adquirente. Esse remanescente corresponde, assim, aos intangíveis que não reúnem as condições para serem reconhecidos autonomamente nas contas da adquirente. Importa salientar que

⁶ Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro.

apenas goza deste regime o *goodwill* resultante de uma CAE, ficando excluído o *goodwill* resultante de aquisição de partes sociais.

Através deste regime, o legislador fiscal pretende conceder um tratamento fiscal para o *goodwill* idêntico aos restantes AI, de modo a que as empresas não cometam o erro de reconhecer um valor maior/menor de AI a favor/desfavor do *goodwill* por questões de redução do nível de tributação (A. M. Rodrigues, 2014).

No que respeita às PI deste tipo de *goodwill*, a maioria não terá reflexos a nível fiscal, contudo, caso cumpram o disposto no artigo n.º 31-B do CIRC, devem ser deduzidas.

Em suma, o *goodwill* adquirido por via de uma CAE pode ser deduzido em partes iguais durante os primeiros 20 períodos de tributação, sendo acrescido ao campo 792⁷ do quadro 07 da M22. O *goodwill* respeitante a participações sociais, não usufruindo da dedução fiscal do artigo 45.º-A do CIRC e não sendo aceite fiscalmente, acresce ao campo 719⁸ do quadro 07 da M22, acrescentando também as amortizações contabilísticas, que, embora graças às alterações ao SNC a partir de 2016 tivessem visto o seu registo contabilístico obrigatório, na fiscalidade continuam a não ser aceites (Carrapiço, 2017).

2.1.2 O regime de reinvestimento dos ativos intangíveis

Os AI gozavam de um tratamento diferenciado dos restantes ativos não correntes no que se refere à sua política de reinvestimento. Na opinião de A. M. Rodrigues (2014) essa diferenciação não tem qualquer fundamento, pois, aquando do seu desconhecimento é igualmente apurado um saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias.

A política de reinvestimento dos AI gozava de um tratamento fiscal privilegiado pelo motivo dos ganhos apurados com o reinvestimento não serem considerados para efeitos fiscais. Apenas era tributado o valor resultante do saldo positivos entre as mais-valias e as menos-valias.

Através desta reforma do IRC, esperava-se uma atenuação ou eliminação deste tratamento diferenciado dos AI para com o restante tipo de ativos, nomeadamente os Ativos Fixos

⁷Gasto fiscal relativo a AI, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis.

⁸ PI de ativos não correntes (Art. 31.º-B do CIRC) e depreciações e amortizações (Art. 34.º n.º 1 do CIRC), não aceites como gastos.

Tangíveis (AFT) e as propriedades de investimento que viam os seus investimentos a concorrer em apenas 50% para a determinação do lucro tributável. O artigo 48.º do CIRC foi o principal responsável por terminar com esta diferenciação, passando os AI a usufruir do mesmo tratamento que os ativos anteriormente referidos (A. M. Rodrigues, 2014).

2.1.3 O regime da *Patent Box*

É através de regimes fiscais atrativos que diversos países potenciam investimentos em atividades de I&D. No entanto, espera-se que estes regimes respeitem a integridade fiscal, assegurando a tributação das atividades produtivas onde estas se localizam (C. M. de Sousa, 2019).

O impacto destas atividades no desenvolvimento económico de cada Estado tem feito com que sejam alvo de desagravamentos fiscais⁹ por parte das entidades governamentais que, segundo J. M. da C. P. Lopes (2013) e C. M. de Sousa (2019), incluem “super deduções e créditos fiscais” para gastos com pesquisa e desenvolvimento, proporcionando “taxas reduzidas de imposto sobre o rendimento, ao permitir a exclusão de tributação de 50% a 80% do rendimento advindo da exploração da propriedade intelectual”.

Um dos benefícios em destaque, graças à forte adesão por parte dos estados da União Europeia (UE)¹⁰, e que mereceu especial atenção por parte da OCDE através da Ação 5 do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), é o Regime da *Patent Box*.

O regime da *Patent Box* veio impor um tratamento diferenciado ao rendimento gerado pelos AI relacionados com o desenvolvimento tecnológico, de modo a atribuir uma importância maior a este tipo de ativos, por serem considerados como fonte de criação de

⁹ Os desagravamentos fiscais traduzem-se numa redução da taxa efetiva de tributação em relação à que decorreria da “tributação-regra” que se traduz numa vantagem para o contribuinte em termos de redução do montante de imposto a pagar (Grupo de Trabalho para o Estudos dos Benefícios Fiscais, 2019).

¹⁰ Atualmente, dos 27 EM da UE 14 são aderentes a este regime. Os quais a Bélgica, Chipre, Eslováquia, Espanha, França, Hungria, Irlanda, Itália, Lituânia, Luxemburgo, Holanda, Malta, Polónia e Portugal (Elke, 2019).

valor nas empresas e indispensáveis para proporcionar investimentos mais seguros, como é o caso das patentes e dos modelos industriais (A. M. Rodrigues, 2014).

Segundo Santos (2014) este regime prevê uma isenção parcial de 50%, para efeitos de determinação do lucro tributável, aos rendimentos advindos de contratos cujo objeto seja a cessão ou utilização temporária dos direitos de propriedade industrial sujeitos a patentes (com a exceção das marcas) aplicando-se a ativos registados após 1 de janeiro de 2014, inclusive.

Para a aplicação deste regime, Almeida (2014) defende que é necessária a verificação cumulativa de requisitos como:

- Os direitos tenham resultado de atividades de I&D realizadas ou contratadas pelo sujeito passivo;
- O cessionário utilize os direitos na prossecução de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- Os resultados da utilização dos direitos pelo cessionário não se materializem na entrega de bens ou prestações de serviços que originem gastos na esfera de entidade cedente ou em sociedade que com esta esteja integrada num grupo de sociedade ao qual se aplique o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), sempre que existam relações especiais entre estas entidades;
- O cessionário não seja uma entidade residente em território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável.

Importa salientar que, no que se refere à eliminação da dupla tributação internacional e no cálculo do crédito de imposto, os rendimentos também são considerados em apenas metade do seu valor (Santos, 2014).

▸ **Ativos intangíveis qualificáveis para a *Patent Box* na UE**

Segundo C. M. de Sousa (2019) ao nível europeu, qualificam-se para este regime os rendimentos provenientes de AI comerciais que não sejam de *marketing* e os rendimentos provenientes das patentes.

- Rendimento proveniente de desenhos e modelos: incluído em países como Chipre, Espanha, Hungria, Itália, Luxemburgo, Holanda e Portugal;

- Rendimento proveniente de modelos de utilidade: incluído em países como Luxemburgo e Itália;
- Rendimentos provenientes de certificados complementares de proteção (utilizados na indústria farmacêutica): incluídos em países como Bélgica, França, Luxemburgo, Irlanda e Itália;
- Rendimentos de fórmulas secretas: incluídos em países como Chipre, Hungria e Espanha;
- Rendimentos de processos e informação: incluído em países como Hungria, Espanha;
- Rendimentos relativos ao know-how: incluídos em países como Hungria, Espanha e Itália;
- Rendimentos obtidos de softwares protegidos por direitos de autor: incluídos em países como Luxemburgo, Holanda, Irlanda, Itália, Chipre, Hungria e Malta;
- Rendimentos provenientes de outros tipos de direitos de autor, de marcas registadas e de outros intangíveis de marketing: incluído em países como Chipre, Hungria e Malta.

▸ **Tipos de rendimentos qualificáveis para a *Patent Box* na UE**

Como vimos anteriormente, segundo Mendonça (2015) também o tipo de rendimento qualificável varia entre os diversos estados. Em alguns Estados, como é o caso da Bélgica, aplica-se o rendimento bruto, noutros aplica-se o rendimento líquido como é o caso da Holanda.

Regra geral são incluídos os *royalties* provenientes da licença de AI qualificáveis e os ganhos resultantes da venda desses ativos. Na Bélgica é incluído um rendimento fictício, que “é englobado no regime o rendimento embutido na receita da venda de bens ou na prestação de serviços realizada através do uso dos intangíveis em questão. É permitido que as empresas extraiam dos seus lucros a parte correspondente ao rendimento fictício dos intangíveis usados nas suas atividades para, de seguida, lhe aplicar o regime *da Patent Box*. ” (C. M. de Sousa, 2019).

2.1.3.1 O regime da *Patent Box* em Portugal- artigo 50.º-A do CIRC

Num mercado único, globalizado e totalmente inovador, torna-se essencial o acompanhamento da tendência internacional para a criação de valor e distinção das empresas. É neste contexto que Portugal assume a preocupação em reforçar a atratividade do sistema jurídico-tributário nacional para as atividades de I&D, através da atribuição de tratamento privilegiado a rendimentos provenientes de AI que promovam o desenvolvimento tecnológico (Mendonça, 2015).

Como mencionámos anteriormente, no capítulo 2.2, o ano de 2014 ficou marcado pela poderosa reforma do CIRC, que se focou essencialmente no “aumento da competitividade do sistema fiscal português, na promoção do investimento no país e na reafirmação da sua posição como uma porta privilegiada para os mercados emergentes de língua portuguesa.” (C. M. de Sousa, 2019). É neste sentido que a Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro vem acrescentar ao CIRC o Artigo 50.º- A, e assim, instituir o Regime da *Patent Box* em Portugal.

▸ Ativos intangíveis qualificáveis para a *Patent Box* em Portugal

Segundo o CIRC, o regime fiscal português prevê a elegibilidade de rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de apenas dois tipos de direitos de propriedade industrial sujeitos a registo: patentes e desenhos ou modelos industriais. Excluindo da sua aplicação o *know-how*, as marcas registadas e outros direitos de autor.

Em virtude do orçamento de estado de 2020, este regime passa também a aplicar-se aos sujeitos passivos de IRC que auferam rendimentos provenientes de contratos de cessão ou utilização temporária de direitos de autor sobre programas de computador, rendimentos decorrentes da venda definitiva da titularidade de *software* propriedade do sujeito passivo, ou decorrentes da venda de licenças desse mesmo *software* (ewp, 2020).

Na verdade, este sistema encontra-se muito aquém, ao nível da atratividade, quando comparado com outros regimes fiscais europeus em vigor a um maior número de anos (Cravo et al., 2020).

2.2 O conceito fiscal de ativos intangíveis

À semelhança da legislação contabilística, também a legislação fiscal *peca por parca* no que se refere ao tratamento deste tipo de ativos, essencialmente no que respeita à sua definição.

Nas palavras de M. de L. R. da Silva & Pereira (2017), falar em AI significa falar em propriedade intelectual e industrial, propriedade associada à posse de um bem imaterial e incorpóreo.

O legislador fiscal optou pela divisão dos AI em duas grandes categorias: AI com vida útil definida e AI com vida útil indefinida. No primeiro grupo de ativos, o legislador considera como gasto fiscal os gastos de amortização do ativo. No segundo grupo de ativos, a amortização não é considerada como gasto fiscal (A. M. Rodrigues, 2014).

2.3 Regime fiscal das amortizações e imparidades

Antes de qualquer desenvolvimento, importa frisar que termos como amortizações e PI são termos bem distintos entre si.

Para compreender o regime fiscal das amortizações e das PI, torna-se necessário recorrer à legislação que se assume de extrema relevância no seio desta matéria, a saber: os artigos 29.º a 34.º do CIRC; o Decreto Regulamentar (DR) n.º 25/2009, de 14 de setembro que substituiu o DR n.º 2/90, de 22 de Abril, em particular o art.º 16.º do DR n.º 25/2009, alterado pelo art.º 2.º do DR n.º 4/2015 (Cravo et al., 2020).

Nos termos do §88 e seguintes da NCRF 6, “(...) uma entidade deve avaliar se a vida útil de um AI é finita ou indefinida e, no caso de finita, a duração dessa vida útil. Um AI deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os fatores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.”.

Segundo o §97 da mesma norma, um AI com vida útil finita deve ser amortizado durante a vigência da mesma e um AI com vida útil indefinida, se não houver um prazo fiavelmente estimado, deve ser amortizado no prazo máximo de 10 anos. Pelo disposto na NCRF 12, este deve ser testado anualmente quanto à existência de PI e sempre que se

considere necessário. O valor da PI corresponde à quantia mais elevada que advém do confronto da quantia escriturada¹¹ com a quantia recuperável¹².

No que respeita às amortizações, nos termos do artigo 23.º n.º 1 e 2 alínea g) e h), em consonância com o artigo 29.º do CIRC, são dedutíveis os gastos relativos a amortizações de AI e a PI incorridas ou suportadas pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Para este facto ocorrer, o ativo tem que sofrer sistematicamente perdas de valor resultantes do uso, caso contrário a amortização no plano fiscal não é possível.

Segundo Cravo et al. (2020) a amortização de um intangível só é possível se esse ativo sofrer perdas de valor resultante da sua utilização ou do decurso do tempo. Isto é, se o ativo estiver somente disponível para uso e não sofrer perdas de valor, a amortização fiscal não é aceite (art.º 34.º n.º 1 a) do CIRC).

Nos termos do DR n.º 4/2015 de 22 de abril e do artigo 31.º do CIRC, a amortização deste tipo de ativos efetiva-se, em regra, pelo método da linha reta¹³, onde a quota anual de amortização que pode ser aceite como gasto é definida por aplicação das taxas do DR 25/2009 de 14 de setembro - Regime das Depreciações e Amortizações. Nos termos do artigo 16.º do diploma anterior “os AI são amortizáveis quando sujeitos a deperecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada.”. Neste sentido, consideram-se amortizáveis as despesas com projetos de desenvolvimento e 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.

Importa ainda referir que, por oposição ao normalizador contabilístico que prevê no §96 da NCRF 6 que os intangíveis devem ser amortizados independentemente do seu funcionamento ou utilização, bastando que para isso estejam aptos a utilizar, o legislador

¹¹ Quantia pela qual um ativo é reconhecido após dedução de qualquer depreciação e PI acumuladas (J. Rodrigues, 2012).

¹² Quantia mais alta entre o JV de um ativo menos os custos de venda e o seu valor de uso (J. Rodrigues, 2012).

¹³ Método que consiste na divisão do custo de aquisição deduzido do valor residual pelo número de períodos correspondente à sua vida útil.

fiscal admite que apenas concorrem para os gastos de um determinado período a amortização de um ativo que não está a gerar rendimentos. Segundo OCC (2017) as amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, de acordo com o Regime do Acréscimo previsto no artigo 18.º do CIRC. Se, porventura, em determinado período uma entidade não contabilizar tais amortizações, não as pode considerar gasto em períodos futuros, considerando como quotas perdidas¹⁴ os respetivos montantes.

No que respeita às PI, como vimos anteriormente, a sua dedutibilidade é afirmada pelo artigo 23.º alínea h) do CIRC e esta depende do disposto no artigo 31.º-B do mesmo diploma, que afirma que, apenas são dedutíveis as PI provenientes de “(...) causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excecionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal.”. Para além destes critérios, para uma PI ter efeito fiscal, o sujeito passivo deve obter a aceitação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). As que não sejam aceites fiscalmente, são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o restante período de vida útil do ativo ou até ao período anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo, segundo disposto no artigo 31.º-B do CIRC.

Relativamente ao *goodwill*, nomeadamente o proveniente de trespasses de estabelecimentos comerciais e outras operações, a amortização é aceite para efeitos da determinação do lucro tributável de IRC, segundo o disposto nos termos do artigo 16.º do DR n.º 25/2009 de 14 de setembro. Relativamente às PI, não têm qualquer relevância fiscal, exceto se existir a aceitação por parte da AT, como referimos no parágrafo anterior.

Concluimos que, a amortização dos AI que tenham uma vida útil finita é dedutível fiscalmente ao contrário da amortização dos AI com vida útil indefinida cuja amortização não é aceite fiscalmente. Relativamente às PI, admite-se a sua dedutibilidade, desde que sejam cumpridas as imposições do artigo 31.º-B do CIRC (Cravo et al., 2020).

¹⁴ Consideram-se quotas perdidas os montantes de quotas mínimas de amortização não contabilizados como gastos do período a que respeitam.

2.4 Regime fiscal dos ativos intangíveis adquiridos a terceiros

Como vimos anteriormente, foi através da Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro que a Comissão da Reforma Fiscal do IRC instituiu um novo regime de dedutibilidade do valor de aquisição dos AI não amortizáveis – o artigo 45.º-A do CIRC – aplicável apenas a AI adquiridos a terceiros.

Deste regime, excluem-se os AI adquiridos no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, quando seja aplicado o regime especial previsto no artigo 74.º, o *goodwill* respeitante a participações sociais e os AI adquiridos a entidades residentes em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

2.5 Regime fiscal dos ativos intangíveis gerados internamente

Nos termos dos artigos 32.º do CIRC e 17.º n.º 1 do DR n.º 25/2009 de 14 de setembro, as despesas incorridas com projetos de desenvolvimento podem ser consideradas gastos fiscais no período de tributação em que sejam suportados. Para além destes, a reforma do IRC veio reconhecer uma relevância fiscal aos rendimentos provenientes da propriedade industrial, tais como patentes e desenhos ou modelos industriais, através da entrada em vigor do regime do artigo 50.º-A do CIRC que, em termos gerais, prevê a tributação de apenas 50% do valor dos rendimentos gerados por este tipo de intangíveis.

Na eventualidade dos projetos de desenvolvimento terem uma vida útil finita, são amortizados pelo período de três anos, através da aplicação da taxa de 33,33% da tabela do *Anexo 1*, com um limite máximo de 5 anos, segundo o previsto no artigo 3.º n.º 3 do DR n.º 25/2009 de 14 de setembro. Ou seja, este tipo de AI gozam de uma taxa de amortização máxima de 33,33% e de uma taxa mínima de 20%, que correspondem a uma vida útil de 3 e 5 anos, respetivamente.

2.5.1 Tratamento fiscal dos subsídios a ativos intangíveis

Os subsídios relacionados com AI devem clarificar se dizem respeito a AI com vida útil finita ou a AI com vida útil indefinida.

Segundo o artigo 22.º do CIRC, se o subsídio respeitar a AI amortizáveis devido à sua vida útil ser finita, o subsídio deve ser incluído no lucro tributável. Neste caso, não é

necessária qualquer correção, salvo se contabilisticamente tiver sido usada uma taxa de amortização inferior à mínima aceite fiscalmente. Caso se verifique este preceito, a diferença entre a taxa de amortização utilizada contabilisticamente e a taxa mínima de amortização fiscal tem de ser acrescida ao campo 752 da M22. Se o subsídio respeitar a AI com vida útil indefinida, a parte do subsídio incluída no lucro tributável deve ser na proporção prevista no artigo 45.º-A do CIRC. Neste caso, o ativo é levado a gasto fiscal, proporcionalmente, durante 20 anos e o subsídio que lhe estiver associado é reconhecido em rendimentos na mesma proporção. Uma vez que os tratamento contabilístico e fiscal diferem, é necessário proceder a correções fiscais no quadro 07 da M22, sendo que o gasto deve ser deduzido no campo 792 e o subsídio acrescido no campo 702 (M. de L. R. da Silva & Pereira, 2017).

Importa salientar que, segundo Carrapiço (2017) a dedução fiscal prevista no artigo 45º-A do CIRC não deve ser confundida com a dedução fiscal da amortização contabilística, uma vez que são procedimentos fiscais distintos, com âmbito e propósitos diferentes. A dedução prevista neste regime foi concebida com o intuito de estabelecer um tratamento idêntico para os investimentos da empresa, pretendendo-se que o impacto fiscal seja neutro para os investimentos nos ativos e atividades económicas aí previstos.

2.6 O projeto *base erosion and profit shifting- BEPS*

Segundo Cravo et al. (2020), o relatório BEPS trata-se de uma iniciativa da OCDE em colaboração com o Grupo dos 20 (G20) com a finalidade de combater a fraude e a evasão fiscais na economia digital. Consistiu na apresentação de um conjunto de quinze ações sobre a Erosão da Base Tributária e a Transferência dos Lucros.

Este projeto, focado na justiça fiscal de cada nação e nas realidades que ultrapassam as suas fronteiras, revela o conjunto de interesses e preocupações de diversos países e jurisdições no combate às estratégias de planeamento tributário usadas por empresas que exploram as lacunas e incompatibilidades da lei de forma a deslocalizar os rendimentos para jurisdições com taxas mais baixas e aliciantes (OECD, n.d.).

Deste projeto, composto por quinze ações traduzidas em medidas a adotar e propostas de atuação pelos Estados, com vista ao fortalecimento dos sistemas fiscais, destacamos a Ação 5. Concebida para combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais,

delimita o âmbito das *Patent Boxes* e contribui para a harmonização dos regimes fiscais na UE, tendo sempre em vista a transparência e a substância (Cravo et al., 2020; Mourisca, 2017; Sousa, 2019).

▸ Ação 5 BEPS

Esta Ação surge com intuito de evitar que os rendimentos obtidos beneficiem de regimes favoráveis em locais onde estes não são auferidos, beneficiando apenas entidades que contribuem para o crescimento económico do Estado onde estas atividades se localizam (Mourisca, 2017).

Segundo Mendonça (2015), o objetivo da OCDE com a publicação desta ação seria o de “promover sistemas mais equilibrados, com vista a reduzir o papel da fiscalidade na tomada de decisões relativas à localização das operações, dos capitais e dos rendimentos das empresas através de princípios bem definidos e assentes no combate à concorrência fiscal prejudicial.”.

No que respeita à transparência fiscal, e no sentido de a atuação da AT remar na direção certa, a disponibilização de informação e a troca espontânea com o contribuinte e com todos os intervenientes do processo transcreveu-se num acordo realizado pela OCDE, relativo à implementação de um sistema obrigatório de troca de informação espontânea-*tax rullings*. Adicionalmente, a Ação 5, que apresenta diversas recomendações que devem ser analisadas criteriosamente, prioriza também o reforço do critério da atividade substancial¹⁵ utilizado para determinar se um regime preferencial é ou não prejudicial (C. M. de Sousa, 2019).

De forma a precisar o conceito de atividade substancial, o Relatório Intercalar da OCDE de 2014 criou a abordagem *nexus* aplicável aos regimes da *Patent Box*, e que permite que as jurisdições cedam benefícios fiscais aos rendimentos provenientes de intangíveis qualificáveis, desde que haja um nexo direto entre esses rendimentos e as despesas incorridas para os gerar (OECD, 2015). Nas palavras de C. M. de Sousa (2019) esta

¹⁵ A atividade substancial apresenta-se como uma obrigação de o sujeito passivo possuir instalações e atividade passível de criar e acrescentar valor no Estado em que beneficia do regime de *Patent Box*, sendo que esta deve apenas referir-se a atividades de I&D (Mendonça, 2015).

abordagem requer que “(...) o contribuinte beneficiário tenha, ele próprio, realizado as *input activities* de I&D que conduzem à criação ou desenvolvimento futuro de intangíveis geradores de rendimentos que beneficiam do regime da *Patent Box*, obrigando-o a rastrear o rendimento e as despesas em causa para o cálculo dos benefícios fiscais.”.

Pela quantidade de contrariedades a si associadas, após publicação do referido Relatório, a Alemanha e o Reino Unido apresentam uma proposta adotada pela OCDE, que consiste numa abordagem mais completa – a *Modified Nexus Approach*. Esta abordagem, que se socorre de grande parte das características da abordagem *nexus*, foca a sua atenção na localização das despesas, exigindo que, no caso do Regime da *Patent Box*, o sujeito passivo possua um conjunto relevante de instalações e atividade capaz de criar e acrescentar valor no estado em que beneficia do regime, e para além disso, os benefícios fiscais devem estar diretamente relacionados atividades de I&D e não com outras atividades conexas (OECD, 2015; C. M. de Sousa, 2019).

Por último, esta Ação pretende atribuir uma compensação fiscal apenas a sujeitos passivos que desempenhem atividades de carácter e rentabilidade incertas que incorram em determinado grau de risco no decorrer da mesma e que suportem os prejuízos daí decorrentes (Mendonça, 2015).

3. ANÁLISE COMPARATIVA DOS REGIMES FISCAIS PORTUGUÊS E ESPANHOL

No presente capítulo efetuar-se-á uma análise comparativa entre o regime fiscal português e o regime fiscal espanhol. Optámos pela comparação com este país pelo motivo de, a par com Portugal, ser parte integrante da Península Ibérica e pela proximidade ao território nacional. O capítulo inicia-se com um breve análise do regime fiscal espanhol de modo a percebermos as suas particularidades, seguindo-se uma comparação entre ambos os sistemas.

3.1 Regime fiscal espanhol

O regime fiscal espanhol apresenta características específicas quanto ao tratamento dos AI, nomeadamente em relação ao *goodwill* (Código de Legislación Tributaria, 2021; APOTEC, n.d.)

