

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo

2649/04.3BELSB

Data do documento

17 de setembro de 2020

Relator

Mário Rebelo

DESCRITORES

Carteira de clientes. > Amortização.

SUMÁRIO

1. A aquisição onerosa de uma carteira de clientes, para uso exclusivo, por um período vigência determinado, constitui um instrumento relevante para assegurar a sua rendibilidade e solvabilidade.
2. Poderá ser considerado Imobilizado Incorpóreo sujeito a deprecimento e como tal amortizável.

TEXTO INTEGRAL

Acordam em conferência na Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul:

RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA

RECORRIDOS: A....., LDA.

OBJECTO DO RECURSO:

Sentença proferida pelo MM^o juiz do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a impugnação deduzida por A....., LDA e determinou a anulação da liquidação adicional de IRC do exercício de 1997, com o n^o, de 29.06.2000, bem como a restituição do montante pago pela Impugnante de 34.773,02€, acrescido de juros indemnizatórios calculados desde 30.08.2000, até à data de emissão da correspondente nota de crédito.

CONCLUSÕES DAS ALEGAÇÕES DA FAZENDA PÚBLICA:

«1^o- A douta decisão de que se recorre não traduz uma correcta valoração e interpretação da matéria fáctica dada como provada nem tão pouco uma correcta interpretação e aplicação da lei e do direito atinentes, em prejuízo da apelante. Na verdade.

2^o- Apenas em sede de reclamação graciosa a impugnante vem juntar o contrato celebrado entre a B.....

A/S e a A.....(A..... Inc), datado de 29-09-1996. facticidade não constante da matéria assente e portanto que deve ser aditada, o que expressamente se requer.

3º- Neste pendor, analisando o contrato apenas junto em fase posterior à acção inspectiva e não analisar a fundamentação vertida pela AT em sede de contestação consubstancia violação do princípio de igualdade de armas e do contraditório

4º- Assim, analisando o contrato, importa reter que no contrato celebrado entre a B..... A/S e a impugnante prevista foi cláusula de salvaguarda: 'Se não forem atingidas vendas totais anuais de 90.000 toneladas a Clientes transferidos pela B..... para a A....., numa base pro-rata com referência a 30 de Junho de 1997, e tal não se fique a dever a falta imputável à A..... nem sejam compensadas por vendas realizadas a outros clientes, de acordo com o acordado entre as Partes, a B..... transferirá negócios futuros, os quais em consonância com o acordo entre as Partes corresponderão á diferença relativamente às 90.000 toneladas.”

5º- Em face do retro transcrito, afigura-se ficarem definitivamente afastadas quaisquer dúvidas que ainda pudessem subsistir quanto ao facto de a carteira de clientes em questão não configurar um activo sujeito a deprecimento. já que para além de não se encontrar sujeito a perdas de valor resultantes da sua utilização, do decurso do tempo ou do progresso técnico, ficou devidamente salvaguardada, nos termos do contrato celebrado, a compensação a efectuar pela B..... por qualquer quebra no volume de vendas realizadas aos clientes pertencentes à carteira transmitida

6º- Neste seguimento, o respeitoso tribunal a quo incorreu em erro de julgamento

7º- Acresce que, nos termos do n.º 1 do artigo 17 ° do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 21/1, os elementos do activo immobilizado Incorpóreo são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada, estando, por força da alínea c) do n.º 2 do mesmo artigo, incluídos nesses elementos os direitos assimilados a elementos da propriedade industrial desde que tenham sido adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

8º- Sendo que da leitura do contrato celebrado, em 21-07-1997, entre a impugnante e a A..... Inc., permite confirmar que a transferência da lista de clientes da B..... A/S relacionados com a distribuição de polypropylene e polyethylene em Portugal foi feita a título oneroso e exclusivamente para a reclamante

9º- O contrato estabelece que o mesmo produz efeitos a partir de 01-03-1997 mas não especifica qualquer data para o seu termo

10º- Em sede de reclamação graciosa, a impugnante juntou o contrato celebrado entre a B..... A/S e a A..... (A.....). datado de 29-09-1996

11º- Por meio desse contrato, a A..... adquiriu à B..... o negócio existente de distribuição de produtos de polypropylene e polyethylene para pequenos clientes na Europa a partir de 01-10-1996 e de acordo com um plano específico

12º- O termo do estipulado no contrato “(. . .) será 1 de Janeiro de 2002, período a partir do qual o mesmo será prolongado por um período de três (3) anos. caso não haja rescisão por qualquer das partes, mediante notificação prévia, no prazo de seis (6) meses antes de um novo período de três (3) anos'.