Nos termos do artigo 23.º da Lei 27/2014, de 27 de novembro do Imposto sobre as Sociedades, alterado pela Lei 48/2015, a partir de 2016 as receitas provenientes da transferência do direito de uso ou exploração de patentes, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou procedimentos secretos, direitos sobre informações relativas a experiências industriais, comerciais ou científicas, passaram a usufruir do direito a uma redução da base tributária de 60% sobre o coeficiente seguinte (KPMG, 2015):

$$\frac{\text{Despesas diretas incorridas pela entidade para a criação do AI} \\ \text{(subcontratação com terceiros não relacionados com ele)} \times 1,30}{\text{Despesas incorridas pela entidade com a criação/aquisição do AI} \\ \text{(subcontratação + aquisição de ativos inclusive)}}$$

De salientar que, em nenhum caso poderão ser incluídas neste coeficiente despesas não relacionadas com o bem em causa (KPMG, 2015).

O propósito deste coeficiente passa, sobretudo, por beneficiar os contribuintes que desenvolvem diretamente atividades inovadoras em relação aos demais contribuintes, que apenas se limitam a encomendar ou comprar a terceiros em função de uma atividade inovadora (Bird&Bird, 2016).

A transferência do direito de uso ou exploração de qualquer outro direito que não se qualifique para usufruir deste regime, paga a totalidade do imposto, exceto, no caso de transferências efetuadas entre entidades com relações especiais (Bird&Bird, 2016; KPMG, 2015).

3.1.1 Amortizações de ativos intangíveis

No que respeita às amortizações, os termos do artigo 12.º da referida lei, vêm estabelecer que os AI devem ser amortizados mediante a sua vida útil. Caso a vida útil não possa ser estimada fialvelmente, o valor da depreciação será dedutível com o limite máximo anual correspondente à vigésima parte do seu valor. Esta regra aplica aos diversos AI, incluindo o *goodwill*. Contudo, só se aplica a factos tributários que se iniciem a partir de junho de 2016 (KPMG, 2015).

3.1.2 Perdas por imparidade em ativos intangíveis

Nos termos do artigo 13.º da Lei 27/2014 de 27 de novembro, não são dedutíveis as PI em AI incluindo o *goodwill* (Vlex, n.d.)

3.1.3 O regime da *Patent Box* espanhol

O regime fiscal espanhol prima por apoiar as atividades de I&D através da atribuição de benefícios a entidades que apostem neste tipo de atividades, tais como deduções fiscais ou bónus atribuídos pela Segurança Social. Todavia, constatámos que o maior retorno do investimento atinge-se com a combinação de ambos os benefícios com o regime da *Patent Box* (Figroup, 2017).

Este regime centra-se na promoção da inovação e na bonificação das entidades que atribuem ou transferem determinados AI (como patentes, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou procedimentos secretos) a outras entidades, com a intenção de que essas entidades, no desenrolar da sua atividade económica, não recorram a tecnologia externa e o façam no seu país de origem. Um bom exemplo deste regime é quando grupo multinacional que desenvolve atividade de I&D em Espanha, transfere os seus resultados a outras empresas do grupo que utilizam esses resultados no desenvolvimento de uma atividade económica (Figroup, 2017).

3.2 Análise comparativa do regime fiscal espanhol e português

Quadro 3.1- Análise comparativa dos regimes fiscais de Portugal e Espanha

	AI com vida útil finita	AI com vida útil indefinida	Goodwill
Amortizações			
Portugal	Amortizado durante a vigência da mesma	Sem prazo fiavelmente estimado - Amortizado no prazo máximo de 10 anos	Não aceites
Espanha	Amortizado durante a vigência da mesma	Sem prazo fiavelmente estimado - Dedutível com o limite máximo anual correspondente à vigésima parte do seu valor	Dedutível com o limite máximo anual correspondente à vigésima parte do seu valor
Perdas Por Imparidade			
Portugal	Dedutíveis cumprindo os requisitos do artigo 31.º B do CIRC	Dedutíveis cumprindo os requisitos do artigo 31.º B do CIRC	Adquirido por via de uma CAE - Dedutível cumprindo os requisitos do artigo 31.º B do CIRC
Espanha	Não aceites	Não aceites	Não aceites

O tratamento fiscal dos AI com vida útil finita é semelhante em ambos os regimes fiscais no que respeita às amortizações. Ambos permitem a amortização durante a vigência da vida útil do ativo. Relativamente às PI, o regime fiscal português estabelece que “(...) são dedutíveis cumprindo os requisitos do artigo 31.º B do CIRC (...)”, enquanto que o regime fiscal espanhol não as aceita para efeitos fiscais.

Ao nível dos AI com vida útil indefinida, o tratamento fiscal das amortizações e PI já é distinto nos dois regimes. A respeito das amortizações, o regime fiscal português amortiza este tipo de ativos por um prazo máximo de 10 anos enquanto que o regime fiscal espanhol permite a dedução “(...) com o limite máximo anual correspondente à vigésima parte do seu valor (...)”. Quanto às PI, o regime fiscal português permite a sua dedução, desde que sejam cumpridos os requisitos do artigo 31.º B do CIRC contrariamente ao regime fiscal espanhol que não as aceita para efeitos fiscais.

Relativamente ao *goodwill*, o tratamento fiscal das amortizações e PI também difere entre si. O regime fiscal português apenas permite a dedução das PI se forem cumpridas as formalidades do artigo 31.º B do CIRC ao passo que no regime fiscal espanhol não são aceites para efeitos fiscais. No que se refere às amortizações, no regime fiscal português

não são aceites para efeitos fiscais e no regime fiscal espanhol são aceites até ao limite máximo anual correspondente à vigésima parte do seu valor.

Posto isto, concluimos claramente que o regime fiscal português é mais atrativo que o regime fiscal espanhol, nomeadamente ao nível das PI.

PARTE II. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

1. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

Segundo Sarmiento (2013), a metodologia de investigação científica define-se como um processo que pretende dar resposta a um conjunto de questões através do cumprimento dos objetivos pré estabelecidos, com o intuito de atingir um fim específico. Em fiscalidade, é possível recorrer a diversos métodos de investigação, nomeadamente métodos de investigação quantitativos e métodos de investigação qualitativos. Os métodos quantitativos caracterizam-se pela medição objetiva e pela quantificação dos resultados, enquanto os métodos qualitativos assentam em análises detalhadas que expressam características, por regra, não evidenciadas por valores numéricos.

Assim sendo, a nossa investigação centrou-se numa análise jurisprudencial por considerarmos ser o método mais indicado para analisar esta matéria. Além de que, ao longo do nosso percurso académico e tendo em consideração a atualidade, consideramos que os normativos, legislações e demais documentos de jurisprudência tornam-se relevantes e garantem níveis de conhecimento bastante promissores.

1.1 Questões de investigação

A segunda parte deste estudo inicia-se com uma análise à legislação fiscal Portuguesa, de modo a averiguar os vícios, erros e irregularidades verificadas no tratamento dos AI por parte dos contribuintes. Segue-se a observação dos pressupostos que levam a AT, os contribuintes e, em muitos casos, os tribunais, a efetuarem tratamentos distintos no que respeita a este tipo de ativos.

Desta forma as Questões de Investigação (QI) que nos permitiram efetuar este estudo são:

QI 1: Qual a abordagem fiscal dos AI dada pela AT, pelos contribuintes e pelos Tribunais Arbitrais?

QI 2: Que vícios e irregularidades praticadas pelos contribuintes são evidenciados, pela AT no tratamento fiscal deste tipo de ativos?

1.2 Definição da amostra

Como forma de dar resposta às QI propostas, recorreremos a diversa jurisprudência do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).

Este organismo caracteriza-se por ser um centro de decisão, divulgação e conhecimento em matéria arbitral ao serviço do Estado, dos cidadãos e das empresas. Concentra a sua atuação na resolução de litígios de Direito Público nas áreas administrativa e tributária sendo o organismo mais fidedigno no que a estas temáticas diz respeito. Na área administrativa, detém competência para constituir Tribunais Arbitrais e para o julgamento de litígios que tenham por objeto quaisquer matérias jurídico-administrativas envolvendo entidades pré-vinculadas como Ministérios da Justiça, da Cultura, da Educação e outras de instituições ensino superior. Na área tributária, está habilitado a resolver arbitralmente litígios que importem a apreciação da legalidade de atos tributários (Lobos, n.d.).

Graças ao facto deste organismo se pautar por princípios como a desmaterialização, a transparência e por disponibilizar uma plataforma informática que permite o acesso aos processos, pelos árbitros e pelas partes interessadas, a partir de qualquer ponto do país e sem necessidade de deslocação às instalações do CAAD, tornou-se uma mais valia ao desenvolvimento desta componente pois a informação necessária foi obtida de forma bastante facilitada.

A amostra para a elaboração deste trabalho, é constituída por cinco acórdãos recolhidos da base de dados do CAAD, datados de 2015 a 2019, que abordam a temática dos AI. Neste sentido, consideramos relevante reforçar o facto do CAAD disponibilizar acórdãos pouco diferenciados no que respeita à abrangência de matérias relacionadas com AI o que nos levou à seleção de apenas cinco acórdãos.

2. ATIVOS INTANGÍVEIS: ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Antes de qualquer desenvolvimento, importa desmistificar o termo “jurisprudência”. Segundo Bastos (2019) e Jusbrasil (2018), trata-se do conjunto de entendimentos e decisões dos tribunais no exercício e aplicação da lei, que constituem um entendimento repetidamente utilizado. Dessa forma, a análise jurisprudencial consiste na análise das decisões dos tribunais, mais precisamente na análise dos documentos que servem de base ao tratamento dos demais processos – a lei. Através desta análise pretende-se identificar possíveis mudanças a aplicar no futuro, no que respeita a este tipo de ativos.

A análise jurisprudencial será efetuada em três fases. Numa primeira fase, será exposta uma descrição sucinta do processo. Em seguida, na fase – decisão – evidencia-se o entendimento do Tribunal quanto à legalidade do processo em causa e, por fim, é apresentada uma análise crítica no que respeita à decisão do Tribunal Arbitral e quanto aos pressupostos da AT na determinação do lucro tributável.

2.1 Acórdão do CAAD, processo n.º 528/2017: Amortizações de AI

Descrição do caso:

À data de 28 de janeiro de 2005, a Requerente adquiriu ativos e direitos relacionados com um fármaco de denominação “B” que necessitava, para a sua introdução no mercado, de uma autorização do Infarmed – denominada AIM - que lhe foi devidamente concedida. Dois anos mais tarde, a 15 de fevereiro de 2007, solicita a renovação dessa autorização, a qual é emitida por um prazo de 5 anos, até 2012.

Pelo motivo de não ter sido concedida por um período ilimitado de tempo, a Requerente procede ao registo da AIM no seu AI, amortizando-a anualmente segundo o método das quotas constantes e estimando um prazo de vida útil de 10 anos. A justificação para o período de 10 anos advém do prazo da autorização concedida pelo Infarmed e do prazo previsto para o seu deprecimento natural, uso no tempo, desgaste e evolução tecnológica num mercado em constante evolução.

Alvo de inspeção aos períodos económicos de 2012, 2013 e 2014, é-lhe imposta a correção da sua matéria coletável pelo valor das amortizações efetuadas ao AI em causa em cada um desses anos. Discordando dessas correções e não procedendo ao pagamento

do montante de IRC resultante das mesmas, a Requerente viu-se envolvida num processo de execução fiscal que a obrigou a apresentar garantia bancária. Nesse seguimento, procedeu à apresentação de Reclamação Graciosa que viu indeferida tacitamente, pelo que solicitou a constituição de Tribunal Arbitral.

Decisão do processo:

Na sequência da ação de inspeção a que a Requerente foi sujeita, concluiu-se que esta foi incorretamente tributada. Julga-se, por isso, legítimo o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários em sede de IRC relativos aos anos de 2012, 2013 e 2014 assim como, da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa por si apresentada.

A Requerida fica, assim, obrigada a indemnizar a contraparte pelos custos e encargos com a prestação de garantia bancária e a solver as custas judiciais do processo.

Apreciação Crítica:

A questão central neste processo passa pela aceitação fiscal das amortizações efetuadas pela Requerente ao AI relativo ao fármaco “B”.

O entendimento da Requerida é de que, desde logo, não resulta do contrato de aquisição dos ativos e direitos relativos ao fármaco “B”, celebrado entre a Requerente e a vendedora, uma limitação temporal à utilização da marca, pelo que se deverá efetuar uma correção do resultado contabilístico para efeitos de tributação em sede de IRC. Defende ainda que, tratando-se de um AI adquirido a título oneroso cuja utilização não foi limitada no tempo, não se consideram cumpridos os critérios de aceitação fiscal das amortizações. Este facto justifica-se pelo previsto nos artigos 29.º do CIRC e 16.º n.º 2 do DR 25/2009 de 14 de setembro, segundo os quais:

“(…) são aceites como gasto as amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, ou seja, todos os ativos que, com carácter sistemático sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou decurso no tempo (…)” e “(…) são amortizáveis os seguintes ativos intangíveis: despesas com projetos de desenvolvimento e 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.”.

Para além destes, o artigo 34.º do CIRC, refere que “(...) *não são aceites como gastos (...) as depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento (...).*” .

No que diz respeito ao prazo de vida útil estimado pela Requerente, a Requerida considera que os pressupostos utilizados pela Requerente não afiguram uma estimativa segura.

Na perspetiva do legislador fiscal, um AI com vida útil finita está necessariamente sujeito a deprecimento, sendo passível de amortização fiscal, contudo, isto não significa que o oposto não seja amortizável.

Deve ter-se em consideração o caso em concreto, em determinadas situações o AI com vida útil infinita não sofre perdas sistemáticas e periódicas de valor, e por isso não está sujeito a amortização, noutras situações, o mesmo ativo perde o seu valor periódica e sistematicamente, devendo assim ser amortizado. Neste sentido, aquando do momento de aquisição do ativo, o sujeito passivo adquirente deve ponderar com base em estimativas fiáveis e prudentes o deprecimento do ativo em causa, tendo em consideração a realidade factual em que se insere.

Nos termos do processo em causa, o AI tem uma vida útil limitada, decorrente do decurso do tempo, com a consequente obsolescência técnica e tecnológica relacionada com o avanço na investigação médica, e do contexto regulatório da indústria, que obriga a que sejam solicitadas e renovadas as autorizações de entrada do fármaco no mercado. Posto isso, torna-se lógico o reconhecimento fiscal das respetivas amortizações do ativo, conforme legislação em vigor.

A título de conclusão, a prática de atos que desrespeitam os trâmites legais imputam a culpa a quem os pratica. No que respeita ao pedido de indemnização por prestação de garantia bancária efetuado pela Requerente, a ilegalidade dos atos de liquidação de IRC impugnados são diretamente imputados à Requerida, que os praticou por iniciativa própria, ficando também a seu cargo as custas judiciais do processo, ilibando a Requerente de qualquer ilegalidade.

2.2 Acórdão do CAAD, processo n.º: 670/2017: Amortizações; AI; autoliquidação; ónus da prova

Descrição do caso:

A sociedade A, S.A. – adiante intitulada por “Requerente” -, era, no exercício de 2014, a sociedade dominante de um grupo de sociedades, enquadradas no RETGS, que operavam no setor farmacêutico e do qual fazia parte a sociedade E, S.A. .

A 23 de dezembro de 2009, a Requerente e a sociedade F, S.A. celebram um acordo de compra de ativos através do qual a primeira adquire à segunda os ativos “B”. Estes ativos, relacionados com a atividade de produção, desenvolvimento, *marketing* e comercialização de produtos farmacêuticos e dermoestéticos, haviam sido adquiridos com o intuito de reforçar a posição líder de mercado e a maximização da capacidade produtiva do grupo através da intensificação da inovação tecnológica e da angariação de contratos de produção com melhores margens.

Por meio deste acordo, a sociedade F, S.A. comprometeu-se a garantir gratuitamente a cedência de posição em todos os contratos de distribuição que havia celebrado, bem como os contratos de fornecimento ao Grupo G e Grupo H e os contratos de fornecimento e fabrico celebrados com os laboratórios I e J .

Para além deste, foi celebrado entre ambas um novo acordo, que concedia à F, S.A. o direito de produção exclusiva de alguns produtos por um período máximo de 24 meses, após o qual, a totalidades desses produtos passariam a ser diretamente fabricados pela E, sociedade dominada pela Requerente.

Em 31 de agosto de 2018, a Requerente procedeu a um aumento de capital da sociedade E..., em espécie, e que dele resulta a transferência “*dos bens que constituem a totalidade do património afeto ao ramo de atividade da sociedade contribuidora, (...) de importação, exportação, produção e comercialização de medicamentos não sujeitos a receita médica e de cosméticos*”, entre os quais se incluem os previamente adquiridos à sociedade F, S.A..

A Requerente e a sociedade E, S.A. procederam à contabilização dos ativos como AI, sob a designação de “Marcas/Direitos”, considerando as respetivas amortizações, calculadas através do método das quotas constantes, como dedutíveis para efeitos fiscais e

contabilizadas como gastos do exercício desde o período de tributação de 2010. O período de vida útil estimado para o cálculo das amortizações foi de 10 anos, determinado com base nos seguintes critérios:

- Ciclos de vida típicos dos ativos;
- Obsolescência técnica, tecnológica e comercial;
- Concorrência;
- Nível de dispêndio da manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados pelos ativos.

O facto de estes ativos estarem inseridos num setor revestido de uma constante evolução, onde diariamente são lançados novos produtos, torna essencial a aposta num investimento regular ao nível da tecnologia e imagem de marca, sob pena de os mesmos ficarem comercialmente obsoletos. Neste sentido, e por imposição de inúmeros regulamentos, até ao exercício de 2013 os gastos referentes às amortizações foram deduzidos para efeitos de apuramento da matéria coletável.

A AT, em ação de inspeção realizada, procedeu à correção das rubricas de depreciação e amortização do AI relativas aos exercícios económicos de 2010 a 2013.

No exercício económico de 2014 a sociedade E, S.A. procedeu à contabilização das respetivas amortizações, contudo, atendendo às correções efetuadas pela Requerida por via da ação inspetiva, não deduziu o custo em questão para efeitos de apuramento da matéria coletável, tendo optado por acrescer o montante apurado ao custo de aquisição de ativos identificados como Marca/Direitos B .

Após proceder ao pagamento da autoliquidação de imposto, e não se conformando com a mesma, alegando que a sociedade E não deveria ter acrescido o valor relativo às amortizações não aceites como gasto, apresenta reclamação graciosa, a qual foi indeferida. Desta decisão, apresenta recurso hierárquico, tendo sido, igualmente diferido.

Decisão do processo:

Delibera o Tribunal Arbitral que o pedido consumado pela Requerente se considera improcedente, sendo a AT absolvida do mesmo e condenada, a Requerente, pelas custas do processo, tendo em conta todos os valor saldados até ao momento.

Apreciação crítica:

A questão primordial neste processo passa pela apreciação da legalidade do ato de autoliquidação praticado pela própria Requerente, que foi objeto de reclamação graciosa e recurso hierárquico, ambos indeferidos pela AT.

Face ao exposto, torna-se essencial perceber se é adequado considerar a marca B e os ativos a ela associados como AI com duração finita, e portanto, sujeitos a amortizações fiscalmente dedutíveis, assim como se os prazos de amortização devem ser os indicados pela Requerente.

Neste sentido, tratando-se de um ato praticado pela própria Requerente, e sendo esta a solicitar a sua anulação, cabe-lhe a si o ónus da prova da ilegalidade do mesmo, nos termos dos artigos 74.º e 75.º da Lei Geral Tributária (LGT), os quais referem:

“Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos (...)”;

“O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (...)”

O legislador fiscal refere que, por via do artigo 34.º n.º 1 alínea a) do CIRC e do artigo 16.º n.º 1 do DR n.º 25/2009, de 14 de setembro, apenas são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deperecimento, especificamente por terem uma vida útil limitada. A Requerente pretende que seja feito um decréscimo ao lucro tributável da sociedade E, Lda., pelo motivo das amortizações, estimadas por um período de 10 anos, terem sido reconhecidas indevidamente.

Segundo o regime fiscal introduzido por via da reforma do CIRC em 2014 – artigo 45.º-A – e pelo facto de as marcas comerciais serem ativos com duração indefinida, o seu custo de aquisição é aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, nas contas individuais do sujeito passivo. À luz do exposto, não se confirma que as marcas que integram os ativos tenham, todas elas, um período de vida útil definido, e que, como tal, devam ser consideradas um AI com

duração finita e limitada, sujeito a amortizações e depreciações, que possam ser reconhecidas como custo fiscalmente relevante.

Quanto aos restantes elementos, considera-se que alguns gozam de um período de duração finito fruto da sua natureza. Por exemplo as técnicas e conhecimentos de manufatura e fabrico estarão sujeitas a obsolescência em função de alterações regulamentares; os registos dos produtos e autorizações de comercialização têm prazos de vigência; as listas de clientes, os planos de marketing e promoção e os manuais de formação da força de vendas, não serão, em princípio utilizados indefinidamente. Nesse sentido, parece razoável concluir que estamos perante ativos fiscalmente elegíveis para efeitos de amortização.

O Tribunal Arbitral refere, assim, que a Requerente não foi capaz de demonstrar com fiabilidade a vida útil de cada um dos AI adquiridos, limitando-se a relatar a diversidade dos ativos que adquiriu através do contrato; que possuem períodos de vida distintos e que, perante esses factos, optou por amortizar todos os ativos a uma taxa média, sem qualquer fundamento material ou legal capaz de validar essa sua decisão. Neste sentido, regendo-se pelo princípio contabilísticos da fiabilidade, o Tribunal julga integralmente improcedente o pedido formulado pela Requerente.

2.3 Acórdão do CAAD, processo n.º: 162/2015: AI; reintegração e amortização

Descrição do caso:

A Requerente, Sociedade A S.A., dominante de um grupo de sociedades sujeitas ao RETGS apresentou no ano de 2008 a M22 do seu grupo.

No decorrer da sua atividade incorreu em custos com a aquisição e desenvolvimento do *software* utilizado nomeadamente custos com atualizações constantes, recursos humanos e investimentos recorrentes, pelo que a mesma procedeu à sua amortização estimando um prazo de 3 anos.

Em 2010 foi alvo de uma ação de inspeção ao IRC de 2008, da qual resultou uma correção à matéria coletável motivada pela não aceitação da amortização fiscal do investimento informático.

Inconformada com a situação, apresentou reclamação graciosa e recurso hierárquico, ambos indeferidos. Perante o indeferimento, solicitou a constituição de Tribunal Arbitral para avaliar a declaração de ilegalidade da liquidação de IRC do período económico de 2008 e a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento de recurso hierárquico apresentado em 2012. A Requerida no âmbito deste processo foi a AT.

Decisão do processo:

Nos termos do artigo 43.º da LGT o contribuinte tem direito a juros indemnizatórios¹⁶.

Face ao exposto, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de indeferimento do recurso hierárquico, bem como o de declaração de ilegalidade da liquidação de IRC do ano de 2008 e condenar a AT ao reembolso do valor de imposto, derrama, juros compensatórios¹⁷ e juros indemnizatórios contados desde o pagamento do imposto até ao integral reembolso.

¹⁶ Juros Indemnizatórios: Este tipo de juros são aplicáveis quando, por reclamação graciosa, recurso hierárquico ou impugnação judicial, se determine o apuramento de imposto superior ao devido por erro da AT (Pimenta, 2013).

¹⁷ Juros Compensatórios: Este tipo de juros são aplicáveis quando devidos em caso de atraso na liquidação do imposto devido. Visa compensar o Estado pelo atraso na liquidação imputável ao contribuinte ou por este ter obtido um reembolso indevidamente (Pimenta, 2013).

Apreciação crítica:

Em causa está o tratamento fiscal dos gastos suportados com a amortização, em 2008, do *software* adquirido nesse mesmo ano pela Requerente.

A Requerida entende que tal investimento não seria fiscalmente amortizável pelos pressupostos de que a Requerente se socorre, uma vez que se trata de um AI não perecível.

Nos termos dos artigos 29.º e 34.º n.º 1 a) do CIRC apenas “(...) são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais (...) os ativos intangíveis.”. São sujeitos a deprecimento os ativos que “(...) com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.”.

Nos termos dos mesmos artigos, e com base no 1.º e 16.º do DR 25/2009 de 14 de setembro:

“(...) podem ser objeto de depreciação ou amortização os elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os (...) ativos intangíveis (...) que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.” e “(...) os ativos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada (...) sendo amortizáveis (...) as despesas com projetos de desenvolvimento, 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.”.

O DR refere que este tipo de ativos devem ser amortizados com base nas taxas previstas nas tabelas a si anexas, à qual corresponde uma percentagem de 33,33 para os programas de computador.

Por outro lado, a Requerida refere que o investimento no *software* deve ser qualificado como um AI não amortizável, porque considera que os programas de computador não se inserem, fiscalmente, nos requisitos do mesmo diploma. Já a Requerente é da opinião de que os programas de computador não se inserem no artigo 16.º do diploma em apreço, mas sim na rubrica “Programas de Computador”, portanto, considera que o *software* em

causa seria amortizável porque está sujeito a deprecimento, independentemente do seu tratamento como tangível ou intangível.