13º- O contrato entre a impugnante e a A..... resulta do contrato entre a A..... e a B..... a A.....

transferiu para a impugnante a parte do negócio adquirido relativamente a Portugal, o que só poderia fazer pelo prazo pelo qual havia adquirido essa mesma parte.

14º- Deste modo, a transferência do negócio para a reclamante seria válida pelo período entre 01-03-1997 e 01-01-2002, sendo esse período prolongável por períodos de 3 anos.

15º- Isto é o contrato aqui em causa vigoraria, no mínimo, por 5 anos não tendo, contudo, prazo máximo uma vez que não foi estabelecido um número máximo de prolongamentos.

16º- Desta forma não é certa a vigência temporal limitada da carteira de clientes pelo que não estão cumpridos todos os critérios para que esse bem do activo immobilizado incorpóreo seja considerado sujeito a deprecimento.

17º- Por conseguinte, salvo o devido respeito, que muito é, o Tribunal a quo lavrou em erro de interpretação e aplicação do direito e dos factos, nos termos supra explanados, assim como não considerou nem valorizou como se impunha a prova documental que faz parte dos autos em apreço.

TERMOS EM QUE,

Deve ser admitido o presente recurso e revogada a douda decisão da primeira instância, substituindo-a por outra que julgue totalmente improcedente a impugnação judicial, com todas as consequências legais.

Todavia

Em decidindo, Vossas Excelências farão a costumada Justiça!»

CONCLUSÕES DAS CONTRA-ALEGAÇÕES:

«A) Entende a Fazenda Nacional que o Tribunal a quo errou na decisão ora recorrida, porquanto, no caso em apreço e, em suma, não se encontram verificadas as condições enunciadas na alínea c) do n.º 2 do artigo 17.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12 de fevereiro que permitem a amortização deste ativo immobilizado incorpóreo;

B) Em primeiro lugar, não assiste razão à Recorrente ao defender que a carteira de clientes adquirida pela Recorrida não deve ser contabilizada como um immobilizado incorpóreo, com fundamento no facto de tal qualificação não vir prevista no elenco dos ativos suscetíveis de contabilização como immobilizado incorpóreo;

C) Entende a Recorrida que razões puramente formais não podem revelar-se fundamento suficiente para afastar a qualificação da carteira de clientes como um ativo immobilizado incorpóreo, nomeadamente, porque não existirem razões de fundo que possam sustentar que a aquisição de uma carteira de clientes, tal como a aquisição de uma marca ou a aquisição de um patente, não devam ser consideradas como ativo;

D) Aliás, tanto assim é, que a própria Recorrente admite nas suas alegações a qualificação da carteira de cliente como um activo immobilizado incorpóreo, afastando porém a possibilidade da sua amortização pelo facto de, alegadamente, os requisitos que possibilitam a respetiva amortização não se encontrarem

verificados; Vejamos,

E) Em primeiro lugar, alega a Recorrente que a carteira de clientes adquirida pela Recorrida não está sujeita a depreciação, porquanto, nos termos do contrato celebrado entre a B..... e a A....., a primeira "compensaria" a segunda, caso não fosse atingido o volume de vendas anuais, mediante a transferência de negócios futuros;

F) Tal argumento não pode proceder, porquanto, é materialmente inequívoco que o ativo adquirido está sujeito a depreciação efetivo e real, pelo simples facto de a sua cessão ter sido temporária;

G) No caso concreto em apreço, a deve ter-se sobretudo em conta a duração limitada da utilização do ativo e, conseqüentemente, o tempo limitado durante o qual integrou o imobilizado da Recorrida;

H) Conforme resulta da matéria provada, a aquisição, por via do contrato junto aos autos, da carteira de clientes foi efetuada com data de 1 de Outubro de 1996 e, a Recorrida deixou de poder dela usufruir no termo referido contrato, ou seja, em 1 de Janeiro de 2002;

I) E, o facto da Recorrida, após a cessação do contrato, não mais poder usufruir dos benefícios resultantes da cessão da carteira de clientes ficou expressamente demonstrada na alínea a) da matéria provada;

J) Acresce ainda que, a duração limitada do ativo em causa e a sua conseqüente sujeição a depreciação é, ainda, decorrente de circunstâncias extrínsecas que envolvem a operação em apreço;