Analisando todas as alegações, o Tribunal Arbitral defende que o sistema informático em apreço deve ser tratado em termos contabilísticos e fiscais como um AI. No entanto, as tabelas anexas ao DR 25/2009 de 14 de setembro, estabelecem que os programas de computador se inserem na categoria de AFT o que, segundo na opinião do Tribunal Arbitral, se traduz numa redação infeliz, uma vez que este tipo de ativos são cada vez mais imateriais. Deste modo, aquando da classificação deste ativo, torna-se fundamental refletir acerca do seu elemento mais significativo: se o físico se o intangível. Caso o elemento mais importante seja o *hardware*, deve ser considerado como um ativo tangível. Caso se verifique o oposto e o elemento determinante seja o *software*, assume-se a natureza de um AI. No caso em concreto não será tão fundamental o suporte físico que permite a instalação do *software*, mas sim a aplicação informática propriamente dita, pelo que, não se aplica o código 2440 que impõe a amortização dos “programas de computador” como ativos tangíveis à taxa de 33,33% ao ano.

Conclui-se, assim, que o ativo em causa é um ativo sujeito a deprecimento, pelo facto de ser necessário investir em desenvolvimento e atualizações do *software*. Desta feita, será amortizado pelo número máximo de anos em que se estima que esse investimento sirva a organização.

O entendimento da AT não se sustentou num possível erro do período de amortização estimado pela Requerente, mas sim na classificação e efetivo deprecimento do bem, explanado supra.

2.4 Acórdão do CAAD, processo n.º 147/2018: Exceção de incompetência em razão da matéria– goodwill- gasto fiscal- artigo 45.º-A do código do IRC

Descrição do caso:

A sociedade A é uma Sociedade Anónima Gestora de Participações Sociais (SGPS), dominante de um grupo de empresas tributado pelo RETGS, do qual faz parte a sociedade B S.A., cujo objeto social consiste na distribuição de produtos alimentares através de máquinas de *vending*.

No dia 7 de fevereiro de 2014, a Sociedade B, S.A. celebrou um contrato de compra e venda de uma unidade de *vending* com a sociedade Q, Lda., sociedade externa ao grupo e sobre a qual não existe relações especiais. No âmbito deste contrato a sociedade do grupo adquiriu a máquina de *vending* e os contratos de exploração das mesmas, as viaturas afetas à exploração do negócio, o quadro de pessoal e os produtos que, à data da transação, integravam o recheio das referidas máquinas.

Fruto deste contrato, no período económico de 2014 a sociedade B, S.A. procedeu ao reconhecimento autónomo de um AI relativo ao *goodwill* gerado com a aquisição da unidade de negócio e ao reconhecimento de uma PI sobre o referido. Destes factos, as Requerentes alegam que o ativo não cumpre os requisitos previstos na alínea b) do artigo 45.º-A do CIRC e que a PI não cumpre os requisitos previstos no artigo 31.º-B do mesmo diploma, pelo que consideram necessário a adoção de medidas, pois esta situação revela-se influenciadora no lucro tributável do grupo.

Após ação de inspeção ao exercício económico de 2014 efetuada pela Requerida – a AT –, as Requerentes procedem à elaboração de reclamação graciosa da autoliquidação de IRC do grupo e, posteriormente, recurso hierárquico, ambos indeferidos tacitamente. Destes indeferimentos tácitos, solicitam pedido de constituição de Tribunal Arbitral, alegando que a M22 da sociedade B, S.A. apresenta erros de preenchimento ao nível da dedução do gasto fiscal associado ao reconhecimento do AI e ao nível da não dedutibilidade do gasto associado à PI reconhecida no período de 2014, pelo que, requerem a dedução do montante ao lucro tributável individual da sociedade B, S.A. relativo ao exercício de 2014 e o reflexo dessa correção no lucro tributável apurado pelo Grupo.

Decisão do processo:

Nos termos do processo em apreço, o Tribunal Arbitral delibera atribuir a exceção dilatória invocada pela AT; considerar fundamentado o pedido de pronúncia arbitral e anular a decisão de indeferimento tácito do recurso hierárquico apresentado pelas Requerentes e a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa relativa ao IRC do exercício económico de 2014. Assim, decide condenar ambas as intervenientes no processo, ao pagamento das custas na proporção de 90% para a AT e 10% para a Requerente.

Apreciação crítica:

No processo em causa, a questão central que se pretendeu ver compreendida foi se o *goodwill* gerado no âmbito da aquisição de uma unidade de *vending* pela Requerente B, S.A. à sociedade Q, Lda. podia, ou não, beneficiar do regime previsto no artigo 45.º-A do Código IRC.

Face ao exposto, defende a Requerida que o valor contabilizado como PI pela sociedade B, S.A. corresponde à amortização fiscal permitida pela alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º-A do CIRC, que estabelece que:

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

a) (...)

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

Neste sentido, está em conformidade com o artigo não efetuar qualquer correção ao lucro tributável por via das PI.

Para além disso, a Requerida defende que não existe prova do cumprimento das normas contabilísticas aplicáveis na determinação do montante de *goodwill* reconhecido autonomamente no período de 2014 pela sociedade B, S.A.:

“a) Que o AI em causa assuma a natureza, entre outros, de goodwill.

- b) Que esse goodwill seja reconhecido autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo;*
- c) Que tenha sido adquirido no âmbito de uma operação de concentração de atividades empresariais;*
- d) Que essa operação de concentração não consista numa operação de fusão, cisão ou entrada de ativos que tenha beneficiado do regime especial previsto no artigo 74.º;*
- e) Que esse goodwill não respeite a participações sociais; e*
- f) Que não resulte de uma operação com entidades residentes em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável.”*

Pelo que não poderá ser aceite o pedido das Requerentes no sentido de beneficiarem deste regime fiscal.

Nos termos do artigo 75.º n.º 1 da LGT:

“(...) Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.(...)” .

E nos termos do artigo 74.º do mesmo diploma:

“(...) O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (...)”.

Neste sentido, e tendo sido as Requerentes a invocar um erro na qualificação de determinada realidade e, não tendo alegado quaisquer factos em sua defesa, consideram-se válidos os valores inscritos nas DF da sociedade B, S.A. .

2.5 Acórdão do CAAD, processo n.º 503/2019: Artigo 45.º-A n.º 1 a); CAE; NCRF 14

Descrição do caso:

A sociedade A é uma sociedade anónima dominante de um grupo de empresas tributado pelo RETGS, que se dedica à atividade de fabricação de cerveja. Deste grupo fazem parte as sociedades B, Lda. e E, S.A. .

A 1 de outubro de 2014 mas com efeitos reportados a 1 de janeiro desse mesmo ano, a sociedade B, Lda. passou a incorporar a sociedade C, Lda. através de uma operação de fusão fora do âmbito do regime da neutralidade fiscal. À data deste acontecimento, a Requerente - sociedade A, S.A.- detinha a totalidade do capital da sociedade B, Lda. e 70% do capital da sociedade C, Lda. . O restante capital era detido pela sociedade B Lda.. A operação de fusão levou a que a sociedade B, Lda. registasse os ativos e passivos adquiridos da C, Lda. como *goodwill*.

No ano seguinte, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º- A do CIRC, a sociedade B, para o apuramento do seu lucro tributável, considera como gasto fiscal do exercício a título de *goodwill* adquirido numa CAE, o correspondente a 1/20 do montante total contabilizado como custo de aquisição do *goodwill* decorrente da fusão da sociedade C, Lda..

No ano de 2018 viu-se alvo de uma ação inspetiva ao exercício económico de 2015, da qual resultaram correções aos prejuízos fiscais dedutíveis do Grupo, assim como, correções à matéria tributária do grupo pelo facto da sociedade B, Lda. ter procedido ao reconhecimento, como gasto do período, do *goodwill* proveniente da fusão com a sociedade C, Lda. .

Insatisfeita com as correções, a Requerente invoca o pedido de reclamação graciosa que foi indeferido. Nesse seguimento, solicita constituição de Tribunal Arbitral com fundamento na declaração de ilegalidade do ato de liquidação adicional de IRC apurado pela AT em ação de inspeção relativa ao período económico de 2015, bem como na decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

Decisão do processo:

O Tribunal Arbitral decide que os fundamentos apresentados pela Requerente são incoerentes, pelo que a Requerida fica absolvida do pedido.

O ato de liquidação adicional de IRC é mantido, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e a Requerente é condenada ao pagamento das custas judiciais do processo.

Apreciação crítica:

Em causa, no presente processo, está a aplicação da alínea b) do n.º 1 e da alínea a) do n.º 4 do artigo 45.º-A do CIRC, cujo teor é o seguinte:

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

a) O goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais.

(...)

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

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

A Requerida alega que não está em causa uma CAE, pelo que o reconhecimento do *goodwill* adquirido por via desta é um procedimento errado. Mais refere que, nos termos da NCRF 14 são excluídas as CAE que “(...) envolvam entidades ou atividades empresariais sob controlo comum (...)”. Uma vez que o capital das sociedades envolvidas na operação de fusão era detido, na totalidade pela sociedade dominante do Grupo – a Requerente-, conclui-se que este controlo comum já existia e, portanto, não deve ser reconhecido o *goodwill* no âmbito desta operação.

O disposto nos termos da Lei n.º 2/2014, vem estabelecer que o artigo 45.º-A do CIRC apenas se aplica aos ativos adquiridos em ou após 1 de janeiro de 2014. A Requerente defende-se, afirmando que a fusão produziu efeitos jurídicos a 1 de outubro de 2014 mas

produziu efeitos contabilísticos e fiscais em 1 de janeiro de 2014, pelo que se deve considerar que o respetivo *goodwill* foi adquirido em ou após 1 de janeiro de 2014.

Da discordância de opiniões entre a Requerente e a Requerida no que toca à consideração ou não de uma CAE no caso em apreço, vem o legislador fiscal, nos termos da NCRF 14, alegar que uma CAE é a “(...) *junção de entidades ou atividades empresariais separadas numa única entidade que relata (...) sob controlo comum (...)*”. Entendendo-se controlo como “*o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma.*”.

Na fusão em causa não se verificou qualquer obtenção de controlo sobre uma entidade ou atividade empresarial, uma vez que, à data da fusão, a sociedade C, Lda. era detida em 70% pela Requerente e em 30% pela B, Lda. sendo esta, por sua vez, detida a 100% pela Requerente. Assim sendo, e uma vez que tal controlo já havia sido adquirido previamente, não se pode concluir que se está perante uma CAE e, portanto, as entidade em causa não podem beneficiar do regime fiscal previsto no artigo 45.º-A do CIRC.

2.6 Análise jurisprudencial

Quadro 2.1- Análise Comparativa Processo n.º 528/2017

	Descrição	Decisão
Acórdão n.º 528/2017 IRC- Amortizações- AI	• AI com vida útil finita sujeito a perdas sistemáticas de valor e, por isso, amortizado anualmente pela Requerente; • A Requerida considera não estarem cumpridos os critérios para a aceitação fiscal das amortizações, dado que se trata de um AI adquirido a título oneroso, mas cuja utilização exclusiva não foi limitada no tempo; • A Requerida refere que os fatores considerados pela Requerente, para o cálculo da vida útil do AI, não permitem fazer uma estimativa segura; • Reclamação graciosa, apresentada pela Requerente, indeferida tacitamente.	• Requerente incorretamente tributada; • Pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários aceites; • Decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa aceite; • A Requerida é obrigada a indemnizar a Requerente nos encargos com a prestação bancária e com as custas judiciais do processo.

Quadro 2.2- Análise Comparativa Processo n.º 670/2017

	Descrição	Decisão
Acórdão n.º 670/2017 IRC – Amortizações; AI; Autoliquidação; Ónus da prova	• A Requerente, enquadrada no RETGS, efetua em 2009 um acordo de compra de ativos que lhe garante gratuitamente a cedência de posição nos contratos de distribuição e fornecimento e contratos de fornecimento e fabrico celebrados com determinados laboratórios; • A Requerente efetua um novo acordo através do qual uma sociedade por si dominada passa a ter o direito exclusivo de produção dos produtos; • Até 2013, a sociedade dominada deduz os gastos relativos às amortizações para efeitos de apuramento da matéria coletável e em 2014 procede às respetivas amortizações; • A Requerente efetua, em 2018, um aumento de capital na sociedade dominada e transfere todos os bens que a constituem. Ambas contabilizam esses ativos como AI, efetuando as respetivas amortizações e considerando-as dedutíveis para efeitos fiscais dadas as perdas sistemáticas e periódicas de valor; • A Requerida procede às correções das rubricas de depreciação e amortização de AI desde 2010 a 2013; • Apresentação de reclamação graciosa e recurso hierárquico, ambos indeferidos.	• Pedido efetuado pela Requerente considerado totalmente improcedente; • Requerida absolvida e Requerente condenada ao pagamento das custas judiciais do processo.

Quadro 2.3- Análise Comparativa Processo n.º 162/2015

	Descrição	Decisão
Acórdão n.º: 162/2015-IRC – AI; Reintegração e Amortização	• A Requerente, enquadrada no RETGS como sociedade dominante, procede a um investimento no seu sistema informático com a aquisição e desenvolvimento de uma aplicação informática; • A Requerida procede à correção da matéria coletável motivada pela não aceitação da amortização fiscal do investimento no sistema informático; • A Requerida refere que o investimento em <i>software</i> deve ser classificado como AI não amortizável, pois não está sujeito a deprecimento, e que os programas de computador também não são amortizáveis; • A Requerente concorda que os programas de computador não sejam amortizáveis, mas que os <i>softwares</i> estão sujeitos a perdas sistemáticas e periódicas de valor; • Apresentação de reclamação graciosa e recurso hierárquico, ambos indeferidos.	• O Tribunal Arbitral decide que aquando da classificação deste ativo deva ser feito um juízo na determinação do elemento mais significativo: <i>hardware</i> ou <i>software</i>. Se for o <i>hardware</i>, deve ser considerado um AFT. Se for o <i>software</i>, deve ser considerado um AI. Neste caso, é tratado como um AI sujeito a deprecimento e amortizado pelo n.º de anos em que se estima servir a entidade; • Pedido de declaração de ilegalidade do ato de indeferimento do recurso hierárquico aceite; • Pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRC aceite; • Requerida condenada ao reembolso do imposto e derrama, juros compensatórios e indemnizatórios à Requerente.

Quadro 2.4- Análise Comparativa Processo n.º 147/2018

	Descrição	Decisão
Acórdão n.º 147/2018 IRC- Exceção de incompetência em razão da matéria – Goodwill - Gasto Fiscal - Artigo 45ºA do Código do IRC	• A Requerente, enquadrada no RETGS como sociedade dominante, e uma sociedade por si dominada, alegam que a M22 da sociedade dominada apresenta erros de preenchimento, ao nível da dedução do gasto fiscal associado ao reconhecimento autónomo de um AI e ao nível da dedutibilidade do gasto associado a PI;	• A Requerida refere que o valor contabilizado como PI pela sociedade dominada corresponde à amortização fiscal permitida pelo artigo 45.º- A do CIRC, e que, por não haver prova de que foram cumpridos os normativos contabilísticos de reconhecimento do <i>goodwill</i>, não pode ser aceite o pedido das Requerentes de beneficiarem do regime imposto;
	• As Requerentes alegam que o <i>goodwill</i> gerado no âmbito de uma CAE cumpre os requisitos necessários para beneficiar do regime imposto do artigo 45.º-A do CIRC e que a PI sobre o referido AI não cumpre o previsto no artigo 31.º-B do CIRC, pelo que não poderá ser considerado não dedutível;	• Atribuição da exceção dilatória invocada pela Requerida;
	• Apresentação de reclamação graciosa e recurso hierárquico, ambos indeferidos.	• Anulação da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa e recurso hierárquico;
	• Apresentação, por parte da Requerida, de exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciação da restituição às Requerente do IRC pago em excesso.	• Requerente condenada ao pagamento das custas do processo na proporção de 10% e Requerida na proporção de 90%.

Quadro 2.5- Análise Comparativa Processo n.º 503/2019

	Descrição	Decisão
Acórdão n.º 503/2019– Art. 45.º-A n.º 1 a); CAE; NCRF 14	• A Requerente, enquadrada no RETGS como sociedade dominante, procede ao reconhecimento, como gasto do período na sociedade dominada, de um <i>goodwill</i> proveniente de um processo de fusão efetuado por outra sociedade do grupo; • A Requerida efetua correções à matéria tributária do grupo e correções dos prejuízos fiscais dedutíveis; • Reclamação graciosa apresentada pela Requerente indeferida tacitamente.	• Pedido efetuado pela Requerente revestido de incoerência e, portanto, considerado improcedente; • Requerida absolvida do pedido mantendo-se o ato de liquidação adicional de IRC e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa; • Pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRC aceite; • Requerente condenada ao pagamento das custas judiciais do processo.

Da análise jurisprudencial, concluímos que, relativamente ao Acórdão do CAAD n.º 670/2017, apenas é aceite como gasto a depreciação e amortização de elementos sujeitos a deprecimento, mais especificamente, os AI com vida útil finita. Quanto aos AI com vida útil indefinida, não sendo possível estimar fiavelmente o seu prazo, devem ser amortizados pelo período máximo de 10 anos. Ora, no caso em questão, tendo a Requerente aplicado um tratamento fiscal generalizado a todos os AI, parece-nos correto que esta seja alvo de uma correção por parte da AT.

Relativamente ao Acórdão do CAAD n.º 162/2015, concluímos que no momento da classificação do ativo em causa deva ser efetuada uma ponderação entre o elemento mais significativo, se o *hardware* se o *software*. Sendo o *software*, o ativo deve ser considerado um AI, sujeito a deprecimento e amortizado pelo n.º de anos em que se estima servir a entidade. Se por outro lado for o *hardware* o elemento mais significativo, então o ativo deverá ser considerado um AFT. No caso em questão a Requerente considerou o *software*

como o elemento mais significativo e, portanto, a correção efetuada pela AT foi efetuada indevidamente.

Por fim, relativamente ao Acórdão do CAAD n.º 503/2019, concluímos que estamos perante um *goodwill* adquirido por via de um processo de fusão, que, conforme vimos anteriormente, fica excluído do tratamento do artigo 45.º-A do CIRC. Neste sentido, verificamos que a requeinte foi corretamente tributada, e portanto, condenada ao pagamento de quaisquer importâncias decorrentes do processo.

CONCLUSÃO

A presente dissertação teve como objetivo analisar o regime fiscal dos ativos intangíveis, em especial através de uma análise comparativa e jurisprudencial. Do estudo efetuado, podemos, em síntese, concluir o seguinte:

O avanço do tempo, associado às evoluções tecnológicas que se têm sentido e se prevêem sentir no futuro, a influência das tecnologias de informação, o crescimento dos mercados pela globalização, tornam os AI cada vez mais valorizados na economia mundial. Esta valorização passa essencialmente pela criação de riqueza empresarial através, por exemplo, do conhecimento individual dos trabalhadores, da capacidade de mudança e adaptação das empresas às constantes alterações dos mercados, e outros fatores que resultarão numa valorização da marca empresarial.

Não existe hoje um conceito geralmente aceite de ativo intangível, bem como um consenso entre a definição económica e a contabilística. O mesmo se verifica em relação ao *goodwill*.

A reforma do IRC de 2014, introduziu um regime inovador de dedutibilidade do valor de aquisição dos AI não amortizáveis, - o artigo 45.º - A do CIRC, e a criação de um regime fiscal direcionado para o rendimento de patentes e outros direitos de propriedade intelectual, - o Regime da *Patent Box* português, disposto do artigo 50.º - A do CIRC.

No que diz respeito ao tratamento fiscal das amortizações, o regime fiscal português defende que a sua dedução fiscal apenas é permitida aos AI com uma vida útil finita. Para os AI com vida útil indefinida e *goodwill* proveniente de trespasses ou outras operações, estas não são aceites fiscalmente.

No que diz respeito ao tratamento fiscal das PI, o regime fiscal português prevê que, para que estas sejam aceites fiscalmente, deverão ser cumpridos os requisitos dispostos do artigo 31.º - B do CIRC e obtida aceitação por parte da AT. Não sendo aceites fiscalmente, serão consideradas como gasto durante a restante vida útil do ativo, ou até ao período anterior aquele em que se verificar o abate físico, desmantelamento, etc. Quanto ao *goodwill* proveniente de trespasses e outras operações, as PI também não são aceites fiscalmente, salvo se existir aceitação por parte da AT.

O Projeto BEPS, que surgiu num contexto específico de combate à fraude e evasão fiscais na economia, apresenta, na sua Ação 5, uma reformulação relativa às práticas tributárias

prejudiciais, que surge, precisamente, com o intuito de evitar que os rendimentos obtidos beneficiem de regimes favoráveis em locais onde estes não são auferidos. Mais do que isso, esta ação pretende atribuir uma compensação fiscal aos sujeitos passivos que desempenhem atividades de caráter e rentabilidade incertas e que incorram em determinado grau de risco no decorrer das mesmas.

Da análise comparativa aos regimes fiscais português e espanhol salientamos uma melhoria a efetuar ao regime fiscal português: a amortização do *goodwill*. O regime fiscal espanhol admite a sua dedução até ao limite máximo anual correspondente à vigésima parte do seu valor, e o regime fiscal português simplesmente não a aceita.

Da análise jurisprudencial salientamos a incongruência do regime fiscal português, que fomenta a dúvida e a incerteza, levando a desentendimentos entre o contribuinte e a autoridade tributária. Desta dúvida e incerteza salientamos o acórdão do CAAD n.º 162/2015, que, para a correta classificação do ativo teve que ser feito um juízo na determinação do elemento mais significativo.

Neste sentido, esperamos que o nosso estudo promova melhorias no enquadramento fiscal decorrentes da análise jurisprudencial e comparativa dos ativos intangíveis e seu tratamento fiscal, bem como que motive investigações futuras, nomeadamente no que respeita à efetiva e real aplicabilidade do regime fiscal destes ativos no investimento das empresas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, S. F. de. (2014). Breves Notas Introdutórias sobre a Reforma do IRC. In *A reforma do IRC*.
- Antunes, J. (2016). Goodwill. *Jornal de Negócios*.
- APOTEC. (n.d.). Sistema Tributário Espanhol. http://www.apotec.pt/fotos/editor2/sist_espagnol.pdf
- Ariff, A. M., Cahan, S. F., & Emanuel, D. M. (2014). Institutional Environment, Ownership, and Disclosure of Intangibles: Evidence from East Asia. *Journal of International Accounting Research*. <https://meridian.allenpress.com/jiar/article-abstract/13/1/33/139220>
- Baptista, H. A. D. (2006). Opções reais – avaliação de projectos. *TOC Julho 2006*, 49–55.
- Bastos, A. (2019). *Jurisprudência: o que é, como usar e qual sua importância na advocacia*. <https://blog.sajadv.com.br/jurisprudencia-e-advocacia/>
- Bird&Bird. (2016). Cambios en el régimen de Patent Box en España. <https://www.twobirds.com/es/news/articles/2016/spain/cambios-en-el-regimen-de-patent-Box-en-espana>
- Bossi, A. (2003). *Medición del capital intelectual en el sector público*. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=207015>
- Carrapiço, J. (2017, March). Tratamento contabilístico e fiscal do “goodwill.” *Vida Económica*, 30. <https://doi.org/68872726>
- Carvalho, C. (2015). *O Goodwill e o seu tratamento contabilístico pós adoção das IFRS : uma análise nas empresas da Euronext Lisbon*. Universidade de Aveiro.
- Carvalho, C., Ferreira, C., & Rodrigues, A. M. (n.d.). *A RELEVÂNCIA DO GOODWILL NAS CONCENTRAÇÕES DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS EM PORTUGAL*. <http://www.aeca1.org/xvencuentroaeca/cd/101a.pdf>
- Centro de Arbitragem Administrativa (2016). *Processo n.º 162/2015-T*, de 06-01-2016. Lisboa
- Centro de Arbitragem Administrativa (2018). *Processo n.º 528/2017-T*, de 29-05-2018. Lisboa
- Centro de Arbitragem Administrativa (2018). *Processo n.º 670/2017-T*, de 09-11-2018. Lisboa
- Centro de Arbitragem Administrativa (2018). *Processo n.º 147/2018-T*, de 22-11-2018. Lisboa
- Centro de Arbitragem Administrativa (2020). *Processo n.º 503/2019-T*, de 02-11-2020. Lisboa
- Cravo, F., Carvalho, C., & Lopes, C. (2020). *Intangíveis: Perspetiva contabilística e fiscal* (Almedina (ed.); 1ª edição).
- Dicionário Financeiro. (n.d.). *O que são Stakeholders?* Retrieved March 17, 2020, from <https://www.dicionariofinanceiro.com/o-que-sao-stakeholders/>
- Dumitrescu, A. S. (2012). Intangible Assets: Are These Resources Sufficiently Visible and Properly Controlled? *Journal of Accounting and Management Information Systems*. https://econpapers.repec.org/article/amijournal/v_3a11_3ay_3a2012_3ai_3a4_3ap_3a545-563.htm
- Elke, A. (2019). *Patent Box Regimes in Europe*. <https://taxfoundation.org/patent-Box-regimes-europe->

[2019/](#)

Eustace, C. (2000). *The Intangible Economy Impact and Policy Issues: Report of the High Level Expert Group on the Intangible Economy*.

Figroup. (2017). *Fiscalidad de intangibles*. <https://es.fi-group.com/fiscalidad-de-intangibles-0/>

Grupo de Trabalho para o Estudos dos Benefícios Fiscais. (2019). *OS BENEFÍCIOS FISCAIS EM PORTUGAL*. [https://elearning.ipca.pt/1920/pluginfile.php/410987/mod_resource/content/1/Relatório Benefícios Fiscais.pdf](https://elearning.ipca.pt/1920/pluginfile.php/410987/mod_resource/content/1/Relatório_Benefícios_Fiscais.pdf) GT

Juntunen, M., Juntunen, J., & Juga, J. (2011). Corporate brand equity and loyalty in B2B markets: A study among logistics service purchasers. *Journal of Brand Management*. <https://link.springer.com/article/10.1057/bm.2010.43>

Jusbrasil. (2018). *Como consultar o Direito Jurisprudencial?* Como consultar o Direito Jurisprudencial?

KPMG. (2015). *Nuevo tratamiento fiscal de los intangibles y fondos de comercio en el Impuesto sobre Sociedades tras la nueva Ley de Auditoría* (pp. 1–4). <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/tax-alert-nueva-auditoria-cuentas.pdf>

Lev, B. (2011). *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*.

Lobos, N. V. (n.d.). *Mensagem do Presidente do CAAD*. Retrieved January 7, 2021, from <https://www.caad.org.pt/caad/apresentacao>

Lopes, I. T. (2008). A problemática dos intangíveis – análise do sector da aviação civil em Portugal. *Omni*, 1–549. https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/9708/3/A_PROBLEMATICA_DOS_INTANGIVEIS_ANÁLISE_DO_SECTOR_DA_AVIAÇÃO_CIVIL_EM_PORTUGAL.pdf

Lopes, I. T. (2013). *A gestão do capital intelectual e dos Intangíveis na era do conhecimento* (Escolar Editora (ed.)).

Lopes, J. M. da C. P. (2013). *A Problemática Fiscal dos Preços de Transferência e o Valor dos Intangíveis*. Universidade de Lisboa.

Marques, M. da C. da C. (2009). *Os activos intangíveis nas contas das empresas do PSI 20 : uma evidência empírica*. 8, 183–201.

Martins, E., Almeida, D. L. de, Martins, E. A., & Costa, P. de S. (2010). Goodwill: an Analysis of Concepts used in Scientific Works. *Revista Contabilidade & Finanças*. https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772010000100005&script=sci_arttext

Mendonça, R. F. de C. (2015). *AS PATENT BOXES NUMA PERSPECTIVA DE DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA*. Universidade Católica Portuguesa.

Mourisca, S. I. M. da S. (2017). *O Regime do Patent Box*. Universidade de Lisboa.

Nunes, J. (2015). *Os Activos Intangíveis e a Problemática Fiscal dos Preços de Transferência*. Universidade Católica Portuguesa.

Nunes, P. (2016). *Concentração de Actividades Empresariais*. <https://knoow.net/cienceconempr/contabilidade/concentracao-actividades-empresariais/>

O Conhecimento. (2015). *Ativos intangíveis: a importância do conhecimento de uma empresa*.

- OECD. (n.d.). *What is BEPS?* Retrieved April 20, 2020, from <http://www.oecd.org/tax/beps/about/>
- OECD. (2011). *New sources of growth: intangible assets*. <http://www.oecd.org/sti/inno/46349020.pdf%0Ahttps://www.oecd.org/sti/inno/46349020.pdf%0Ahttps://www.oecd.org/sti/inno/46349020.pdf>
- OECD. (2015). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264237865-zh>
- Palmeira, M. I. G. (2016). *Os ativos intangíveis e a performance das empresas cotadas em Portugal*. Instituto Politécnico de Setúbal.
- Pimenta, A. M. (2013). *Os juros tributários*. <http://inverbis.pt/2013/artigosopiniao/antoniomariapimenta-juros-tributarios>
- Pires, D. S. M. (2017). *A relevância das perdas por imparidade do goodwill: Evidência dos países do Sul da Europa*. ISCTE.
- República, D. (2014). *Lei n.º 2/2014*. 1–168.
- Rodrigues, A. M. (2014). Aspectos jurídico-contabilísticos na recente reforma do IRC. In *Reforma do IRC*.
- Rodrigues, A. M. G. (2003). *O GOODWILL NAS CONTAS CONSOLIDADAS: UMA ANÁLISE DOS GRUPOS NÃO FINANCEIROS PORTUGUESES* [Universidade de Coimbra]. <https://doi.org/10.4270/ruc.2015104>
- Rodrigues, A. M. G. (2011). *Ativos Intangíveis. Algumas Reflexões Contabilísticas e Fiscais. Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches - Volume IV* (Coimbra Editora (ed.)).
- Rodrigues, A. M. G., & Barros, T. (2013). O Goodwill na Avaliação de Empresas: Um Estudo Sobre a Realização de Testes de Imparidades e as Alterações Contabilísticas no Âmbito das Concentrações de Atividades Empresariais. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*. https://www.researchgate.net/publication/307804386_O_Goodwill_na_Avaliacao_de_Empresas_Um_Estudo_Sobre_a_Realizacao_de_Testes_de_Imparidades_e_as_Alteracoes_Contabilisticas_no_Ambito_das_Concentracoes_de_Atividades_Empresariais
- Rodrigues, A. M. G., Carvalho, C., & Ferreira, C. (2012). *O reconhecimento dos ativos intangíveis nas combinações de negócios: o caso português*. 13ª Conferência Europeia sobre Gestão do Conhecimento. https://books.google.pt/books?hl=pt-PT&lr=&id=fnEHBAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA169&dq=The+recognition+of+the+intangible+assets+in+business+combinations:+The+Portuguese+case&ots=SmTdpAPJ7H&sig=5FzCiqhv6-Z4XwYk0qoiwUE1F2U&redir_esc=y#v=onepage&q=The+recognition+of
- Rodrigues, A. M., Silva, M. de L. R. da, & Dueñas, M. del P. M. (2013). Disclosure of information about intangible assets: empirical evidence on banks in Portugal during the period 2001-2009. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*.
- Rodrigues, J. (2012). *Sistema de Normalização Contabilística SNC Explicado*.
- Santos, A. C. dos. (2014). A reforma do IRC, uma estratégia de concorrência fiscal ativa em ambiente internacional adverso. In *A reforma do IRC*.
- Sarmento, J. M. (2013). *Metodologia científica para a elaboração, escrita e apresentação de teses*.
- Schwartz, E. S. (2003). *PATENTS AND R&D AS REAL OPTIONS*.

- Silva, M. de L. R. da. (2011). *A PROBLEMÁTICA DOS ACTIVOS INTANGÍVEIS*.
- Silva, M. de L. R. da, & Pereira, L. I. da S. (2017, October). Ativos intangíveis: tratamento contabilístico e fiscal. 211. <https://doi.org/16459237>
- Silva, E. S. (2014). *Ativos Intangíveis: Abordagem contabilística, fiscal e auditoria* (Vida Económica (ed.)).
- Silva, L. R., Rua, S. C., & Quesado, P. R. (2017). A problemática dos ativos intangíveis: análise comparativa ao normativo contabilístico português. *European Journal of Applied Business and Management, Special Issue*, 39–56. <http://nidisag.isag.pt/index.php/IJAM/article/view/180/180-SI-ICABM>
- Sousa, A. (2019). *Manual de preenchimento da declaração modelo 22 de IRC* (No. 3).
- Sousa, C. M. de. (2019). *O Regime da Patent Box- em destaque, o caso português* (Edições Almedina (ed.)).
- Stefano, N. M., Filho, N. C., Freitas, M. do C. D., & Martinez, M. A. T. (2014). GESTÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS: IMPLICAÇÕES E RELAÇÕES DA GESTÃO DO CONHECIMENTO E CAPITAL. *Perspectivas Em Gestão & Conhecimento*, 4, 24–26.
- Upton, W. S. (2001). Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy. *Financial Accounting Series*.
- Vlex. (n.d.). *Ley del Impuesto sobre Sociedades. (Ley 27/2014, de 27 de noviembre)*

ANEXOS

ANEXO 1: Acórdão do CAAD, processo n.º 528/2017: Amortizações de AI

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 528/2017-T

Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (artigos 29º e 34º, do CIRC) – Amortizações – Activos intangíveis (artigo 16º-1, do DReg nº 25/2009).

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Dr. José Poças Falcão (árbitro presidente), Dr. Rui Pires e Dra. Maria Antónia Torres (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem

Administrativa (“CAAD”) para formar este Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 14 de dezembro de 2018, acordam no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A..., Lda., contribuinte n.º..., com sede na ..., Rua ..., ..., ..., ...– ..., notificada dos actos tributários consubstanciados na liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2016..., de 22.09.2016, na demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., na demonstração de acerto de contas n.º 2016..., referente ao exercício de 2012, na liquidação adicional de IRC n.º 2016..., de 22.09.2016, na demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., e na demonstração de acerto de contas n.º 2016..., referente ao exercício de 2013, e na liquidação adicional de IRC n.º 2016..., de 22.09.2016, na demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., e na demonstração de acerto de contas n.º 2016..., referente ao exercício de 2014, e na sequência do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada em 2 de Março de 2017 contra tais actos,

requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, ambos do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante “RJAT”¹⁸).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade, e consequente anulação, dos actos de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada pela Requerente, melhor identificados acima e também na petição inicial apresentada pela Requerente, e que aqui se dá por articulada e reproduzida, para todos os efeitos legais. Pede-se ainda indemnização pela garantia indevida que a Requerente se viu obrigada a prestar.

De acordo com a petição inicial, foi a Requerente notificada dos actos de liquidação adicional de IRC acima referidos pelo que, não concordando com tais actos, apresentou reclamação graciosa no dia 2 de março de 2017, a qual viu indeferida tacitamente, pelo que solicitou a constituição deste Tribunal Arbitral, pedido que foi aceite.

Entende a Requerente ser o seu pedido manifestamente tempestivo, dado que o prazo de 90 dias para o pedido de constituição do Tribunal Arbitral se deve contar, neste caso, a partir da data da formação de presunção de indeferimento tácito, o que ocorreu.

É também entendimento da Requerente que deve ser aceite a cumulação de pedidos (anulação dos actos de liquidação de IRC para os anos de 2012, 2013 e 2014), dado que se trata da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da aplicação dos mesmos princípios e regras do direito.

1.3. Em 28 de janeiro de 2005, a Requerente adquiriu determinados activos e direitos relacionados com o fármaco denominado “B...”. No seguimento dessa aquisição, e para introdução do fármaco no mercado, foi solicitado ao Infarmed a transferência da respectiva autorização para introdução no mercado (AIM) para a Requerente. Posteriormente, em 15 de fevereiro de 2007, solicitou a

¹⁸ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

Requerente a renovação dessa autorização, a qual foi aprovada pelo Infarmed por um prazo de 5 anos.

Entende a Requerente que a AIM não é e não foi concedida por um período ilimitado de tempo e, nesse sentido, registou-a no seu activo intangível, procedendo à amortização anual do mesmo segundo o método das quotas constantes. Para esse efeito, a Requerente estimou um prazo de vida útil do activo de 10 anos, considerando não apenas o prazo da autorização concedida pelo Infarmed (no pressuposto de que a comercialização de qualquer fármaco está naturalmente condicionada à autorização prévia do Regulador e que o Infarmed, à data, renovava as AIM por períodos de 5 anos), mas também reconhecendo o deprecimento natural quer pelo uso no tempo, quer pelo desgaste e evolução tecnológica num mercado em constante evolução.

Ora, discorda assim a Requerente da correcção efectuada pela Requerida, na sequência de uma acção inspectiva a que foi sujeita, e que consistiu em corrigir a sua matéria colectável pelo valor das amortizações efectuadas relativamente ao referido activo intangível (€450.000), em cada um dos três anos objecto da inspecção.

Não tendo a Requerente pago o montante de IRC resultante das referidas correcções, foi citada para os respectivos processos de execução fiscal, tendo que apresentar garantia bancária. Posteriormente, apresentou a referida reclamação graciosa que viu indeferida tacitamente.

Ora, entende a Requerente que os actos de liquidação sub judice, assim como a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada, devem ser considerados ilegais e anulados, dado que fazendo o código do IRC depender a aceitação da amortização dos activos (incluindo os intangíveis) do seu deprecimento, tem cabimento, neste caso, a aceitação das amortizações efectuadas dado que o activo em questão terá uma perda de valor quer pela passagem do tempo, quer pela evolução tecnológica, estando, para além disso, sujeito à renovação da sua AIM pelo Infarmed.

1.4. O entendimento da Requerida é o de que, desde logo, não resulta do contrato de aquisição dos activos e direitos relativos ao fármaco “B...”, celebrado entre a Requerente e a vendedora, uma limitação temporal à utilização da marca.

Sustenta depois a Requerida que a solução para a contenda nos autos passará necessariamente pela aferição do correcto regime de contabilização dos custos em causa e da eventual correcção do resultado contabilístico para efeitos de tributação em sede de IRC. Consagrou o legislador o modelo da dependência parcial do direito fiscal face à contabilidade, sendo o resultado contabilístico o ponto de partida para a determinação do lucro tributável, depois sujeito às correcções fiscais a que obriga o IRC. Importa, pois, aferir se a contabilização do activo em causa foi efectuada de forma correcta e se, posteriormente, se efectuaram as correcções adequadas para efeitos fiscais.

Ora, entende a Requerida que, no caso concreto, não se cumprem os requisitos para a aceitação fiscal das amortizações relativas ao activo intangível em causa, dado que se trata de um activo intangível adquirido a título oneroso mas cuja utilização exclusiva não foi limitada no tempo. Pelo que, de acordo com as normas, tal activo só será amortizado em caso de deprecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela AT.

Mais refere a Requerida, que os factores referidos pela Requerente como tendo sido usados como base para o cálculo da vida útil de 10 anos para o activo intangível em questão dependem de factores exógenos e que não permitem fazer uma estimativa segura. Termina a Requerida dizendo que da NCRF6 resulta claro que um activo intangível com uma vida finita é amortizado, um activo intangível com uma vida útil infinita não o é.

1.5. Foi dispensada a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18º do RJAT e considerou-se desnecessária a produção de prova testemunhal.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).

Não foram identificadas nulidades no processo.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal considera provada a seguinte factualidade:

- Em 28 de janeiro de 2005, a Requerente adquiriu determinados activos e direitos relacionados com o fármaco denominado “B...”.
- No seguimento dessa aquisição, e para introdução do fármaco no mercado, foi solicitado ao Infarmed a transferência da respectiva autorização para introdução no mercado (AIM) para a Requerente. Posteriormente, em 15 de fevereiro de 2007, solicitou a Requerente a renovação dessa autorização, a qual foi aprovada pelo Infarmed por um prazo de 5 anos.
- O fármaco passou a integrar o activo intangível da Requerente, procedendo esta à amortização anual do mesmo. Para esse efeito, a Requerente estimou um prazo de vida útil do activo de 10 anos.
- A Requerente considerou as amortizações efectuadas como relevantes para efeitos fiscais.

- **Fundamentação da Matéria de Facto**

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova apresentada pela Requerente e pela Requerida, junta aos autos.

Não se constatarem factos essenciais, com relevo para a apreciação do mérito da causa, os quais não se tenham provado.

4. DO DIREITO

Fixada a matéria de facto, importa conhecer a matéria de direito suscitada pelas partes.

A questão sub iudice prende-se com a aceitação, para efeitos fiscais, das amortizações efectuadas pela Requerente ao activo intangível relativo ao fármaco “B...” .

De acordo com o artigo 29.º do CIRC, a amortização fiscal está circunscrita aos elementos do activo sujeitos a deprecimento, ou seja, aqueles que “com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo”. O artigo 34º do CIRC precisa que não são aceites como custo fiscal, *“as reintegrações e as amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento”*.

De acordo com o disposto no artigo 16º, nº1 do DR 25/2009, de 14 de setembro, “os activos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente, por terem uma vigência temporal limitada”. E neste contexto, consagra a alínea b) do mesmo artigo que são amortizáveis os seguintes activos intangíveis: *“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”*.

Ora, por deprecimento entende-se a perda sistemática (continuada no tempo) de valor do bem pela passagem do tempo, pelo seu desgaste continuado ou pela usual e normal obsolescência face à evolução.

Ou seja, no momento em que se adquire um ativo imobilizado, o sujeito passivo adquirente deve, com base em estimativas fiáveis e aderentes à realidade, aferir se o mesmo se desvalorizará paulatina e reiteradamente. A ser assim, essa redução sistemática do valor do bem é contabilística e fiscalmente incorporada através da amortização.

O legislador, ciente da dificuldade interpretativa do conceito de *“deprecimento”* associado a intangíveis (seja na vertente qualitativa, seja na parte quantitativa – em quantos anos se deve efetuar a amortização), criou uma explicitação para facilitar a interpretação, assumindo que um activo intangível com vigência temporal limitada está necessariamente sujeito a deprecimento, sendo passível de amortização fiscal.

Contudo, tal não significa que o oposto não seja amortizável. Dito pela positiva: em caso de deprecimento, os ativos intangíveis, ainda que sem vigência temporal limitada, podem ser amortizáveis fiscalmente. Tudo depende do caso concreto. Em algumas situações, o ativo intangível sem vigência temporal limitada não sofre perdas sistemáticas, paulatinas e periódicas de valor – e, por conseguinte, não está sujeito a amortização, nem contabilística, nem fiscal. Mas em outros casos, apesar de não ter

vigência temporal limitada, vai perdendo sistemática e paulatinamente o seu valor, ao longo da sua utilização pelo tempo.

O ponto crucial é antes a ponderação efetuada no momento da aquisição desse activo, acerca desse estar sujeito a deprecimento, dada a realidade factual em que se insere, apesar de não ter uma vigência temporal limitada. A vigência temporal limitada não se encerra apenas na categoria jurídico-formal dos direitos intangíveis com utilização limitada no tempo, mas estende-se também às realidades económicas de depreciação real e factual dos ativos intangíveis, apesar de não terem juridicamente uma vigência temporal limitada (direito de utilização limitado no tempo).

E isto ocorre também com activos tangíveis. Amortiza-se uma viatura não pelos anos que o sujeito passivo tenciona ser proprietário da mesma, mas pelo número de anos em que se estima (e a lei fiscal impõe) que esse ativo terá utilidade económica para a organização, ainda que a viatura seja normalmente utilizada para além do prazo de 4 anos de depreciação previsto na lei fiscal. É perecível e, portanto, amortizável.

No caso concreto, a Autoridade Tributária não colocou em causa o período de amortização, não invocou que a Requerente teria porventura acelerado as amortizações, numa opção contabilística e fiscal mais intensa do que o deprecimento real e económico do bem, apenas tendo invocado uma questão prévia: a do efetivo deprecimento do bem, dizendo que, na verdade o activo em questão tem uma vida útil “indefinida”, logo, ilimitada.

Ora, analisando o caso em apreço, parece redutor concluir que a vida útil do activo é indefinida e, logo, ilimitada, pelo simples facto de não ter sido fixada no contrato que suportou a sua aquisição, tendo sido, aparentemente, ignorados por parte da Requerida os pressupostos particulares e prévios para que o fármaco possa ser comercializado (AIM do Infarmed – sem renovações automáticas) e, bem assim, a obsolência técnica e tecnológica directamente relacionada com o mercado em apreço, nomeadamente com a sua componente evolutiva e de investigação.

Parece-nos claro que, pelo facto do fármaco “B...” não ter uma vigência contratual limitada, por si só, não deverá ser motivo de concluir no sentido do seu não deprecimento. Conforme acima referido, e melhor se explana na decisão arbitral do

processo nº 162/2017-T do CAAD, a expressão “*vigência temporal limitada*”, não se encerra apenas na categoria jurídico-formal dos direitos intangíveis com a utilização limitada no tempo, mas estende-se também às realidades económicas de depreciação real e factual dos activos intangíveis, apesar de não terem juridicamente uma vigência temporal limitada”

É certo que a comercialização do fármaco depende da AIM e que esta autorização, ainda que possa ou não ser renovada por períodos indeterminados, não significa que o activo intangível não possa ser, contabilística e fiscalmente amortizado e nem tão pouco significa que a sua vida útil é indefinida.

O facto de determinado bem continuar a aportar benefício ao seu proprietário após a vida útil inicialmente estabelecida, significa simplesmente que o período de vida útil estimado não coincide com o período de vida real, mas tal não é nem pode ser impeditivo da amortização do activo.

Em suma, é nosso entendimento que o ativo intangível em apreço tem uma vida útil limitada, decorrente quer do decurso do tempo, com a consequente obsolescência técnica e tecnológica, relacionada com a constante evolução na investigação médica, quer do contexto regulatório da indústria que obriga a que sejam solicitadas e renovadas as autorizações de entrada no mercado do fármaco.

Pelo, que as amortizações respetivas devem ser aceites fiscalmente, de acordo com o disposto no Código do IRC e no DR 25/2009.

- **Do pedido de indemnização por prestação de garantia bancária**

A Requerente peticiona a condenação da Requerida na obrigação de a indemnizar pelos custos e encargos incorridos na prestação de garantia bancária para suspensão dos processos de execução fiscal a que foi sujeita, de acordo com o artigo 53º da LGT.

É claro nos autos que a ilegalidade dos actos de liquidação de imposto impugnados é directamente imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, os praticou sem respeitar todos os trâmites legais.

Consequentemente, a Requerente tem direito a se ver ressarcida dos prejuízos resultantes da prestação da referida garantia bancária.

5. DECISÃO:

Face ao exposto, só se pode concluir que a Requerente foi incorrectamente tributada, termos em que, e com a fundamentação que se deixa exposta, decide este tribunal arbitral **julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação de IRC, relativos aos anos de 2012, 2013 e 2014, acima melhor identificados, assim como da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada, ficando a Requerida obrigada a indemnizar a Requerente pelos custos e encargos incorridos com a prestação de garantia bancária de acordo com o artigo 53º da LGT.**

Fixa-se o valor do processo em €410.826 (quatrocentos e dez mil oitocentos e vinte e seis euros), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em €6.732 (seis mil setecentos e trinta e dois euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a serem pagos pela Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de maio de 2018

O Tribunal Arbitral Coletivo,

(José Poças Falcão)

(Rui Pires)

(Maria Antónia Torres)

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT].

ANEXO 2: Acórdão do CAAD, processo n.º: 670/2017: Amortizações; AI; autoliquidação; ónus da prova

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 670/2017-T

Tema: IRC – Amortizações; Activos intangíveis; Autoliquidação; Ónus da prova.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Nuno Maldonado Sousa e Sérgio Pontes, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1. No dia 22 de Dezembro de 2017, A..., S.A., NIPC..., com sede na Rua ..., n.º ..., ... andar, ..., ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação de IRC n.º 2015..., no valor de €191.795,66, bem como da decisão de indeferimento do recurso hierárquico que teve aquele como objecto.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:
 - i. Vício de violação de lei por manifesta insuficiência da fundamentação das decisões da reclamação graciosa e recurso hierárquico;
 - ii. A ilegalidade parcial da autoliquidação de IRC n.º 2015... e demonstração de liquidação n.º 2015..., por erro de facto e de direito relativo à dedutibilidade

dos gastos com as depreciações/amortizações referentes ao activo intangível “B... ”.

3. No dia 27-12-2017 o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. 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 a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 14-02-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. 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 06-03-2018.
7. No dia 17-04-2018 a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. Por despacho de 09-05-2018, ao abrigo do disposto no artigo 421.º do Código de Processo Civil, aplicável nos termos do artigo 29.º/1/e) do RJAT, determinou-se o aproveitamento do depoimento das testemunhas C... e D..., prestado no processo n.º 543/2017T do CAAD.
9. No dia 05-09-2018 realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foi inquirida a testemunha, no acto, apresentada pela Requerente, e prorrogado o prazo a que alude o art.º 21.º/1 do RJAT.

10. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
11. Foi prorrogado, uma segunda vez, o prazo a que alude o art.º 21.º/1 do RJAT.
12. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, devidamente prorrogado.
13. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- O processo não enferma de nulidades.
- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

2. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente era, no exercício de 2014, a sociedade dominante de um grupo de sociedades que opera no sector farmacêutico, produzindo e comercializando produtos nesta área e detendo várias marcas que operam no sector dos cuidados de saúde em geral.
- 2- À data dos factos, a Requerente estava enquadrada no Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades.
- 3- O grupo de sociedades a que pertence a Requerente era composto, entre outras, pela E..., Lda. (doravante, E...).

- 80

meses, após o qual passaria a ser directamente fabricada pela E... a totalidade dos produtos.