K) Por outro lado, e conforme resulta do contrato cujo teor se deu como provado na alínea A) da factualidade provada da sentença, no âmbito da transferência da lista de clientes em apreço, foram exigidas à Recorrida aptidões, performances e capacidades que pressupõem a realização constante de investimentos destinados à manutenção e substituição dos clientes constantes da carteira adquirida;

L) Ou seja, a lista de clientes é um bem que contribui para a constituição e desenvolvimento do negócio, mas um bem contingente, em permanente mutação, dadas as características referidas nos pontos antecedentes, sendo válida apenas em função dos negócios associados aos produtos para os quais existe;

M) Por fim, nenhuma razão assiste à Recorrente (e a Recorrente bem o sabe) ao alegar que os requisitos previstos na alínea c) do artigo 17.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 21 de Janeiro não se encontram preenchidos;

N) Ainda que Recorrente aceite que a cedência da carteira de clientes foi efetuada em título oneroso e exclusivo, a Recorrente entende que o requisito da vigência temporal limitada não se encontra verificado;

O) Ora, dúvidas não restam que o contrato foi celebrado a termo. Facto que, por si só é suficiente para demonstrar a existência da limitação temporal;

P) E, o facto de o referido prazo poder ser prolongado por um período adicional de três anos não lhe retira a característica da sua temporalidade limitada, porquanto, não só foi fixado um termo inicial, como a respetiva prorrogação (eventual) sempre também estaria sujeita a prazo (e tanto assim é que o contrato veio efetivamente a terminar, no prazo acordado de 5 anos, conforme resulta demonstrado na alínea D) da factualidade provada);

Q) Acresce ainda que, não assiste ainda razão à Recorrente ao alegar que o contrato seria “prorrogável por períodos de três anos”, uma vez que, da letra do contrato, resulta que este apenas seria prorrogável um vez, por um período de três anos;

R) Em face do exposto, dúvidas não restam que a decisão proferida pelo Tribunal a quo não merece qualquer censura, devendo, em consequência, ser a mesma mantida e a Recorrente condenada a devolver o imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, deverá o presente recurso ser julgado totalmente improcedente e, em consequência, ser mantida a decisão recorrida, com todas as legais consequências.

Ao julgardes assim, Venerandos Juízes Desembargadores, estareis uma vez mais a fazer JUSTIÇA!»

PARECER DO MINISTÉRIO PÚBLICO.

O Exmo. Procurador-Geral Adjunto neste TCA foi devidamente notificado.

II QUESTÕES A APRECIAR.

O objecto do presente recurso, delimitado pelas conclusões formuladas (artigos 635º/3-4 e 639º/1-3, ambos do Código de Processo Civil, «ex vi» do artº 281º CPPT), salvo questões do conhecimento officioso (artigo 608º/ 2, in fine), consiste em saber se a sentença errou no julgamento da matéria de facto e de direito ao julgar procedente a impugnação com fundamento no direito de amortizar bens do ativo Imobilizado Incorpóreo, sem estarem reunidos os pressupostos legais para o efeito.

III FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO.

A sentença fixou os seguintes factos provados e respetiva motivação:

A) Em 27.09.1996, foi celebrado entre as sociedades "B....." e "A.....", contrato denominado "Venda do Negócio e Contrato de Distribuição", com o seguinte teor:

"consideraram, na presente data

que B..... e/ou suas afiliadas é maioritariamente produtora de polypropylene e polyethylene possuindo um largo número de consumidores na Europa,

que A..... é um dos maiores distribuidores de plásticos térmicos, possuindo uma significativa rede de distribuição na Europa, e tenciona alargar a sua rede de distribuição,

que B..... pretende direccionar as suas vendas directas para Clientes que se adequem ao seu sistema de distribuição baseadas em encomendas simplificadas e grandes quantidades e assim adaptadas à infraestrutura da B.....,

que A....., em ligação com a expansão do seu negócio a nível Europeu, se encontra bem posicionada para realizar a distribuição de vários produtos numa só encomenda, possuindo, portanto, as infra-estruturas necessárias ao desenvolvimento da distribuição para pequenos Clientes da B.....,

que as Partes compreendem que será no interesse dos Clientes a realização de entregas prontamente e em quantidades apropriadas face aos seus ciclos de produção, e

que As Partes assinaram um Memorando de Mútuo Acordo em 6 de Setembro de 1996 tornando-se sócios de acordo com o seguinte

Venda do Negócio e Contrato de Distribuição

1. Venda do Negócio

A partir de 1 de Outubro de 1996 (a "Data Efectiva") a B..... irá transferir, de acordo com um plano específico, exibido no quadro 4, para a A..... o seu negócio existente de distribuição de produtos polypropylene e polyethylene para pequenos Clientes, incluindo a transferência de Listas de Clientes e um número determinado de empregados (o "Negócio").