10- A aquisição dos activos “B...” tiveram por objectivo reforçar a posição de liderança no mercado OTC, numa área em que não tinha presença e maximizar a utilização da capacidade produtiva disponível no Grupo, potenciando a inovação tecnológica e a consequente angariação de contratos de produção de terceiros com melhores margens.

11- Em 31-08-2018, a Requerente subscreveu um aumento do capital social da E..., 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”*, entre os quais se incluíam os activos previamente adquiridos à F..., S.A., com o valor líquido de €14.518.555,43.

12- A Requerente notificou a Autoridade da Concorrência a respeito desta operação.

13- Tanto a Requerente como, posteriormente, a E... procederam à contabilização dos activos em questão como activos intangíveis, tendo efectuado as respectivas amortizações e considerado as mesmas como dedutíveis para efeitos fiscais.

14- Ambas procederam à contabilização de tais activos como um todo, ou seja, como se se tratasse de um único activo sem qualificar cada uma das componentes como activos identificáveis, passíveis de gerar benefícios económicos de forma separada e inscreveram-nos nos mapas de depreciações e amortizações sob designação

“Marca/Direitos”.

15- O período de vida útil do activo foi estimado, inicialmente, em 6 anos e, posteriormente, em 10 anos, tendo sido determinado com base nos seguintes critérios:

- ciclos de vida típicos dos activos;
- obsolescência técnica, tecnológica e comercial;
- concorrência;

- nível de dispêndio da manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados pelos activos.
- 16-** A Requerente estimou que, findo o período de 6 anos, posteriormente reavaliado para 10, caso não existissem investimentos e desenvolvimentos significativos não seria possível manter os influxos de caixa líquidos gerados aquando da aquisição.
- 17-** As amortizações dos activos “B...” foram calculadas com base no método das quotas constantes contabilizadas como gastos do exercício desde o período de tributação de 2010.
- 18-** A marca “B...” e os seus produtos, bem como os restantes activos intangíveis em questão, incluem-se num sector marcadamente atingido por uma necessidade de constante evolução, no qual, quase diariamente, são lançados novos produtos, com novas propriedades e com uma maior abrangência de utilização, pelo que se verifica a necessidade constante de investir na tecnologia e imagem associada a cada um dos produtos.
- 19-** Tais produtos, juntamente com a marca “B...” tornar-se-iam técnica, tecnológica e comercialmente obsoletos, caso não fossem objecto de um investimento regular.
- 20-** Os produtos associados à marca “B...” foram objecto de várias actualizações e modificações ao longo do tempo, por imposição de requisitos regulamentares e por força da concorrência, sendo que alguns foram descontinuados por não apresentarem a rentabilidade desejada.
- 21-** 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.
- 22-** Este regulamento obrigou à reformulação dos produtos ... e
- 23-** Ainda em 2014, foram publicados dois novos regulamentos (Regulamento EU n.º 1003/2014 e 1004/2014 da Comissão, de 18 de Setembro de 2014) sobre alterações aos anexos das substâncias permitidas nos cosméticos, suas concentrações e condições.
- 24-** No âmbito desses 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 3 anos, sendo que tais regulamentos se aplicam ao ..., o que levou à necessidade da sua reformulação.

25- Até ao exercício de 2013, inclusive, os gastos referentes às amortizações foram deduzidos para efeitos de apuramento da matéria colectável.

26- Os Serviços de Inspecção Tributária nas acções de inspecção a empresas do grupo a que pertence a Requerente, corrigiram valores às rubricas de depreciações e amortizações do activo intangível “Marca B...”, nos exercícios de 2010 a 2013.

27- No exercício de 2014, a E... procedeu à contabilização das respectivas amortizações, no valor de €1.061.296,13.

28- Contudo, atendendo às correcções à matéria colectável realizadas nos exercícios de 2010 a 2013, a E... não deduziu o custo em questão para efeitos de apuramento da matéria colectável, tendo optado por acrescentar, no quadro 07, Campo 719 da

Declaração Periódica de Rendimentos Modelo 22 individual, o montante de €1.061.296,13, apurado mediante a aplicação da taxa de 6,803% ao custo de aquisição de activos identificados como Marca/Direitos B... .

29- Esta situação resultou no apuramento de um lucro tributável no montante de €1.195.827,51.

30- Consequentemente, aquando da entrega da declaração periódica de rendimentos modelo 22 do Grupo, a Requerente veio a apurar um total de IRC a pagar no montante de €285.900,54.

31- A Requerente procedeu ao pagamento da autoliquidação de imposto.

32- A Requerente não se conformou com a autoliquidação de IRC efectuada, considerando que a E... não deveria ter acrescido, no Quadro 07, Campo 719 – “Perdas por imparidade de activos correntes e depreciações e amortizações, não aceites como gastos”, o montante de €1.061.296,13.

33- Na qualidade de sociedade dominante sujeita ao RETGS, a Requerente apresentou em 17-12-2015 a reclamação graciosa n.º ...2015..., do acto de autoliquidação de IRC.

34- Em 13-07-2016, a Requerente foi notificada do projecto de decisão da reclamação graciosa.

35- Em 29-07-2016, a Requerente exerceu o seu direito de audição.

36- Em 31-08-2016, a Requerente foi notificada do despacho de indeferimento da reclamação graciosa.

37- Em 29-09-2016, a Requerente apresentou recurso hierárquico n.º ...2016... da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

38- Em 26-09-2017, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e testemunhal, e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo

07148/13¹⁹, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

A matéria em questão na presente acção arbitral foi já objecto de apreciação no âmbito do processo arbitral n.º 543/2017T do CAAD²⁰, relativo ao exercício de 2010 da ora Requerente.

Sendo as mesmas as questões suscitadas pela Requerente, a situação de facto subjacente àquelas é distinta, pelo que distinta terá de ser a solução a dar às mesmas.

Com efeito, enquanto que no referido processo arbitral n.º 543/2017T estava em causa a apreciação da legalidade da liquidação oficiosa promovida pela AT, na sequência de correcções operadas em sede de inspecção tributária e no presente caso está em causa a apreciação da legalidade do acto de autoliquidação praticado pela própria Requerente, que foi objecto de reclamação graciosa necessária, seguida de recurso hierárquico, reclamação e recurso estes que foram indeferidos pela AT.

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

¹⁹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

²⁰ Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=1&listPageSize=100&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=amortiza&s_artigos=&s_texto=&id=3513.

Assim, e como a própria Requerente reconhece, este vício restringe-se às decisões da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, não se estendendo à autoliquidação, cuja anulação a Requerente pretende, porquanto esta foi efectuada pela própria Requerente.

Ora, como refere Carla Castelo Trindade²¹, “*Esta é a primeira questão que deve ficar clara: o objecto do processo arbitral é o acto de (...) autoliquidação*”.

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

Decorrencia do quanto se vem de expor, é que “*não são arbitráveis os vícios próprios dos actos de indeferimento de reclamações graciosas, de recursos hierárquicos ou de pedidos de revisão do acto tributário porque escapam ao âmbito material da arbitragem tributária.*”²².

Como exemplifica ainda a mesma Autora²³, integram-se nesses vícios próprios dos actos de segundo e terceiro grau, os vícios formais que os inquinem, incluindo a sua falta de fundamentação.

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

Daí que, em primeira linha, se esteja no presente processo a sindicar a legalidade do acto de autoliquidação de IRC da Requerente (objecto directo da competência dos tribunais

²¹ “*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - Anotado*”, Almedina, 2016, p. 69.

²² *Idem*, p. 70.

²³ *Idem*, p. 71.

arbitrais), sendo a legalidade do acto secundário de reclamação graciosa – cuja função principal é garantir a tempestividade da Requerente para a impugnação arbitral do acto primário – meramente reflexa ou derivada da legalidade daquele, questão que se abordará adiante.

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

Com efeito, não se concluindo, como adiante se verá, pela anulação do acto de (auto)liquidação objecto dos presentes autos arbitrais, ter-se-á forçosamente de concluir que os actos de segundo grau, face aos factos apurados, teriam sido praticados com o mesmo conteúdo (indeferimento).

Deste modo, e pelo exposto, sendo o objecto da presente acção arbitral o acto de autoliquidação, e os actos de decisão da reclamação graciosa e do recurso hierárquico *apenas e na medida* em que incorporem a (i)legalidade daquele primeiro acto, não se incluindo aí, portanto, os vícios próprios de tais actos, incluindo o seu défice de fundamentação, não poderá este Tribunal pronunciar-se sobre esse vício arguido pela Requerente, improcedendo, por isso, o pedido arbitral nessa parte.

Aqui chegados, cumpre abordar a segunda linha de divergência entre a situação *sub iudice* e aquela que foi objecto de apreciação no processo arbitral n.º 543/2017T.

Assim, estando naquele outro processo em causa a apreciação da legalidade de um acto de liquidação oficiosa, praticado pela AT corrigindo liquidação anterior baseada na declaração do contribuinte, o ónus da prova da legalidade das correcções operadas

assistiria, em primeira linha, à AT o ónus da prova dos pressupostos legais da correcção que operou²⁴.

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

Neste caso, não só não usufrui a Requerente da presunção da veracidade da sua declaração, consagrada no art.º 75.º/1 da LGT (uma vez que vem a juízo, justamente, contra o teor da declaração que apresentou nos termos da lei), como é a ela própria que assiste o ónus da prova da ilegalidade do acto cuja anulação pretende⁷.

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

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

*

Dispõe o referido artigo 34.º/1/a) do CIRC, na versão aplicável, que “*Não são aceites como gastos: a) As depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deperecimento*”.

O Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro dispõe no seu artigo 16.º/1 que “*Os activos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deperecimento, designadamente por terem uma vigência temporal/limitada.*”.

²⁴ Cfr., nesse sentido, p. ex., o Ac. do TCA-N de 15-11-2013, proferido no processo 00201/06.8BEPNF. ⁷ Cfr., neste sentido, o Ac. do STA de 27-06-2012, proferido no processo 0982/11.

No caso concreto, pretende a Requerente que seja reconhecido um decréscimo ao seu lucro tributável, assente na consideração no campo 719, do quadro 07 da declaração modelo 22 individual da E..., Lda., das amortizações/depreciações, no montante de €1.061.296,13

As referidas amortizações/depreciações referem-se ao seguinte grupo de activos, adquiridos pela Requerente, em 23-12-2009, pelo valor de €15.600.000,00 e mais tarde transmitidos à E..., Lda, na sequência da subscrição de um aumento de capital em espécie:

- “*Manufacturing technology and know-how*”: compreendendo todo o *knowhow* relativo à formulação dos produtos, controlo de qualidade, acondicionamento, fórmulas, registo de reclamações, avaliações, processos, tecnologia utilizada;
- “*Registrations*”: compreendendo os dossiers de registo dos produtos e autorizações de comercialização;
 - “*Trademarks*”: compreendendo a marca “*B...*”, mas também as marcas “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...”, “...” e os registos actualizados;
- “*Marketing and promotional documents*”: compreendendo a lista de clientes, os planos de marketing e promoção, manuais de formação da força de vendas, existentes à data da transacção.
- A cedência de posição contratual em todos os contratos de distribuição que a alienante do activos havia celebrado, incluindo contratos de fornecimento ao Grupo G... e Grupo H...;
 - A cedência de posição contratual da alienante dos activos no âmbito dos contratos de fornecimento e de fabrico celebrados com os Laboratórios I... e J... .

Como se vê, o activo em questão compreende realidades muito diversas como sejam, para além de várias marcas comerciais, propriamente ditas, técnicas e conhecimentos de manufactura e fabrico, registos dos produtos e autorizações de comercialização, lista de clientes, planos de marketing e promoção, manuais de formação da força de vendas, e cedências de várias posições contratuais em contratos de distribuição e fornecimento.

É todo este grupo de activos, que a Requerente adquiriu em 23-12-2009 à F... S.A, pelo valor de €15.600.000,00, e que posteriormente foram transferidos para a E... na sequência de um aumento de capital, que a Requerente pretende amortizar *in totum*, no exercício de 2014, tendo por referência o período de vida útil de 10 anos.

Ora, compulsada a matéria de facto dada como provada, não se crê ser isento de dúvida razoável que a maioria dos activos aqui em análise, e supra-referidos, sejam susceptíveis de se conter num período de vida útil definido. O mesmo raciocínio se pode fazer relativamente aos activos correspondentes às marcas comerciais.

Com efeito, e desde logo, nesta matéria, como no mais (conforme se verá adiante), a Requerente mistura 21 marcas, igualizando-as, não se apurando qualquer distinção entre as mesmas e não se compreendendo, se, e porquê, deverão ser as mesmas objecto do mesmo tratamento ao nível dos pressupostos e condições da sua amortização fiscal.

Por outro lado, e um pouco em consequência da abordagem adoptada, a argumentação da Requerente relativamente ao cumprimento dos pressupostos da respectiva amortização fiscal pelas marcas comerciais em questão, tal como está reflectida na matéria de facto provada, reconduzem-se a circunstâncias genéricas, aplicáveis, por natureza, à generalidade das marcas comerciais.

Ora, conforme é consabido, as marcas comerciais, não obstante os factores indicados pela Requerente (e dados como provados), como sejam a necessidade de investimentos ao nível do mercado e da tecnologia, são, por princípio, activos sem uma duração definida, como de resto veio o legislador a reconhecer, ao introduzir na revisão do CIRC de 2014, o art.º 45.º-A do CIRC, onde previu, ao contrário do que acontecia até aí, que “É aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes activos intangíveis quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo: a) Elementos da propriedade industrial tais como marcas, (...) adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada;”.

Por outro lado, a referida tendência para a duração indefinida das marcas não colide com a normal e natural, ao longo do tempo, descontinuação de (linhas) de produtos abrangidos pela mesma marca comercial, bem como o lançamento de novas (linhas) de produtos

abrangidos por tal marca, em virtude de alterações regulamentares ou das condições do mercado, que não afectarão o uso e a intenção do uso por período indeterminado da marca, mas, antes, o período de uso de itens associados como *"técnicas e conhecimentos de manufactura e fabrico, os registos dos produtos e autorizações de comercialização, as listas de clientes, os planos de marketing e promoção, os manuais de formação da força de vendas, e as cedências de várias posições contratuais em contratos de distribuição e fornecimento"*.

Deste modo, os dispêndios subsequentes à aquisição efetuados com aqueles itens associados à marca comercial, não afectarão, à partida, a vida útil indefinida do activo intangível (conforme parágrafos 89 f) e 90 da NCRF6) e não amortizável, e não deverão ser, à partida, considerados como adições ao activo intangível que é a marca comercial ou substituições de parte do mesmo (conforme parágrafo 20 da NCRF6, e remissão deste para o tratamento previsto no parágrafo 62 da NCRF6).

Note-se que a circunstância de a marca comercial, enquanto activo intangível, ter vida útil indefinida, não impede que este possa sofrer perdas de valor, mas o tratamento contabilístico destas perdas não se enquadrará pela consideração de uma vida útil finita e o pelo consequente registo de amortizações, mas pelo registo de perdas de imparidade (conforme admitido pelo parágrafo 107 da NCRF6); e que também, as perdas por imparidade em activos intangíveis poderiam ser aceites fiscalmente como gastos, nos termos dos artigos 35.º e 38.º do CIRC (versão anterior à da Lei nº 2/2004), pelo que a legislação fiscal, nesta matéria, não colocava em causa a aplicação do princípio constitucional da tributação pelo lucro real, o que sucederia no caso em que não admitindo fiscalmente as amortizações, não admitisse fiscalmente perdas por imparidade (perdas de valor) naqueles activos intangíveis.

À luz do exposto, e em suma, julga-se que não resulta, no caso, provado para além de qualquer dúvida razoável que as 21 marcas que integram os activos ora em apreço tenham, todas elas, um período de vida útil definido, e que, como tal, devam ser considerados um activo intangível com duração finita e limitada, sujeito a amortizações e depreciações, que possam ser reconhecidas como custo fiscalmente relevante.

Relativamente aos restantes elementos integrantes do activo B..., acima discriminados, designadamente as técnicas e conhecimentos de manufactura e fabrico, os registos dos produtos e autorizações de comercialização, as listas de clientes, os planos de marketing e promoção, os manuais de formação da força de vendas, e as cedências de várias posições contratuais em contratos de distribuição e fornecimento, crê-se, como se adiantou já, que se indicia para lá do razoável da dúvida que integram activos de duração definida, sendo desde logo notório que, pelo menos alguns desses activos terão, efectivamente e por natureza, um período de duração finito.

Assim, e, por exemplo, as técnicas e conhecimentos de manufactura e fabrico estarão sujeitos a obsolescência, designadamente, e como a matéria de facto apurada indicia, em função de alterações regulamentares.

Por outro lado, os registos dos produtos e autorizações de comercialização, têm, face às respectivas regulamentações legais, prazos de vigência, ainda que sujeitos a renovação, e as listas de clientes, os planos de marketing e promoção e os manuais de formação da força de vendas, não serão, em princípio utilizáveis indefinidamente, sobretudo tendo em conta que a maior parte dos produtos que estão em causa se destinam uma faixa de mercado transitória (pais de recém-nascidos e crianças muito jovens).

Por fim, também os contratos de distribuição e fornecimento cuja posição foi adquirida pela Requerente à F... têm, também eles, um prazo de vigência, ainda que sujeito a renovação.

Nada indiciando que tais activos sejam desprovidos de valor (sendo, pelo contrário, notório que tais activos incorporam, efectivamente, um valor económico para o seu titular), ou que o respectivo valor não esteja abrangido no montante de €15.600.000,00 pago pela Requerente à B..., e a que se referem as amortizações/depreciações que a Requerente pretende fazer valer, não restarão dúvidas razoáveis de que estaremos perante activos fiscalmente elegíveis para efeitos de depreciação/amortização.

Todavia, estamos perante activos de natureza heterogénea, e não foram coligidos elementos suficientes que permitam concluir que, para todos e cada um deles, é adequado o prazo de amortização que a Requerente ora pretende fazer valer.

Efectivamente, não obstante estar provado que para fixação dos prazos de amortização que sustenta, a Requerente ponderou os ciclos de vida típicos dos activos, a obsolescência técnica, tecnológica e comercial, a concorrência, e o nível de dispêndio da manutenção exigido, para obter os benefícios económicos futuros, esperados pelos activos, o certo é que é impossível a este Tribunal verificar se, e em que medida, os referidos factores se aplicam a cada um dos diversos tipos de activos que estão em causa.

Conclui-se, assim e em suma, que a Requerente não demonstrou com fiabilidade, activo a activo, qual a vida útil dos intangíveis adquiridos em questão, reconhecendo que são diversos os activos que adquiriu através do contrato, que têm vida úteis distintas, mas tendo optado por amortizar tudo a uma taxa média, sem que se descortine fundamento material e legal que valide tal opção.

Ora, a contabilidade para ser fiável, deve ser verificável, ou seja deve permitir o seu recálculo, sendo que nenhum dos elementos constantes do processo, julga-se, permite recalcular a vida útil dos activos em questão, pelo que, ainda que se admita que a vida útil dos activos ora em apreço seja finita, julga-se não ter sido cabalmente demonstrada a concreta determinação da respectiva vida útil.

Neste quadro, e à luz do disposto no art.º 74.º/1 da LGT, nada mais cabe a este Tribunal que julgar integralmente improcedente o pedido arbitral formulado.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Absolver a Requerida do pedido; e
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante abaixo fixado, tendo-se em conta o que já foi pago.

D. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 191.795,66, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b)

do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e

22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de Novembro de 2018

O Árbitro Presidente
(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal
(Nuno Maldonado Sousa)

O Árbitro Vogal
(Sérgio Pontes)

ANEXO 3: Acórdão do CAAD, processo n.º: 162/2015: AI; reintegração e amortização

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 162/2015-T

Tema: IRC - Ativo intangível; reintegração e amortização

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof. Doutor Tomás Cantista Tavares (árbitro-presidente), Dr. Fernando Carreira de Araújo e Prof. Doutora Ana Maria Rodrigues (árbitros vogais), designados respetivamente pela Requerente e pela Requerida para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 2/6/2015, acordam no seguinte:

1. RELATÓRIO

A... – ..., SA (NIPC ..., e sede atual na ..., ..., em Lisboa), apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral coletivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 6.º, n.º 2, al. b) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante RJAT), em que é

Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante AT), com vista à declaração de ilegalidade dos atos de indeferimento de Recurso Hierárquico (... 2012 ...) e consequentemente (em termos finais) da liquidação de IRC (e derrama) ao ano de 2008 (n.º 2011 ...) em que assenta – com correção à matéria coletável de 1.414.216,60€, traduzida na amortização fiscal de um programa de computador, enquanto ativo incorpóreo, na sequência da sua aquisição, como melhor se verá.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT.

Nos termos do disposto no art. 6.º, n.º 2, al. b) do RJAT, a Requerente utilizou a prerrogativa legal de nomeação de árbitro, tendo designado o Dr. Fernando Carreira de Araújo; a AT nomeou como árbitro a Prof. Doutora Ana Maria Rodrigues; e ambos os árbitros designaram o Prof. Doutor Tomás Cantista Tavares como árbitro presidente.

Todos os árbitros comunicaram a sua aceitação no prazo aplicável. A AT suscitou incidente de suspeição de árbitro, devidamente decidido pelo órgão competente, depois de notificados todos os interessados, no sentido da inexistência de fundamentos para essa pretensão.

O tribunal arbitral coletivo foi constituído em 2/6/2015.

A AT respondeu, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.

No dia 2/11/2015 efetuou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, seguida, nesse mesmo dia, da inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente.

As Partes acordaram em que se realizassem alegações orais, que foram proferidas de seguida, nesse mesmo dia.

Dada a complexidade da questão e atrasos processuais, foi proferido despacho de prorrogação da decisão, até dois meses.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe no art. 2.º, n.º 1, al. a) e art. 4.º, ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e art. 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

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

Não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

1. MATÉRIA DE FACTO

1.1 Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo (processo administrativo, factos consensualizados pelas partes, depoimentos das testemunhas [que mostraram isenção e

conhecimentos técnicos] e documentos fiáveis e não impugnados), consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- a) Em 2008, a Requerente integrava, para efeitos de tributação em IRC, um grupo fiscal sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), previsto nos arts. 69º e ss., do CIRC, do qual era sociedade dominante;
- b) A Requerente apresentou tempestivamente a declaração de rendimentos de IRC modelo 22 de 2008, do grupo de sociedades;
- c) A Requerente (sociedade dominante) foi alvo de um processo inspetivo ao IRC de 2008 (Ordem de Serviço OI2010...) – que, entre outras, corrigiu a matéria coletável em 1.414.216,60€, por não-aceitação da amortização fiscal do investimento informático no sistema
- d) Inconformada, a Requerente deduziu tempestiva Reclamação Graciosa, indeferida expressamente quanto a este ponto – e, em sequência, recurso Hierárquico tempestivo, cujo indeferimento expresse motivou a presente ação arbitral.
- e) A Requerente incorreu em custos com a aquisição e desenvolvimento do *software* utilizado na sua atividade, designado por ... – sistema que permite o controlo dos objetos postais ao longo de todo o processo de distribuição postal, desde a sua aceitação pelos serviços postais até à sua entrega.
- f) As partes concordam com os termos e características dos negócios aquisitivos do sistema informático e com as matérias quantitativas (preços pagos e valores do sistema informático); discordam apenas da qualificação e tratamento contabilístico e fiscal deste *software* informático.
- g) O sistema ... é uma aplicação informática complexa – sucessivamente alterada, desenvolvida e aperfeiçoada ao longo dos anos – que coordena toda a localização e monitorização das encomendas postais registadas desde o momento inicial até a sua entrega ao cliente (depoimento de todas as testemunhas).
- h) A Requerente tem anualmente de gastar recursos humanos e monetários para atualizar e aperfeiçoar a plataforma informática do sistema ... (depoimento de todas as testemunhas).

- i) A Requerente amortizou esses investimentos num prazo de 3 anos, em termos contabilísticos e fiscais.
- j) A Requerida entende que tais investimentos não seriam fiscalmente amortizáveis, pelos motivos desenvolvidos infra.

1.2. Factos não provados

Não há factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos apresentados pelas partes (que são documentos emitidos pelas Finanças e declarações de rendimentos), no consenso das partes (também em relação aos valores), nas informações oficiais juntas ao processo e nos depoimentos das testemunhas – credíveis e isentos, não obstante serem funcionários da Requerente.

2. MATÉRIA DE DIREITO

2.1. Questão *decidendi*

Tal como é aceite pelas partes, a questão que se coloca nos presentes autos prende-se apenas com o tratamento fiscal dos gastos suportados com a amortização, em 2008, do *software* ... adquirido nesse mesmo ano:

- a) Não serão fiscalmente amortizáveis, como advoga a Requerida, por se tratarem alegadamente de ativos intangíveis não perecíveis;
- b) Ou, ao invés, serão fiscalmente amortizáveis, como sustenta o contribuinte. Deve notar-se que o contencioso tributário tem ainda atualmente a natureza de um contencioso de anulação, com a mera sindicância da legalidade (ou ilegalidade) da liquidação e da argumentação factual e jurídica em que se sustenta (art. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT).

2.2. As leis aplicáveis

As leis com ligação ao caso em análise são as seguintes (nos diplomas, redação e numeração de 2008):

Pelo art. 28.º, n.º 1, do CIRC – a amortização fiscal está circunscrita aos elementos do ativo sujeitos a deprecimento, *“considerando-se como tais os elementos do ativo imobilizado que, com carácter repetitivo, sofreram perdas de valor resultantes da sua utilização, do decurso do tempo, do progresso técnico de quaisquer outras causas”*. O art. 33.º, n.º 1, al. a), do CIRC precisa que não são aceites como custo fiscal, *“as reintegrações e as amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento”*. O Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12/1 – diploma que precisa e esclarece as regras fiscais de amortização à época – diz-nos o seguinte:

a) Art. 1.º, n.º 1: as reintegrações e amortizações fiscais aplicam-se aos elementos do ativo imobilizado sujeitos a deprecimento.

b) Quanto aos elementos do ativo imobilizado incorpóreo:

- O princípio geral consta do art. 17.º, n.º 1 do DR 2/90: *“os elementos do ativo imobilizado incorpóreo são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada”*.

- O art. 17.º n.º 2, do DR 2/90 precisa e desenvolve a ideia, ao exemplificar alguns ativos imobilizados incorpóreos sujeitos a amortização, entre os quais *“elementos de propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de fabrico, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso, e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo”*.

c) Quanto aos bens do ativo imobilizado corpóreo:

- Os bens do ativo imobilizado corpóreo sujeitos a deprecimento são amortizados, por regra, em quotas constantes sob o custo de produção ou aquisição, pela percentagem anual indicada na Tabela Anexa ao DR 2/90.

- A tabela Anexa ao DR 2/90, código 2440, manda amortizar os *“programas de computador”*, elementos diversos do ativo corpóreo, à taxa anual de 33, 33%.

- A tabela Anexa ao DR 2/90, código 2240, manda amortizar os “computadores”, à taxa de 25%.

2.3. Os argumentos das partes

A Requerida invoca, em síntese, na fundamentação da liquidação (e pronúncias ulteriores, inclusive na resposta no processo arbitral), que o investimento no *software* ... deve ser qualificado como um ativo incorpóreo, não amortizável, porque não sujeito a deprecimento e por não preenchimento dos requisitos do art. 17.º, n.º 2, al. c), do DR 2/90; a regra da dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade implicaria, no caso concreto, que perante a inexistência de uma distorção expressa sobre a contabilidade, se teria de seguir os ditames da contabilidade, que impediriam a amortização ou reintegração contabilística e fiscal do *software* ... (ativo incorpóreo).

Por seu turno, a Requerente argumenta, em síntese, o seguinte: os programas de computador não se subsumem fiscalmente no art. 17.º, n.º 2, do DR 2/90 (elementos de propriedade industrial, tais como patentes), mas na rubrica programas de computador ou ainda que assim não fosse, o *software* em causa seria amortizável, nos termos do art. 17.º, n.º 1, do DR 2/90, porque sujeito a deprecimento, independentemente da sua relevação contabilística como imobilizado corpóreo ou incorpóreo, atento o princípio de tributação das empresas pelo lucro real.

2.4. Decisão

O tribunal analisou toda a retórica aduzida pelas partes (nas suas peças escritas e alegações) – e tomou a sua decisão tendo por base a legalidade ou ilegalidade dos fundamentos introduzidos pela Autoridade Tributária. No objeto do processo, importa sobretudo analisar a bondade e legalidade dos argumentos esgrimidos pela Autoridade Tributária ao longo de todo este processo.

O sistema informático ... deve ser tratado em termos contabilísticos e fiscais:

- a) Em termos qualificativos: como um ativo incorpóreo (e não como um ativo corpóreo);

- b) Em termos quantitativos: pelo seu custo de aquisição (e neste ponto as partes estão de acordo).

Não se assume, pois, como um ativo corpóreo, como invocou o Requerente, por pretensa subsunção ao DR 2/90, código 2440 (introduzido pela primeira vez nas tabelas de amortização pela Portaria 737/81, de 29 de Agosto) que manda amortizar os “programas de computador”, como elementos diversos do ativo corpóreo, à taxa anual de 33, 33% - sendo aliás os “programas de computador” diversos do próprio computador, descrito na Tabela no código 2240 e amortizado à taxa de 25%, ainda que eventualmente fosse essa a prática das empresas, conforme alegado mas não demonstrado pela Requerente.

É que o disposto na IAS 38 (emitida em 1998 e revista em 2004) era já vigente em Portugal em resultado da remissão para as normas internacionais de contabilidade prevista na diretriz contabilística 18 (emitida em 1996 e revista em 2005), na ausência de *guidelines* para a questão em apreço no Plano Oficial de Contabilidade (POC) ou nas próprias diretrizes contabilísticas.

Esta redação da Tabela não é feliz, ao qualificar os programas de computador como um ativo corpóreo, quando a sua característica estruturante é cada vez mais (e já o era à data dos factos) a imaterialidade – isto é a ausência de suporte físico e, com isso, a sua qualificação como intangível ou incorpóreo.

Este preceito só pode ser interpretado numa visão histórica da informática (e hoje antiquada pois o suporte físico perde relevância), em que ainda se estabelecia uma tensão entre o suporte físico (*hardware*) e o intangível (*software*): um programa de computador será qualificado como um ativo corpóreo quando o seu elemento preponderante e determinante for o suporte físico (casos raros) e não o elemento sem substância física. Tem assim de se efetuar um juízo de prognose em face do caso concreto, na determinação do elemento mais significativo do ativo: se o físico ou se o intangível. Assim, por exemplo, se o elemento mais importante é o *hardware* – deve ser considerado um ativo tangível; se ao invés, o elemento determinante é o *software* (a linguagem e aplicação informática), então o elemento em causa assume a natureza de um ativo intangível.

É isto o que diz aliás o parágrafo 4 da Norma Contabilista de Relato Financeiro 6, que apesar da sua entrada em vigor ter ocorrido apenas em 2010, *i.e.*, portanto em momento

posterior ao caso dos autos, funciona como um elemento auxiliador da interpretação dos preceitos legais em análise, concretizando pela primeira vez numa norma nacional especificamente o que já estava previsto na norma internacional já referida e igualmente aplicável em Portugal nos termos referidos.

No caso concreto, o determinante no sistema informático ... não é o computador físico onde está alojado ou o suporte físico que permitiu a sua instalação (*hardware*), mas a aplicação e programação informática, sem substrato físico, que criou e gere todas as ferramentas de gestão de acompanhamento *on line* da correspondência no processo de distribuição postal (sistema ...), com ganhos para os clientes e para a própria Requerente, na gestão do negócio das encomendas, sob registo, que lhe são confiadas.

Por conseguinte, ao caso concreto não se aplica o código 2440, que manda amortizar os “programas de computador”, enquanto ativos tangíveis (imobilizados corpóreos) pelo prazo de 3 anos, à taxa de 33,33% ao ano.

Repugna aceitar que a lei fiscal vigente contivesse uma distorção face à contabilidade no que concerne à qualificação do mesmo ativo informático (programas de computador) – incorpóreo em termos contabilísticos e corpóreo em termos fiscais; que a contabilidade qualificasse um item de uma forma e a fiscalidade de outra, em violação da regra da dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade, sem se almejarem razões fiscais legitimadoras desse alegado entorse.

Do mesmo modo repugna concluir que não era aplicável aos programas de computador, enquanto ativos incorpóreos qualquer código previsto na tabela de amortizações, pelo que a solução para o caso concreto encontra-se assim no regime de amortização fiscal das imobilizações incorpóreas descritas no art. 17.º do DR 2/90 e nas suas implicações em sede desse mesmo diploma.

O n.º 1 desse preceito define a regra central (em obediência e harmonia com o art. 28.º e 33.º do CIRC): só são amortizáveis os ativos imobilizados incorpóreos sujeitos a deprecimento.

Por deprecimento entende-se a perda sistemática (continuada no tempo) de valor do bem pela passagem do tempo, entre outros motivos, pelo seu desgaste continuado ou pela usual e normal obsolescência tecnológica. Dito por outras palavras, quando a empresa, no

momento em que efetua o investimento (e adquire o ativo imobilizado) pressupõe de antemão (com base em estimativas fiáveis e aderentes à realidade) que o mesmo se desvalorizará paulatina e reiteradamente – de tal forma que ou terá de adquirir um outro investimento similar, no final do período de utilidade esperada, ou terá de efetuar reparações ou beneficiações, para lhe aumentar e preservar a sua utilidade na organização, ou dito de outro modo prolongar a sua vida útil. Ora, nesses casos, a redução sistemática do valor do bem é contabilística e fiscalmente incorporada através da amortização. Conforme dispõe o parágrafo 91 da Norma Contabilística de Relato Financeiro 6 – elemento interpretativo auxiliar – e a própria IAS 38 desde 1998, o *software* de computadores (como o sistema ...), fruto de rápidas alterações na tecnologia, são suscetíveis de obsolescência tecnológica, sendo provável uma curta vida útil – admitindose assim a legitimidade de amortização do *software* de computadores, independentemente da relevação contabilística efetuada pelos contribuintes.

O n.º 1 do art. 17.º do DR 2/90 esclarece ainda que existe deprecimento dos ativos incorpóreos, “*designadamente por terem vigência temporal limitada*”. Esta parte do preceito possui três corolários interpretativos para o caso concreto.

Primeiro: o legislador, ciente da abertura e dificuldade interpretativa do conceito “*deprecimento*” associado a intangíveis (seja na vertente qualitativa, seja na parte quantitativa – em quantos anos se deve efetuar a amortização), criou esta explicitação para facilitar o intérprete, assumindo que um ativo intangível com vigência temporal limitada está necessariamente sujeito a deprecimento, sendo passível de amortização fiscal, seguramente pelo número de anos da sua vigência temporal limitada.

Segundo: tal não significa que o oposto não seja amortizável. Dito pela positiva: os ativos intangíveis sem vigência temporal limitada podem ser amortizáveis fiscalmente, no caso de estarem sujeitos a deprecimento. Tudo depende do caso concreto. Em algumas situações, o ativo intangível sem vigência temporal limitada não sofre perdas sistemáticas, paulatinas e periódicas de valor – e, por conseguinte, não está sujeito a amortização, nem contabilística, nem fiscal. É o que sucede, atualmente, com o tratamento do *goodwill* ou com os ativos intangíveis com vida útil indefinida. Estará sujeito apenas a perdas por imparidade, se e quando aconteça algum fenómeno ou circunstância (não sistemática) que lhe retirem objetivamente parte do seu valor.

Mas em outros casos, como sucede com o sistema informático ..., o ativo intangível, apesar de não ter vigência temporal limitada, vai perdendo sistemática e paulatinamente o seu valor, ao longo da sua utilização pelo tempo, dada a constante evolução tecnológica. Em poucos anos, o sistema ... fica rapidamente caduco e obsoleto – e imprestável para o negócio. E tal só não sucede, se a empresa o for constantemente atualizando e evoluindo, por trabalho próprio e de terceiros especializados, para o manter no padrão mais elevado de atualização informática (como foi o caso).

Não podia pois a Requerente adicionar o valor do novo investimento (beneficiação ou reparação) ao valor bruto do investimento inicial, sob pena de inelutavelmente conduzir em qualquer momento à necessidade de reconhecer uma imparidade no ativo em causa, pois o valor de uso para a empresa permanece o mesmo.

Não vinga assim a tese da Requerida ao notar que o sistema informático ... não é perecível pois tem já uma duração muito longa e similar e projeta manter-se no futuro, pois o valor de utilidade do ativo é e decorre das beneficiações recentes. O ponto crucial é antes a ponderação que teria de ser efetuada no momento da aquisição desse sistema informático pela Requerente – que sabia que esse investimento (o estado da aplicação informática ... em 2008) teria uma utilização temporal limitada no tempo, dada a evolução tecnológica – e que ter-se-iam de fazer investimentos informáticos substanciais em cada ano para o manter prestável na organização.

Ou seja: é do próprio senso comum concluir que esse ativo intangível está sujeito a deprecimento, dada a realidade factual em que se insere, apesar de não ter uma vigência temporal limitada. Ou melhor ainda – e é já a terceira consideração: a expressão “vigência temporal limitada” não se encerra apenas na categoria jurídico-formal dos direitos intangíveis com utilização limitada no tempo, mas estende-se também às realidades económicas de depreciação real e factual dos ativos intangíveis, apesar de não terem juridicamente uma vigência temporal limitada (direito de utilização limitado no tempo). Esta noção assume aliás foros gerais no direito tributário. Assim, por exemplo, deprecia-se/amortiza-se uma viatura não pelo período que a empresa estima que será proprietária do automóvel, mas pelo número de anos em que se estima (e a lei fiscal impõe) que esse ativo terá utilidade económica para a organização – sendo apto para

auxiliar na consumação das vendas e prestações de serviços, ainda que a viatura seja normalmente utilizada para além do prazo de 4 anos de depreciação previsto na lei fiscal.

Esta ideia vigora igualmente para o sistema informático ...: assumindo o seu deprecimento (por obsolescência tecnológica), ele será amortizado pelo número de anos em que se estima que esse investimento (no estado atual em 2008) sirva a organização, até o seu valor ser de zero, se entretanto não se fizessem novos investimentos e *upgrades* nessa aplicação informática. E isso é independente de juridicamente o direito de utilização ser temporário ou não.

A Requerida invoca ainda que a vigência ou manutenção do sistema ... tem mais de 10 anos, numa homogeneidade de utilização para o utilizador ao longo do tempo, seria a prova absoluta do seu não deprecimento. Não podemos acompanhar esta ideia. As empresas, quando adquirem um qualquer sistema informático, têm razões imperiosas que justificam o seu deprecimento – a paulatina evolução tecnológica e sistemática obsolescência do investimento, a médio prazo, pelo normal decurso dos avanços informáticos. E isso basta para legitimar a amortização contabilística e fiscal dos intangíveis. Coisa diferente é se passados 10 anos o ativo ainda está apto para a organização. Isso não invalida o seu deprecimento.

O facto de passados os anos o ativo ainda ter valor significa apenas que a taxa aplicada pode não ter sido a economicamente correta ou que houve melhorias supervenientes (decisivas) que mantiveram a aplicação informática útil para a organização, ou tão só alterações no mercado e na concorrência ou mesmo apenas para acautelar desvalorizações monetárias (daí a lei prever os coeficientes de desvalorização monetária para se tributarem apenas ganhos reais). Introduzamos um exemplo, para melhor perceber esta ideia: se um automóvel está na organização passados 10 anos (sendo amortizado em 4), tal não significa que a viatura não seja amortizável/depreciável. Significa apenas que se terá praticado uma taxa de amortização mais intensa do que o seu deprecimento real ou que houve entretanto obras e melhorias na viatura que permitiram a extensão da sua vigência temporal com utilidade para a organização, ou que o valor de mercado do automóvel em novo aumentou entretanto.

Ora, no caso presente, o sistema ... é perecível e portanto amortizável; e realce-se que a Autoridade Tributária não colocou em causa o período de amortização, de 33,33% ao ano – não invocou que a Requerente teria porventura acelerado as amortizações, numa opção contabilística e fiscal mais intensa do que o deprecimento real e económico do bem, apenas invocou uma questão anterior ou prévia: o da classificação e efetivo deprecimento do bem. Esta matéria quantitativa está portanto fora do objeto do processo, ao contrário do verificado nos processos arbitrais 653/2014 e 16/2015 quanto a equipamentos eólicos ou 75/2014 quanto a equipamentos fotovoltaicos. Mas diga-se em abono da verdade, que perante a abertura quanto ao prazo e taxa de amortizações de ativos incorpóreos que não estão contidos na Tabela anexa ao DR 2/90 – como é o caso – não repugna que devam ser idoneamente interpretados, por unidade do sistema, identidade de ideias e confiança dos agentes, à falta de prazo na Tabela, pelo prazo e período definidos nos “programas de computador” dos ativos corpóreos (2440 da Tabela), ou mesmo pelo prazo e período definido em concreto para o imobilizado incorpóreo, em ambos os casos 3 anos.

Importa, por fim, explicar o disposto no art. 17.º, n.º 2, do DR 2/90, para aferir da sua eventual aplicação ao caso dos autos, nos termos alegados pela Requerida.

Este preceito concretiza o princípio geral definido no n.º 1 (há amortização quando o incorpóreo seja perecível), na mira de facilitar o trabalho do intérprete e encaixando os exemplos aí descritos nas rubricas da tabela anexa ao DR 2/90. Assim, as despesas de desenvolvimento são amortizáveis à taxa de 33,33% (2470 da Tabela) – porque perecíveis, e subsumíveis igualmente na característica geral do n.º 1 do art. 17.º do DR 2/90.

O tema potencialmente relacionado com o caso dos autos prende-se com a alínea c) do n.º 2 do art. 17.º do DR 2/90, sendo certo, porém que a Requerida na sua Resposta, não aborda sequer este argumento, que é todavia esgrimido, ao longo das diversas pronúncias da Autoridade Tributária neste processo, por vezes de forma pouco articulada e difusa.

Diz o art. 17.º, n.º 2, al. c) que são amortizáveis, em função do período de utilização exclusiva, os “elementos de propriedade industrial, tais como patentes [...], adquiridos a

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

O sistema ... não é uma patente informática (de *software*).

Uma patente é uma concessão pública, conferida pelo Estado (ou por um organismo com competências para tal delegado pelo Estado), que garante ao seu titular a exclusividade de explorar comercialmente a sua criação por um certo período de tempo (por norma 20 anos).

As patentes incidem sobre invenções novas (produtos ou processos), implicando atividade inventiva, suscetíveis de aplicação industrial (art. 51.º do Código da Propriedade Industrial). Porém, não são patenteáveis, “*os programas de computador, como tais, sem qualquer contributo*” – art. 52.º, n.º 1, al. c) do Código da Propriedade Industrial. Quer dizer, os programas de computador, como o sistema ... que se limita a resolver problemas de negócio, utilizando, compilando e cruzando a linguagem informática conhecida, sem inovação ou rutura tecnológica na linguagem informática, não é patenteável – e como tal não se insere na propriedade industrial. E não se lhe aplica o art. 17.º, n.º 2, al. c) do DR 2/90. Só seriam patenteáveis os programas de computador, com contributo, com uma nova ideia ou conceito de computação. Tal não significa que os programas de computador, como o ..., não tenham proteção jurídica. Claro que a possuem, sob a roupagem do direito autoral (art. 36.º do Código de direitos de autor e dos direitos conexos), mas não sob o domínio do direito de propriedade industrial.

3. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O contribuinte tem direito a juros indemnizatórios quando exista um erro na liquidação imputável aos serviços – e que desse erro tenha resultado o pagamento de uma quantia de imposto superior ao legalmente devido – art. 43.º da LGT.

Ora, perante a procedência da presente ação arbitral, conclui-se pela ilegalidade da liquidação que lhe deu origem (e ulteriores decisões da Requerida sobre este processo). E tal ilegalidade ficou-se a dever a um erro imputável aos serviços, que por sua iniciativa procederam a liquidação adicional de imposto sem justificação e fundamento – e sem que

o contribuinte tenha para ela contribuído porque forma que fosse (Ac. STA de 15/11/2000, processo 22791, em www.dgsi.pt).

Este facto é suficiente constatar a existência de um erro na liquidação adicional imputável aos serviços, para determinar o pagamento de juros indemnizatórios a favor do contribuinte, à taxa legal, contados desde o pagamento do imposto (e juros compensatórios) em 2/3/2011, até integral pagamento.

4. DECISÃO

De harmonia com o exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de indeferimento do Recurso Hierárquico (processo ... 2012 ...), por errada interpretação e aplicação do regime do artigo 28.º do CIRC e artigo 17.º do DR 2/90, que constitui vício e violação de lei, por erro nos pressupostos de direito.
- b. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRC (e derrama) do ano de 2008, n.º 2011 ..., na parte ainda subsistente, com a aceitação fiscal da amortização do valor de 1.414.216,60€ referente ao sistema informático

E em consequência, porque a liquidação havia já sido paga:

- c. Condenar a Autoridade Tributária a reembolsar à Requerente do valor de imposto (e derrama) e juros compensatórios em que se consubstanciou tal liquidação, agora anulada (ponto b.).
- d. Condenar a Autoridade Tributária a pagar juros indemnizatórios à Requerente, sobre a quantia definidas no ponto c., à taxa legal, desde 2 de Março de 2011, até integral reembolso.

5. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no art 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 – e dada a ausência de contestação por parte da Requerida, fixa-se ao processo o valor de € 406.026,17€

(estimativa de imposto e juros compensatórios fixado pelo Requerente e que decorrem da correção à matéria coletável relativa ao tema objeto deste processo).

6. CUSTAS

Não há lugar à fixação e repartição da responsabilidade pelas custas do processo, nos termos do n.º 4 do art. 22.º do RJAT.

Notifique-se

Lisboa, 6 de Janeiro de 2016

Os Árbitros

Tomás Cantista Tavares (árbitro Presidente)

Fernando Carreira de Araújo (árbitro Vogal)

Ana Maria Rodrigues (árbitro Vogal)

ANEXO 4: Acórdão do CAAD, processo n.º 147/2018: Exceção de incompetência em razão da matéria– goodwill- gasto fiscal- artigo 45.º-A do código do IRC

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 147/2018-T

Tema: IRC - Excepção de incompetência em razão da matéria – *Goodwill* – Gasto fiscal - Artigo 45.ºA do Código do IRC.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

“A... – Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A.”, pessoa colectiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ...-..., Lisboa, e “B..., S.A.”, pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ..., doravante designadas, em conjunto, por “Requerentes”, requereram a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e dos artigos 96.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

As Requerentes deduziram pedido de pronúncia arbitral contra o indeferimento tácito do Recurso Hierárquico por si apresentado contra o indeferimento (também tácito) da Reclamação Graciosa da autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2015 ... relativa ao exercício de 2014 pretendendo, em suma, que o Tribunal Arbitral:

- a) Anule a decisão de indeferimento tácito do Recurso Hierárquico *supra* melhor identificado e, por consequência, do indeferimento (tácito) da Reclamação

Graciosa da autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2015 ... relativa ao exercício de 2014; e

- b) Ordene a dedução do montante de €107.622,08 ao lucro tributável individual da sociedade B..., S.A. relativo ao exercício de 2014 e o reflexo dessa correcção no lucro tributável apurado pelo Grupo, determinando-se a restituição do montante de €24.753,08 a título de IRC e o montante de €1.614,33 a título de Derrama Municipal, no montante global de €26.367,41.

Para fundamentar o seu pedido as Requerentes alegam, em suma, que:

- (i) A declaração Modelo 22 de IRC da Requerente “B..., S.A.” apresenta erros de preenchimento, quer ao nível da dedução do gasto fiscal associado ao reconhecimento autónomo de um activo intangível, quer ao nível da não dedutibilidade do gasto associado à perdas por imparidade reconhecidas no período de 2014;
- (ii) Estes alegados erros tiveram impacto no apuramento do lucro tributável do Grupo apurado pela “A...– Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A.” na qualidade de sociedade dominante;
- (iii) A “B..., S.A.” procedeu, no exercício de 2014, ao reconhecimento autónomo de um activo intangível no montante de €5.107.583,94 relativo ao *goodwill* gerado no âmbito de uma operação de concentração de empresas;
- (iv) Este *goodwill* cumpre os requisitos previstos na alínea b) do artigo 45.º-A do Código do IRC e, em consequência, poderá ser aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial sendo que, no exercício de 2014, este montante ascende a €255.379,20;
- (v) A “B..., S.A.” reconheceu também uma perda por imparidade sobre o referido activo intangível no montante de €147.757,12 que, contudo, não cumpre os requisitos previstos no artigo 31.º - B do Código do IRC e que, por isso, não poderá ser considerado não dedutível para efeitos fiscais;

- (vi) Em consequência a “B..., S.A.” poderá deduzir ao lucro tributável individual apurado no período de tributação de 2014, o montante de €107.622,08;
- (vii) Tal situação tem consequências ao nível do lucro tributável do Grupo de Sociedades que a “B..., S.A.” integra bem como da Derrama Municipal suportada que deverão ser reduzidas em conformidade.

As Requerentes arrolaram 2 (duas) testemunhas e juntaram 8 (oito) documentos.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

O Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro singular do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, nos termos do disposto nos artigos 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 2 do Código Deontológico do CAAD.

As partes, oportunamente notificadas, não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos previstos no Código Deontológico do CAAD, e o Tribunal Arbitral foi constituído em 7 de Junho de 2018, de acordo com a alínea c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT.

A Requerida apresentou Resposta e juntou o processo administrativo. Na Resposta apresentada, e em síntese:

- (i) Invoca a excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciação da segunda parte do pedido das Requerentes, isto é, *“(...) a restituição à Requerente do IRC pago em excesso no montante global de €26.367,41”* (cfr. §.12.º e 17.º da Resposta da Autoridade Tributária);
- (ii) Quanto à questão de fundo, defende que, em consonância com a informação prestada na IES pela B..., o valor contabilizado como perda por imparidade corresponde, na realidade, à amortização fiscal permitida pela alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º - A do Código do IRC calculada numa base de

prorata temporis, pelo que o procedimento adoptado pela B... de não efectuar a correcção ao lucro tributável das designadas perdas por imparidade está em conformidade com a aplicação daquele preceito;

(iii) Tal implica que, no exercício de 2014, não deva ser efectuada qualquer correcção negativa ao lucro tributável de montante equivalente à diferença [€.107.622,08] entre o valor da perda por imparidade e o valor anual da amortização fiscal, resultante da aplicação da taxa de 5% (1/20) ao montante atribuído ao *goodwill*, porquanto, a B... tem direito a recuperar essa diferença no final do prazo de 20 anos;

(iv) Refere ainda que não existe prova, nos presentes autos, do cumprimento das normas contabilísticas aplicáveis na determinação pela B... do montante de *goodwill* reconhecido autonomamente, no período de 2014 (€5.107.583,94), pelo que não poderá ser aceite o pedido das Requerentes no sentido de beneficiarem do regime previsto no artigo 45.º-A do CIRC;

(v) Solicitou a dispensa de produção de prova testemunhal e concluiu pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por falta de suporte legal.

Notificadas, em 13/07/2018, para, ao abrigo do princípio do contraditório previsto na alínea a) do artigo 16.º do RJAT, se pronunciarem sobre a excepção invocada pela Requerida, vieram as Requerentes, em 07/09/2018, responder, pugnando pela improcedência da mesma.

Em 12/09/2018, foram as Requerentes notificadas, nos termos do disposto nas alíneas c) e e) do artigo 16.º RJAT, para indicar a que matéria pretendiam que respondessem as testemunhas por si arroladas, por referência aos artigos do seu pedido de pronúncia arbitral. As Requerentes apresentaram resposta em 24/09/2018.

Por considerar que os factos indicados pelas Requerentes não eram passíveis de prova testemunhal ou que a prova pretendida produzir já se encontrava efectuada nos autos por documentos, o Tribunal Arbitral proferiu, em 01/10/2018, despacho de dispensa de produção da prova testemunhal, bem como da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT.

Neste despacho, foram ainda as Partes notificadas da data limite para a prolação da decisão, que se fixou em 30 de Novembro de 2018, com advertência das Requerentes para, até essa data, procederem ao pagamento da taxa arbitral subsequente nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicarem esse pagamento ao CAAD.

2. SANEAMENTO

1. Pressupostos Processuais

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (*cfr.* artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* 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).

A cumulação de pedidos e autores é admissível pois estamos perante as mesmas circunstâncias de facto e a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (*cfr.* artigo 3.º, n.º 1 do RJAT).

O processo não enferma de nulidades.

2. Da excepção invocada pela Autoridade Tributária

Na Resposta apresentada, invoca a Requerida a excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciação da segunda parte do pedido das Requerentes, isto é, “(...) a restituição à Requerente do IRC pago em excesso no montante global de €26.367,41” (*cfr.* §.12.º da Resposta da Autoridade Tributária).

Apreciando, dir-se-á, desde logo, que assiste razão à Autoridade Tributária.

Não obstante a autorização legislativa vertida no artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, tivesse amplitude suficiente para permitir que o processo arbitral tributário

constituísse uma alternativa à “à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”, a verdade é que o legislador não utilizou, nessa parte, aquela autorização legislativa.

Tal decorre, com clareza meridiana, do RJAT. Desde logo, no preâmbulo do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro onde se refere: *“Fixam-se com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral. Assim, encontram-se abrangidas pela competência dos tribunais arbitrais apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamento por conta, a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais (...)”*.

Na verdade, decorre dos artigos 2.º e 10.º do RJAT, que apenas se incluíram nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD questões da legalidade de actos de liquidação ou de actos de fixação da matéria tributável e actos de segundo grau que tenham por objecto a apreciação da legalidade de actos daqueles tipos. É certo que, quanto aos pedidos de declaração de ilegalidade de actos dos tipos referidos no seu artigo 2.º, e dentro dos limites definidos pela vinculação que a Autoridade Tributária e Aduaneira (circunscritos pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm as mesmas competências que os Tribunais Tributários em processo de impugnação judicial, ao abrigo do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT.

Mas, na falta de qualquer disposição legal que permita concluir em contrário, o âmbito dos processos arbitrais restringe-se às questões da legalidade dos actos dos tipos referidos no artigo 2.º, não podendo, designadamente, definir os termos em que devem ser executados julgados anulatórios que vierem a ser proferidos.

Essa competência, como decorre do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, pertence à Autoridade Tributária que, no entanto, deve executar a decisão nos exactos termos definidos na decisão arbitral. De referir que, em caso de litígio quanto aos termos da execução da decisão arbitral, podem os contribuintes recorrer para os tribunais tributários (note-se que,

nos termos do artigo 23.º do RJAT, os tribunais arbitrais dissolvem-se na sequência da decisão arbitral) e, através do meio processual adequado, ver apreciada a sua pretensão.

Neste sentido, foi assim já entendido pela jurisprudência arbitral. Invoquem-se, neste sentido, por exemplo, os Acórdãos do CAAD datados de 15/01/2015 e 11/12/2015 e proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs 587/2014-T (Jorge Lopes de Sousa) 30/2015-T (Fernanda Maçãs).

Assim, procede a excepção de incompetência quanto ao pedido na parte em que se solicita que o Tribunal *“ordene a dedução do montante de €107.622,08 ao lucro tributável individual da sociedade B..., S.A. relativo ao exercício de 2014 e o reflexo dessa correcção no lucro tributável apurado pelo Grupo, determinando-se a restituição do montante de €24.753,08 a título de IRC e o montante de €1.614,33 a título de Derrama Municipal, no montante global de €26.367,41 de dedução do montante de €107.622,08 ao lucro tributável individual da sociedade B..., S.A. relativo ao exercício de 2014 e o reflexo dessa correcção no lucro tributável apurado pelo Grupo, determinando-se a restituição do montante de €24.753,08 a título de IRC e o montante de €1.614,33 a título de Derrama Municipal, no montante global de €26.367,41”*.

Em consequência do que antecede, absolve-se a Requerida da instância quanto a este pedido.

Sublinhe-se, no entanto, que esta incompetência para apreciar um dos pedidos formulados pelas Requerentes em nada afecta a competência do Tribunal Arbitral para apreciar os restantes (se existentes) e relativamente aos quais tenha competência. É o que decorre do disposto no n.º 4 do artigo 186.º do CPC quando refere *“(...) ainda que um dos pedidos fique sem efeito por incompetência do tribunal”*.

Ora, no caso *sub judice*, para além do pedido acima referido, as Requerentes solicitam também a anulação do indeferimento tácito do Recurso Hierárquico que, por sua vez, recaiu sobre o indeferimento (também tácito) da Reclamação Graciosa da autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas relativa ao exercício de 2014.

A competência deste Tribunal Arbitral para apreciar este pedido não é contestada e é inequívoca, pelo que será, de seguida, objecto de apreciação.

3. FUNDAMENTAÇÃO

A. DE FACTO

1. Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente “A...– Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A.” é a sociedade dominante de um grupo de empresas tributado ao abrigo do Regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) o qual era constituído, para além desta, pelas seguintes sociedades:
 - C..., S.A., NIF...;
 - D..., S.A., NIF...;
 - E..., S.A., NIF...;
 - F..., S.A., NIF...;
 - G..., S.A., NIF...;
 - H..., Lda., NIF ...;
 - I..., S.A., NIF ...;
 - J..., S.A., NIF...;
 - K..., S.A., NIF...;
 - L..., Lda., NIF...;
 - M..., NIF...;
 - N..., Lda., NIF...;
 - B..., S.A., NIF...;
 - O..., Lda., NIF...; e
 - P..., S.A., NIF...; [Acordo].
- b) A Sociedade Dominada tem por objecto social a distribuição de produtos alimentares através de máquinas de *vending*; [Acordo]
- c) No dia 7 de Fevereiro de 2014, a Sociedade Dominada celebrou um contrato de compra e venda de uma unidade de *vending* com a sociedade Q... Lda; [documento n.º 7 junto pelas Requerentes]

- d) No âmbito desse contrato a sociedade Dominada adquiriu as máquinas de *vending* e os contratos de exploração das mesmas, as viaturas afectas à exploração do negócio, o quadro de pessoal e os produtos que, à data da transacção, integravam o recheio das referidas máquinas – *cfr.* Considerando B), Cláusula Primeira (“Unidade de Vending”) e Cláusula Terceira do contrato; [documento n.º 7 junto pelas Requerentes];
- e) Em consequência desse contrato a Sociedade Dominada reconheceu, no exercício de 2014, um activo intangível no montante de €5.107.583,94 relativo ao *goodwill* gerado com a aquisição da unidade de negócio; [Acordo]
- f) A Sociedade Dominada reconheceu uma perda por imparidade no montante total de €147.757,12, o que determinou o registo do activo intangível associado à compra da área de negócio pelo montante global de €4.959.826,82 [documento n.º 8 junto pelas Requerentes];
- g) A B..., S.A. não efectuou qualquer ajustamento relativamente ao referido activo intangível [documento n.º 1 junto pelas Requerentes];
- h) Não existem relações especiais entre a Sociedade Dominada e a sociedade Q..., Lda; [Acordo]
- i) As Requerentes procederam, no dia 28 de Maio de 2015, à submissão das respectivas declarações individuais de rendimentos Modelo 22 de IRC, relativas ao ano de 2014; [documentos n.ºs 1 e 2 juntos pelas Requerentes];
- j) A Sociedade Dominante procedeu à entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC do Grupo a 29 de Maio de 2015; [documento n.º 3 junto pelas Requerentes];
- k) Dessa Declaração resultou um lucro tributável de €13.155.674,88 e imposto a pagar de €1.986.359,55 (incluindo IRC, derrama estadual, derrama municipal e tributações autónomas); [documento n.º 3 junto pelas Requerentes];
- l) As Requerentes apresentaram, em 1 de Junho de 2017, Reclamação Graciosa da autoliquidação de IRC do grupo relativa ao exercício de 2014; [documento n.º 4 junto pelas Requerentes];

- m) A Autoridade Tributária não decidiu a referida Reclamação pelo que, em 01 de Outubro de 2017, ocorreu a presunção de indeferimento; [facto notório]
- n) No dia 30 de Outubro de 2017, as Requerentes apresentaram Recurso Hierárquico da referida presunção de indeferimento; [documento n.º 5 junto pelas Requerentes]
- o) No dia 29 de Dezembro de 2018 ocorreu, nos termos legais, a presunção de indeferimento do referido Recurso Hierárquico; [facto notório]
- p) Em 27 de Março de 2018, as Requerentes apresentaram pedido de constituição do Tribunal Arbitral no sistema informático do CAAD; [conhecimento do Tribunal por virtude do exercício das suas funções]

2. Factos não provados

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

3. Motivação quanto à matéria de facto

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes e documentos juntos, cuja veracidade não foi posta em causa, bem como no processo administrativo.

B) DE DIREITO

1. Delimitação das questões a decidir

Está unicamente em causa nos presentes autos saber se o *goodwill* gerado no âmbito da aquisição de uma unidade de *vending* pela Requerente B..., S.A. à sociedade “Q..., Lda” pode, ou não, beneficiar do regime previsto no artigo 45.º-A do Código IRC.

2. Apreciação

Sob a epígrafe “Ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis” dispõe a alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código do IRC):

“1 — É aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes

ativos intangíveis quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo

a) (...)

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

Por outro lado, nos termos do n.º 4 do mesmo preceito.

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

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

b) *Ao goodwill respeitante a participações sociais;*

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

O racional desta norma encontra-se expresso no designado “Anteprojecto de Reforma” da autoria da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – 2013²⁵. Pretendeu o legislador, e citamos, “*conferir um tratamento fiscal competitivo e ambicioso aos ativos intangíveis sem período de vida útil definido. (...) Assim, e muito embora se tratem de ativos que – justamente por não terem o seu período de vida útil definido –, não estão sujeitos a depreciação, a Comissão considerou vantajoso que a lei fiscal reconheça a possibilidade de o seu custo de aquisição ser dedutível, em partes iguais, ao longo de vinte períodos de tributação*”.

²⁵ Cfr. o Anteprojecto de Reforma do IRC disponível, por exemplo, em

<https://www.portugal.gov.pt/media/1157091/20130726%20seaf%20rel%20final%20anteprojeto%20reforma%20irc.pdf>. Para mais desenvolvimentos numa perspectiva de direito comparado, António Neves, Carlos Lobo, João Sousa, *Et al.*, *O Novo IRC*, Ernst & Young, Almedina, Lisboa, 2013, pág. 72 e António Carlos dos Santos, André Ventura (Coord.), *a Reforma do IRC, Do processo de decisão política à revisão do Código*, Vida Económica, Lisboa, 2014, pág. 239.

Decorre deste normativo que a aplicabilidade do benefício aí previsto depende do cumprimento cumulativo dos seguintes requisitos:

- a) Que o activo intangível em causa assuma a natureza, entre outros, de *goodwill*.
- b) Que esse *goodwill* seja reconhecido autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo;
- c) Que tenha sido adquirido no âmbito de uma operação de concentração de actividades empresariais;
- d) Que essa operação de concentração não consista numa operação de fusão, cisão ou entrada de ativos que tenha beneficiado do regime especial previsto no artigo 74.º;
- e) Que esse *goodwill* não respeite a participações sociais; e
- f) Que não resulte de uma operação com entidades residentes em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável.

Como resulta da factualidade assente, no caso em apreço, todos os referidos requisitos estão preenchidos no caso em apreço.

Desde logo, não é contestada a natureza do activo intangível aqui em causa como *goodwill* e que, de resto, foi relevado na IES apresentada pela Requerente “B... S.A.” relativa ao exercício de 2014 e citada pela Requerida nos §.43.º e 58.º da Resposta por si apresentada.

Por outro lado, e como resulta do **doc. n.º 8** junto com o pedido de pronúncia arbitral, a 31 de Dezembro de 2014, a Requerente “B..., S.A.” tinha registado nas suas contas um activo intangível de €4.959.827,00.

Acresce que o referido *goodwill* tem origem numa operação de concentração de actividades empresariais como resulta da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 14 e, em particular, do §7.º e não respeita a participações sociais.

É ainda manifesto que a operação em apreço não podia ter beneficiado do regime previsto no artigo 74.º do Código do IRC até porque não tem enquadramento no referido preceito²⁶.

Por fim, e como resulta dos autos, a operação que deu origem ao *goodwill* envolveu, única e exclusivamente, sociedades domiciliadas em Portugal.

Quanto às dúvidas suscitadas pela Requerida quanto aos valores considerados pela Requerente “B..., SA” a título de *goodwill*, dir-se-á que os registos contabilísticos dos contribuintes gozam da presunção de veracidade nos termos previstos no n.º 1 do artigo 75.º da Lei Geral Tributária.

Determina o referido preceito, que se presumem *“verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízos dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.”*

Como referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *“no n.º 1 deste preceito estabelecem-se presunções legais de veracidade das declarações apresentadas pelos contribuintes à administração tributária e dos dados que constarem da sua contabilidade e escrita, se estiverem de acordo com a legislação comercial e fiscal.”* E prosseguem: *“nestes casos, se a administração tributária não demonstrar a falta de correspondência entre o teor de tais declarações, contabilidade ou escrita e a realidade, o seu conteúdo será de considerar como verdadeiro.”*

Acresce que este ónus da prova da Administração Tributária *“persiste no caso de o contribuinte ter apresentado declaração de substituição e, depois, ter impugnado*

²⁶ Esta norma aplica-se apenas a operações de fusão, cisão e entrada de activos e não a operações de simples aquisições de activos como a que está subjacente aos presentes autos.

judicialmente com fundamento em não corresponder à realidade o afirmado nessa declaração”²⁷.

Como refere J.L. Saldanha Sanches (embora a propósito do revogado artigo 78.º do CPT com plena validade para o artigo 75.º da LGT): “*transpondo tal princípio para o Direito Fiscal, não se trata de o fazer valer apenas em caso de litígio, mas antes de lhe atribuir um alcance geral com particular validade para a hipótese do litígio, em que a Administração põe em causa a veracidade dos factos fornecidos pelo sujeito passivo.*

Sempre que tal suceda é necessário que a Administração ilida a presunção de veracidade dos registos, demonstrando que se verificam «erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte»”²⁸.

No caso em apreço, as Requerentes invocam um erro na qualificação jurídicotributária de uma determinada realidade (*goodwill* resultante de uma operação de concentração de actividades empresariais) tendo logrado demonstrar a ocorrência de tal erro.

Acresce que a Requerida não alegou, como lhe impunham o n.º 1 dos artigos 74.º da LGT e n.º 1 do artigo 342.º do Código Civil, quaisquer factos susceptíveis de se subsumirem a qualquer das situações previstas no n.º 2 do artigo 75.º da LGT, pelo que os valores inscritos nas demonstrações financeiras da Requerente “B..., SA” ter-se-ão de considerar válidos. Com efeito, e face às regras que regulam o ónus da prova no procedimento tributário, era à Requerida que cabia fazer a prova da eventual incorrecção daqueles registos e não o inverso como de resto resulta claro da regra vertida no n.º 1 do artigo 350.º do Código Civil nos termos do qual “*quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz*”.

Tal não impede, note-se, que, verificados os requisitos legais para tal, a Requerida, ao abrigo das respectivas competências legais, desenvolva as diligências consideradas

²⁷ Cfr. Benjamim Silva Rodrigues, Diogo Leite de Campos, Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, 4.ª Edição, 2012, pág. 664.

²⁸ Cfr. J.L. Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, 2.ª Edição, Lex, Lisboa, 200. Do mesmo autor, por exemplo, J. L. Saldanha Sanches, *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra, 2000, pág. 133.

necessárias ao apuramento da situação tributária das Requerentes aferindo, nessa sede, a correcção dos respectivos registos contabilísticos e ilidindo, se for o caso, a presunção de veracidade dos mesmos.

Nos presentes autos, porém, é manifesto que a referida presunção não foi ilidida pelo que a pretensão das Requerentes deverá ser julgada procedente com as devidas e legais consequências.

4. DECISÃO

Nos termos expostos, decide este Tribunal Arbitral:

- a. Julgar procedente a excepção dilatória invocada pela AT absolvendo-a do pedido na parte em que se requer que o Tribunal Arbitral *“ordene a dedução do montante de €107.622,08 ao lucro tributável individual da sociedade B..., S.A. relativo ao exercício de 2014 e o reflexo dessa correcção no lucro tributável apurado pelo Grupo, determinando-se a restituição do montante de €24.753,08 a título de IRC e o montante de €1.614,33 a título de Derrama Municipal, no montante global de €26.367,41 de dedução do montante de €107.622,08 ao lucro tributável individual da sociedade B..., S.A. relativo ao exercício de 2014 e o reflexo dessa correcção no lucro tributável apurado pelo Grupo, determinando-se a restituição do montante de €24.753,08 a título de IRC e o montante de €1.614,33 a título de Derrama Municipal, no montante global de €26.367,41”*;
- b. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular a decisão de indeferimento tácito do Recurso Hierárquico apresentado pelas Requerentes e, em consequência, a decisão de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa interposta da autoliquidação de IRC n.º 2015..., relativa ao Imposto sobre o Rendimento das

Pessoas Colectivas do exercício de 2014, com todas as legais consequências;

- c. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira e a Requerente no pagamento das custas do presente processo na proporção de 90% e 10%, respectivamente.

5. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos. 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€26.367,41 (vinte e seis mil, trezentos e sessenta e sete Euros e quarenta e um cêntimos)**.

6. CUSTAS

Custas no montante de €1.530.00 na proporção do decaimento que se estabelece em 10% para as Requerentes e 90% para a Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e 527.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 22 de Novembro de 2018.

O Árbitro,

Isaque Marcos Lameiras Ramos

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT.

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.

ANEXO 5: Acórdão do CAAD, processo n.º 503/2019: Artigo 45.º-A n.º 1 a); CAE; NCRF 14

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 503/2019-T

Tema: IRC – Art.º 45.º-A/1/a); Concentração de actividades empresariais; NCRF 14

SUMÁRIO:

- I. Nos termos e para os efeitos do art.º 45.º-A, n.º 1, al. a), do CIRC 2014, apenas é considerada “concentração de actividades empresariais” a operação pela qual se verifique a obtenção de controlo de entidade ou actividade concentrada, entendendo-se por controlo o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma actividade económica a fim de obter benefícios da mesma.*
- II. Não se pode considerar que o controlo, nos termos definidos no n.º anterior, seja obtido, se esse controlo já tiver sido anteriormente adquirido pela entidade adquirente.*

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1. No dia 25 de Julho de 2019, A..., S.A., NIPC..., com sede Rua ... n.º– ..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2018..., no valor de € 428.309,82, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve aquela liquidação como objecto.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que, relativamente à correcção ao lucro tributável relativo a 2015, promovida, no âmbito do procedimento de inspeção externo, a uma sociedade do grupo – a sociedade B...– Unipessoal, LDA - cuja dominante é a Requerente e com o consequente reflexo na correcção no lucro tributável do Grupo fiscal, por força do disposto no artigo 70.º do Código do IRC, e que resultou da desconsideração da dedução fiscal do gasto correspondente a 1/20 avos do montante do *goodwill*, de € 9.046.130,25, inscrito no Activo da sociedade B...:

- i. Uma vez que (i) não existe uma NCRF que preveja expressamente o tratamento contabilístico para a situação em apreço e (ii) existe uma norma (a NCRF 4) que prevê que, perante esse vazio, possa ser aplicável um tratamento contabilístico semelhante e consistente, não pode a AT desconsiderar o tratamento contabilístico conferido, quando as próprias normas contabilísticas dão liberdade aos órgãos de gestão para decidirem qual a política a adoptar numa operação não prevista; e
- ii. O novo goodwill registado pela B... corresponde à diferença entre o custo da concentração de actividades e os justos valores dos activos e passivos da C... à data da fusão (ou seja, os seus capitais próprios, deduzidos do valor do goodwill);
- iii. Não pode a AT impedir a aplicação do regime fiscal que assenta, simplesmente, nas normas contabilísticas que ditam existir o direito ao reconhecimento de um goodwill em resultado de uma fusão entre entidades sob controlo comum, sem que exista uma norma fiscal que derogue este reconhecimento contabilístico;
- iv. À data da fusão da C... na B..., em 2014, o custo de aquisição do goodwill gerado era passível de dedução por um período de 20 anos, ao abrigo do disposto no artigo 45.º-A do Código do IRC.

3. No dia 26-07-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. 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 a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 16-09-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. 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 07-10-2019.
7. No dia 11-11-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

2. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente exerce a título principal a actividade de "fabricação de cerveja", CAE 11050.
- 2- A Requerente é a sociedade dominante de um grupo ("Grupo D...") sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) que, a 31-12-2015, era constituído pelas seguintes sociedades:
 - i. A..., S.A. (sociedade Dominante)
 - ii. E..., S.A. (sociedade dominada);
 - iii. B... Unipessoal Lda. (sociedade dominada).
- 3- No âmbito da ordem de serviço OI2018... foi objecto de uma ação inspectiva interna realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras I (DIEFI) da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), centralizada na averiguação do cumprimento tributário do grupo com referência ao período de tributação de 2015, bem como na imputação aos respectivos resultado fiscal e imposto a pagar das correções operadas na esfera individual da sociedade dominada B... Unipessoal, Lda, NIPC..., em resultado do procedimento inspectivo a esta encetado.
- 4- Concluída a prática do acto inspectivo e após a elaboração do "Projeto de Relatório", a Requerente foi notificada para, querendo, exercer o direito de audição prévia.
- 5- No decurso do prazo concedido a Requerente exerceu esse direito, tendo os serviços de inspecção, após consideração das alegações apresentadas, elaborado o relatório final de inspecção tributária (RIT), notificado para os termos e efeitos do disposto nos artigos 62.º do RCPITA e 77.º da LGT.

- 6- O RIT, elaborado em 2018-10-19, fundamenta as correcções que em sede do IRC foram promovidas ao resultado fiscal e ao cálculo do imposto do grupo e que se encontram subjacentes à liquidação adicional objecto dos presentes autos.
- 7- Em resultado das referidas acções inspectivas:
- i. Foram efectuadas correcções ao nível da matéria tributável do Grupo, no valor total de € 452.306,51, correspondente a 1/20 avos do montante de € 9.046.130,25 que foi reconhecido pela sociedade B... como gasto fiscal daquele exercício, referente a goodwill no âmbito do processo de fusão, por incorporação, nessa sociedade da sociedade C...;
 - ii. Foram corrigidos os prejuízos fiscais dedutíveis do Grupo, no valor de € 1.409.789,20;
 - iii. Tanto o resultado tributável da sociedade B... como do Grupo mantiveram-se negativos, nos termos constantes do Relatório da Inspeção Tributária, tendo, em concreto, o resultado fiscal negativo do Grupo passado de € 673.349,96 para € 220.043,45.
- 8- Em 02-11-2012 foi celebrado um contrato de trespasse entre a sociedade F... S.A. (“F...”) e a G..., Lda (“G...”) nos termos do qual a G... adquiriu o negócio/estabelecimento afecto à actividade de distribuição e comercialização de bebidas da F... .
- 9- O referido trespasse, sujeito a condição suspensiva de aprovação da autoridade da concorrência, veio a formalizar-se em 2013.
- 10- Em 2 de Fevereiro de 2013, a empresa G..., Lda, mais tarde com a designação C..., Lda, NIPC..., adquiriu os activos e passivos da empresa F..., SA, NIPC..., tendo registado contabilisticamente a título de *goodwill* o montante de € 8.972.086,45.
- 11- Não tendo conseguido alocar o valor total de aquisição do negócio da F... aos activos e passivos que o compunham, a G... Lda. (denominada C... Lda, a partir de 24-09-2013) registou o remanescente deste valor como *Goodwill*.
- 12- Em consequência da operação de trespasse a C... Lda. (C...) reconheceu em 2013 na sua contabilidade um *Goodwill* de € 8.972.086,45.

- 13-** Em 1 de Outubro de 2014, mediante uma operação de fusão, com efeitos contabilísticos e fiscais reportados a 1 de Janeiro de 2014, a empresa C..., Lda, NIPC..., foi incorporada na empresa H..., Lda, actualmente denominada B...-Unipessoal, Lda, NIPC
- 14-** À data da fusão, o capital social da H... (actual B...) era detido a 100% pela ora Requerente que igualmente detinha uma participação de 70% no capital da C..., sendo os restantes 30% detidos pela H....
- 15-** A fusão foi realizada fora do âmbito do regime de neutralidade fiscal previsto no Código do IRC.
- 16-** Aquando do registo da fusão na esfera da B..., a parcela do valor de aquisição dos activos e passivos da C... que não foi possível alocar aos mesmos, foi reconhecida como *goodwill* da aquisição do negócio da C... .
- 17-** Na sequência da operação de fusão por incorporação a empresa H..., Lda. (actualmente B...- Unipessoal, Lda.) reconheceu contabilisticamente como *goodwill* o montante de € 9.046.130,25, que considerou, em 2014, como gasto fiscal, na proporção de 1/20 avos ($\text{Gasto fiscal} = € 9.046.130,25 \times 1/20 = € 452.306,51$), ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 45.º-A do Código do IRC, norma introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro.
- 18-** Ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º-A do CIRC aplicável, no apuramento do seu lucro tributável, a B... considerou como gasto fiscal do exercício de 2015, a título de *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais, o valor de € 452.306,51 euros, correspondente a 1/20 do montante de € 9.046.130,25 contabilizado como custo de aquisição do *goodwill* decorrente da fusão da C... .
- 19-** Em resultado do procedimento inspectivo realizado à empresa B...-Unipessoal, Lda., NIPC..., foi entendimento dos Serviços de Inspeção que o valor de € 452.306,51 ($1/20 \times € 9.046.130,25$) não pode ser aceite fiscalmente como gasto, por inaplicabilidade ao caso em apreço do referido n.º 1 do artigo 45.º-A do Código do IRC.
- 20-** Do RIT elaborado no âmbito do procedimento inspetivo externo realizado à empresa B... Unipessoal, Lda., consta, para além do mais, o seguinte:

I. 4.1. Correções ao Resultado Tributável - IRC

Goodwill declarado como gasto fiscal

A B..., Unipessoal LDA, considerou como gasto fiscal o valor de **452.306,51 euros**, correspondente a 1/20 do montante de 9.046.130,25 euros, contabilizado na conta #441100101 'Ativos Intangíveis – Goodwill', a título de Goodwill inerente à fusão formalizada em 2014-10-01 entre a C..., LDA (doravante C...), com o NIPC ... anteriormente designada G..., LDA (sociedade incorporada) e a B... (sociedade incorporante), as quais são controladas pela empresa A..., SA (doravante também designada por A...).

Aquela fusão, envolvendo entidades sob controlo comum, traduz uma mera reestruturação empresarial, sem substância comercial, e não uma concentração de atividades empresariais enquadrável na NCRF 14, não sendo consequentemente aplicável o método de compra nem o reconhecimento do Goodwill subjacente à respetiva contabilização, nos termos previstos no seu parágrafo 1 (Objetivo), em virtude de:

- O Goodwill de 8.972.086,45 euros reconhecido contabilisticamente em 2013 pela sociedade C..., no âmbito da operação de trespasse formalizada em 2012-11-02 com a empresa F..., enquadrável nas concentrações de atividades empresariais definidas na NCRF 14, e integrado pelo mesmo valor na contabilidade da sociedade incorporante B... deverá ser mantido, em virtude da posterior fusão não configurar uma outra concentração de atividades empresariais nas condições definidas na referida NCRF 14. Todavia, não obstante ser enquadrável no âmbito da referida NCRF 14, não é considerado como gasto fiscal pelo facto de ter sido adquirido em data anterior à estabelecida no n.º 1 do artigo 12.º 'Disposições Finais e Transitórias' da Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro, que delimita a aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 45.º-A do Código do IRC, aos ativos adquiridos em ou após 1 de janeiro de 2014.

- A diferença de 74.043,80 euros apurada pelo Sujeito Passivo, entre o valor contabilístico dos elementos patrimoniais transmitidos do património da empresa incorporada e o correspondente valor registado na sua contabilidade, não consubstancia um Goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais que cumpre os requisitos de aplicação da NCRF 14, designadamente pelo facto da operação de fusão não conduzir a uma alteração do controlo das entidades intervenientes, devendo ser relevada contabilisticamente como uma variação patrimonial a integrar o capital próprio da empresa incorporante.

Assim, não configurando a fusão em causa uma concentração de atividades empresariais definida na NCRF 14, também não lhe é aplicável o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º-A do Código do IRC.

Deste modo, procede-se à tributação do montante de **452.306,51 euros**, deduzido indevidamente pelo Sujeito Passivo para efeitos do apuramento do resultado tributável de 2015, resultante do facto de a AT ter comprovado que o mesmo não consubstancia o Goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais, nos termos do preceituado na alínea b) do n.º 1 do artigo 45.º-A do Código do IRC, cfr. ponto III do presente relatório.

21- Da correcção promovida na Ordem de Serviço n.º OI2017..., resultou a abertura do procedimento de inspeção interno com Ordem de Serviço n.º..., ao

ano de 2015, relativo à aplicação do RETGS, do qual resultou a seguinte correcção ao resultado tributável do Grupo (com interesse para o presente caso):

1.4.1. Correcções ao resultado tributável do Grupo

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 70.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Código do IRC), o resultado tributável do grupo é constituído pelo somatório dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais de cada uma das sociedades que o compõem, pelo que as correcções efetuadas ao resultado individual de cada uma das sociedades irão ser refletidas no resultado do grupo, conforme o estipulado naquele normativo.

No período de 2015, o total de correcções repercutido no resultado tributável do Grupo D... ascende a € 452.306,51, resultado da correcção efetuada, em termos individuais, na empresa “ B... UNIPessoal, LDA.” (doravante designada por B...), NIPC ... (ver Ponto III.1 do presente documento).

22- Por sua vez a referida correcção à Requerente, resultante da Ordem de Serviço n.º..., originou a liquidação adicional de IRC n.º 2018..., consubstanciando um valor a reembolsar de € 428.309,82, emitida em 29-11-2018.

23- A Requerente interpôs reclamação graciosa (RG) tendo como objecto a referida liquidação, à qual foi atribuída o n.º ...2019... .

24- A Divisão de Justiça Tributária (DJT), da UGC, decidiu “*indeferir o pedido, não podendo o valor de € 452 306,51, correspondente a 1/20 avos do montante de € 9 046 130,25 que foi reconhecido como goodwill no âmbito da fusão por incorporação da sociedade C... na empresa B... beneficiar do regime previsto no artigo 45.º-A do Código do IRC*”.

25- Do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa consta, para além do mais, o seguinte:

« - A fusão realizada em 2014 ocorreu entre entidades sob controlo comum pelo que constitui uma concentração de atividades empresariais fora do âmbito da NCRF 14;

- Tal facto implica a inaplicabilidade à operação do método da compra preconizado naquela norma, não havendo a registar o reconhecimento de qualquer goodwill;

- Desta forma, o valor de € 9.046.130,25 reconhecido pela sociedade B... não traduz um excesso de custo da operação de fusão formalizada em 2014, mas sim a soma do goodwill contabilizado em 2013 pela empresa C... na sequência da operação de trespasse (€ 8.972.086,45) com o diferencial negativo de € 74.043,80 apurado entre os valores dos ativos fixos tangíveis e intangíveis reconhecidos na sociedade incorporante e os valores correspondentes que se encontravam registados na sociedade incorporada:

- O valor de € 8.972.086,45 foi reconhecido em 2013 pela empresa C... na sequência da operação de compra da empresa F... formalizada em 2012-11-02, constituindo um goodwill em sede da concentração de atividades empresariais inserida no âmbito da NCRF 14;

- Esse valor, não obstante ter sido reconhecido pela empresa B..., na qualidade de sociedade incorporante, na sequência da fusão ocorrida em outubro de 2014 com a empresa C..., não pode ser considerado dedutível para efeitos fiscais à luz do disposto na al. b) do n.º 1 do artigo 45.º - A do Código do IRC, por se tratar de um goodwill adquirido anteriormente a 1 de janeiro de 2014;

- O remanescente de € 74.043,80 correspondente à diferença entre o valor contabilístico dos ativos fixos tangíveis transmitidos do património da empresa C... (incorporada) e o valor por que foram registados na contabilidade da empresa B... (incorporante), ao não consubstanciar nenhum goodwill, face ao facto de a operação de fusão ter ocorrido entre entidades com o mesmo sócio (A...) e, portanto fora do âmbito da concentração de concentrações de atividades empresariais da NCRF 14, não tem cabimento no regime previsto no artigo 45.º - A do Código do IRC.»

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCASul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13²⁹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

Como é consensual entre as partes, em causa nos presentes autos de processo arbitral está a aplicação da alínea b) do n.º 1 e da alínea a) do n.º 4, ambos do artigo 45.º-A, aditado ao Código do IRC pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, cujo teor é o seguinte:

²⁹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

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

a) O goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais.

(...)

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

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

Sendo, ainda, de atender ao n.º 1 do artigo 12.º (Disposições finais e transitórias) da Lei n.º 2/2014 estabelece que “O disposto no n.º 1 do artigo 45.º-A do Código do IRC dada pela presente lei, aplica-se apenas aos ativos adquiridos em ou após 1 de Janeiro de 2014.”.

No caso, entende a AT que não está em causa uma concentração de actividades empresariais, tal como preconizado nos parágrafos 10 e seguintes da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF)¹⁴ – Concentração de Actividades Empresariais, pelo que não poderia ter sido reconhecido o *goodwill* da operação de fusão da sociedade C... na sociedade H.../B..., dado que, ainda no entender da AT, nos termos da alínea b) do parágrafo 3 da NCRF 14, são excluídos da Norma as concentrações de actividades empresariais que envolvam entidades ou actividades empresariais sob controlo comum, uma vez que a concentração empresarial já existia de facto, já que o capital das sociedades envolvidas na operação de fusão era detido, na totalidade, de forma directa e indirecta, pela sociedade dominante do Grupo – a Requerente.

Assim, para a AT, a exclusão da operação de fusão enquanto concentração de actividades empresariais, nos termos da NCRF 14, implica o não reconhecimento do *goodwill* inerente àquela operação, no montante de € 9.046.130,25 inscrito em conta do activo da sociedade incorporante (B...), que não terá enquadramento na alínea b), do n.º 1 do artigo 45.ºA do Código do IRC.

Já a Requerente, sustenta que, no caso em apreço, a fusão não foi efectuada ao abrigo do regime da neutralidade fiscal e o goodwill resultou da aquisição do negócio de distribuição da C... por parte da B... por via da operação de fusão, e não da aquisição de participações sociais, notando que a fusão produziu efeitos jurídicos em 1 de Outubro de 2014 e efeitos contabilísticos e fiscais em 1 de Janeiro de 2014, pelo que o respectivo *goodwill* foi adquirido em ou após 1 de Janeiro de 2014.

Reconhecendo a Requerente que numa primeira análise poder-se-ia concluir que a NCRF 14 não era aplicável à fusão da C... na B..., alega, contudo, que as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (“NCRF”) em vigor à data dos factos, são publicadas pelo Aviso nº 15655/2009, DR nº 173, 2ª série, de 2009-09-07 (e aplicáveis aos exercícios até 31-12-2015), e que não existia nas mesmas uma norma que previsse o tratamento contabilístico de uma fusão de entidades sob controlo comum.

Assim sendo, prossegue a Requerente, a gerência da B... recorreu à NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros - que estabelece no seu parágrafo 9 que na ausência de norma ou norma interpretativa que se aplique especificamente a uma transacção, caberá, em suma ao órgão de gestão ajuizar quanto ao desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística adequada, tendo em conta os critérios ali formulados.

Acrescenta ainda a Requerente que, de acordo com o parágrafo 10 da NCRF 4, ao determinar a política contabilística a aplicar a uma transacção para a qual não está definida uma norma específica, o órgão de gestão deve considerar a aplicabilidade das fontes ali elencadas, pela ordem ali indicada, pelo que, em conformidade com os normativos supra citados, a gerência da B... teve que optar por uma política contabilística a aplicar à fusão da C... e aplicá-la de forma consistente a todas as transacções similares entre entidades sob controlo comum, e dando cumprimento ao disposto nos parágrafos 9 e 10 da NCRF 4, e uma vez que a NCRF 14 estabelece uma política contabilística aplicável a operações de concentração de actividades empresariais, a gerência da B... definiu como política a aplicar na contabilização de transacções entre entidades sob controlo comum a NCRF 14, pelo que aplicou, para efeitos contabilísticos, o método da compra previsto na NCRF 14, determinando assim os justos valores dos activos e passivos de cada uma das empresas e registando um *goodwill*.

Vejamos:

*

O primeiro aspecto a ter presente na apreciação da questão a dirimir nos presentes autos será o de que aquilo que fundamentalmente cumpre averiguar é o que se deverá entender por “*concentração de atividades empresariais*”, nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 45.º-A, n.º 1, al. a) do CIRC aplicável (redacção em vigor em 2014).

A Autoridade Tributária, na fundamentação do acto tributário *sub iudice*, entendeu que a densificação de tal conceito se deveria fazer com base no disposto na NCRF 14 e a Requerente não contesta tal entendimento.

O dissídio entre as partes radica, como de alguma forma se viu já, em que a Autoridade Tributária entendeu que, nos termos e para os efeitos da referida NCRF 14, a operação de fusão da C... na B... não se deverá qualificar como uma “*concentração de atividades empresariais*”, enquanto que a Requerente entende que sim.

Deste modo o que cumprirá, efectivamente apurar é se face à NCRF a operação de fusão da C... na B... constitui ou não uma “*concentração de atividades empresariais*”, ainda que não sujeita ao método de contabilização ali preconizado, e se, sendo este o caso, tal circunstância obsta, ou não, à aplicação do disposto no art.º 45.º-A, n.º 1, alínea a) do CIRC aplicável.

*

A NCRF 14, tem como objectivo, nos termos do seu §1, “*prescrever o tratamento, por parte de uma entidade, quando esta empreende uma concentração de actividades empresariais*”

O mesmo parágrafo prescreve que “*todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra*”, o que é repetido, *ipsis verbis*, no §10, sendo que, todavia, o §3 exclui as concentrações de actividades empresariais aí elencadas da aplicação da mesma Norma, e, consequentemente, da imposição, nos termos da mesma, de contabilização pelo método da compra.

Nos termos do §9 da mesma Norma, a “*Concentração de actividades empresariais: é a junção de entidades ou actividades empresariais separadas numa única entidade que relata.*”.

O mesmo parágrafo define, separadamente, “Concentração de actividades empresariais envolvendo entidades ou actividades empresariais sob controlo comum”, como “uma concentração de actividades empresariais em que todas as entidades ou actividades empresariais concentradas são em última análise controladas pela mesma parte ou partes antes e após a concentração, sendo que o controlo não é transitório.”, sendo que “controlo”, para efeitos da mesma Norma e nos termos do mesmo parágrafo, se deverá entender como “o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma actividade económica a fim de obter benefícios da mesma.”.

Também ali definida, a “Entidade que relata: é uma entidade para a qual existem utentes que dependem das demonstrações financeiras de âmbito geral da entidade para terem informação que lhes será útil na tomada de decisões acerca da imputação de recursos. Uma entidade que relata pode ser uma única entidade ou um grupo compreendendo uma empresamãe e todas as suas subsidiárias.”.

Nos termos do §6, “Uma concentração de actividades empresariais pode resultar numa relação entre empresa-mãe e subsidiária, na qual a adquirente é a empresa-mãe e a adquirida a subsidiária da adquirente. Nessas circunstâncias, a adquirente aplica esta Norma nas suas demonstrações financeiras consolidadas. Ela inclui o seu interesse na adquirida como um investimento numa subsidiária nas demonstrações financeiras individuais (ver NCRF 15 – Investimentos em Subsidiárias e Consolidação).”.

Regulando a aplicação do método da compra, a NCRF em causa dispõe, no seu §12 que:

“A aplicação do método de compra envolve os seguintes passos:

- (a) identificar uma adquirente;
- (b) mensurar o custo da concentração de actividades empresariais; e
- (c) imputar, à data da aquisição, o custo da concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos.”.

A adquirente, de acordo com o §13, “é a entidade concentrada que obtém o controlo sobre as outras entidades ou actividades empresariais concentradas.”, sendo que, conforme o §19, que repete o já anteriormente definido no §9, “A data de aquisição é a data na qual a adquirente obtém efectivamente o controlo sobre a adquirida”.

Com interesse, ainda, dispõe o §20 que “*Os activos cedidos e os passivos incorridos ou assumidos pela adquirente em troca do controlo da adquirida devem ser mensurados pelos justos valores à data da troca*”.

Em consonância, o §32 dispõe que o *goodwill* deve ser reconhecido e mensurado “*à data da aquisição*”.

*

Do cursoriamente exposto resultará, salvo melhor opinião, que a operação de fusão da C... na B... não deverá, tendo em conta o regime da NCRF 14, ser considerada, como uma “*concentração de actividades empresariais*”, nos termos e para os efeitos do art.º 45.º-A, n.º 1, alínea a).

Senão vejamos.

Como se extrai da NCRF 14, mormente do seu §12, é nota essencial da “*concentração de actividades empresariais*” que uma entidade (a “Adquirente”) obtenha “o controlo sobre as outras entidades ou actividades empresariais concentradas.”.

Por outro lado, o §32, em consonância com o critério geral do §20, dispõe que o *goodwill* deve ser reconhecido e mensurado “*à data da aquisição*”, entendendo-se por esta, conforme o §19, que repete o já anteriormente definido no §9, “*a data na qual a adquirente obtém efectivamente o controlo sobre a adquirida*”.

E, como resulta do §9 da Norma em causa, o controlo é “*o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma actividade económica a fim de obter benefícios da mesma*.”.

Ora, no caso da fusão da C... na B..., não se verificou qualquer obtenção do controlo sobre uma entidade ou actividade empresarial, nos termos definidos pela NCRF 14, não podendo, por isso, considerar-se estarmos perante uma “*concentração de actividades empresariais*”, ainda que envolvendo entidades ou actividades empresariais sob controlo comum³⁰, nos termos e para os efeitos da NCRF 14.

³⁰ De resto, caso estivesse em causa uma “*concentração de actividades empresariais, envolvendo entidades ou actividades empresariais sob controlo comum*”, a aplicação da

Senão vejamos.

Conforme resulta dos factos provados, o que se verifica é que:

- i. A C..., à data da sua fusão com a B..., era detida a 70% pela Requerente e a 30% pela B...;
- ii. A B... era detida a 100% pela Requerente.

Deste modo, a realidade é que, aquando da operação em questão, a Requerente já detinha o controlo, tal como definido pelo § 9 da NCRF 14, ou seja o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais, quer da C... quer da B... .

Assim sendo, como incontornavelmente é, da operação em causa – fusão da C... com a B..., que é a única operação que está em causa no exercício a que se reporta o acto tributário *sub iudice* – não resultou a obtenção do controlo sobre qualquer entidade concentrada, uma vez que tal controlo já havia sido adquirido previamente, não se podendo assim concluir que se está perante uma “*concentração de actividades empresariais*”, nos termos e para os efeitos da NCRF 14, nem, consequentemente, para efeitos da al. a) do n.º 1 do art.º 45.º-A do CIRC aplicável. Tal concentração a ter ocorrido, sendo que tal sempre integrará matéria estranha ao objecto da presente acção arbitral, ter-se-á dado em 2013, aquando da aquisição do negócio da F... pela C... (então G...).

Do mesmo modo, e pelas mesmas razões, o *goodwill* não poderia ser reconhecido por aplicação da NCRF 14, *máxime* dos seus §§ 32 a 35, porquanto não se verifica o seu registo e mensuração à data da aquisição, nos termos definidos nos §§ 19 e 9 daquela Norma, conforme impõe o § 32 também da mesma Norma.

Ou seja, e em suma, o certo é que pela fusão da C... na B..., não se verificou a obtenção, do controle de qualquer entidade ou actividade económica, pelo que não se tem de concluir que tal operação não se reconduz a uma “*concentração de actividades*

NCRF 14 estaria, salvo melhor opinião, vedada pelo §3 (b) daquela. Com efeito, uma coisa será aplicar, por remissão de outra norma, a NCRF 14 a operações não abrangidas pela mesma. Outra será pretender tal aplicação, a situações expressamente excluídas por essa norma.

empresariais”, para efeitos da al. a) do n.º 1 do art.º 45.º-A do CIRC aplicável, tal como considerou a AT na fundamentação do acto tributário *sub iudice*.

*

Não obsta à conclusão formulada, a circunstância de, por aplicação da NCRF 4 a Requerente ter registado contabilisticamente a operação em questão (fusão da C... na B...) segundo o regime da NCRF 14, aplicando o método da compra, pelo justo valor, não cabendo aqui sindicar, sequer, o acerto de tal registo.

Com efeito, e desde logo, uma coisa será o que, face ao teor daquela Norma de Contabilização e Relato Financeiro se entenda, nos termos previamente expostos, por “*concentração de atividades empresariais*”, outra coisa será a possibilidade de, por via de outros normativos, no caso contabilísticos, se aplicar o regime de registo contabilístico daquelas operações, a outras que não se reconduzam aquele outro tipo de operações.

Efectivamente, o art.º 45.º-A, n.º 1, alínea a) do CIRC aplicável não dispõe que é aceite como gasto fiscal, nos termos aí definidos, o *goodwill* adquirido numa operação registada de acordo com a NCRF 14.

Antes, a referida norma legal, aqui em aplicação, utiliza um conceito concreto – o de “*concentração de atividades empresariais*” – que é legítimo, e as partes estão de acordo, que se densifique a partir do regime da NCRF 14, mas que não se identifica, nem se concebe que se possa identificar, com a mera aplicação do regime daquela Norma de Contabilização e Relato Financeiro, independentemente da fonte, motivo e, sobretudo, natureza da operação, subjacentes a tal aplicação.

Por outro lado, o que se verifica é que a Requerente funda a aplicação do regime da NCRF 14, no regime da NCRF 4.

Ora, como se explicava já, para além do mais, no Parecer do Conselho Consultivo da PGR 138/89³¹:

³¹ Disponível em:

“As normas remissivas constituem um instrumento de técnica legislativa a que se recorre com frequência e que tem cabimento sempre que um dado facto ou instituto jurídico possui já uma disciplina jurídica própria e o legislador quer que essa disciplina se aplique também a outro facto ou instituto”.

Ou seja, a própria circunstância de a Requerente se socorrer da NCRF 4 para fundar o registo contabilístico que operou, denota que se está perante outro facto ou instituto jurídico distinto do regulado pela NCRF 14, no caso a “*concentração de atividades empresariais*”, que é, como se viu, a realidade a que se reporta a norma do art.º 45.º-A/1/a) do CIRC aplicável, e cuja legalidade da aplicação cumpre aqui sindicar.

*

Assim, e pelo exposto, não enferma o acto tributário dos vícios arguidos pela Requerente, devendo, como tal, ser mantido na ordem jurídica e improcedendo, consequentemente, o pedido arbitral.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Absolver a Requerida do pedido mantendo na ordem jurídica o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2018..., no valor de € 428.309,82, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve aquela liquidação como objecto.
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 452.306,51, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 7.344,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de Novembro de 2020

O Árbitro Presidente
(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal
(Armando Fernandes Costa)

O Árbitro Vogal
(Vasco Valdez)