a) Dimensão do Negócio

I. O negócio transferido da B..... para a A..... deverá corresponder a vendas anuais mínimas de 90,000 toneladas.

II. Se não forem atingidas vendas totais anuais de 90,000 toneladas a Clientes transferidos pela B..... para a A....., numa base pro-rata com referência a 30 de Junho de 1997, e tal não se fique a dever a falta imputável à A..... nem sejam compensadas por vendas realizadas a outros clientes, de acordo com o acordado entre as Partes, a B..... transferirá negócios futuros, os quais, em consonância com o acordado entre as Partes, corresponderão à diferença relativamente às 90,000 toneladas.

b) Transferência de Clientes

I. Na Data Efectiva a B..... fornecerá à A..... uma Lista de Clientes compreendendo Clientes que tenham sido previamente abastecidos directamente pela B..... e que preencham um número de requisitos, incluindo os seguintes, os quais não deverão, contudo, ser considerados exaustivos:

- Clientes cujas encomendas acumuladas de produtos estabelecidos durante os doze (12) meses anteriores sejam demasiado reduzidas para que a B..... sirva de forma eficiente e a custos razoáveis, prestando um bom serviço;

- Clientes cujas encomendas individuais sejam efectuadas em quantidade demasiado reduzida para que a B..... sirva de modo eficiente, em termos de custos e prestando um bom serviço;

(...)

iii. O primeiro período de seis (6) meses, tal como descrito neste fornecimento, expirará a 30 de Junho de 1997.

(...)

e) Pagamentos pelo negócio

No que respeita à transferência do negócio, de acordo com este art. 1º, a A..... deverá em 15 de Outubro de 1996, pagar à B..... a soma de USD 4.0 milhões (quatro milhões de dólares americanos) e a 30 de Novembro de 1996, a soma de USD 3.5 milhões (...).

(...)

m) Período e Termo da Distribuição

i) Este acordo tornar-se-á efectivo, no que concerne à Distribuição, a partir da Data Efectiva, e o termo aqui estipulado será 1 de Janeiro de 2002, período a partir do qual o mesmo será prolongado por um período de três (3) anos, caso não haja rescisão por qualquer das partes, mediante notificação prévia no prazo de seis (6) meses antes do início de um novo período de três (3) anos.

ii) Caso, em qualquer momento do período de vigência deste contrato, qualquer uma das Partes falhe no cumprimento das respectivas obrigações, de acordo com este Contrato, deverá passar uma declaração de terminus, ou o Tribunal tomará uma decisão para esse efeito (em alternativa à solução de fusão ou reorganização), ou um comprador será designado com respeito à propriedade de qualquer uma das Partes, de modo que a outra Parte fique incumbida (sem prejuízo dos seus restantes direitos e capacidades estipuladas por este contrato) de terminar este contrato, com efeitos imediatos, mediante comunicação escrita à outra Parte.

iii) A partir da Data Efectiva da resolução deste Contrato, nenhuma das Partes envolvidas possuirá quaisquer direitos, privilégios ou obrigações nele estipuladas, porém:

a) Tal resolução não dispensará as Partes de qualquer obrigação acumulada antes da Data Efectiva da referida resolução, e

b) tal resolução não afectará a o processo de reforço das disposições deste Contrato, ao qual, por via dos seus termos, , correspondem as resoluções finais, e

c) a B..... terá o direito de reaver a Lista de Clientes transferida através deste Contrato, incluindo quaisquer novos Clientes adicionados àquela durante o período de vigência deste Contrato. (...)" (cfr. doc. de fls. 19 a 30 dos autos e fls 65 a 87 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos).

B) O valor considerado de 90.000 toneladas como valor mínimo de vendas totais anuais envolvidas no contrato referido na alínea antecedente, tem em conta o valor de 9.971 toneladas vendidas em Portugal pela "B.....", entre Agosto de 1995 e Julho de 1996 (cfr. fls. 31 dos autos).

C) Em 21 de Julho de 1997 foi assinado por representantes da Impugnante e da "A.....", empresa mãe da "A.....", o contrato de transferência do negócio adquirido à "B....." relativamente a Portugal, com efeitos a 01.03.1997, devendo a Impugnante efetuar o pagamento de 887.114,00 USD pela aquisição, e todas as despesas e contingências tidas pela alienante com a aquisição do negócio à "B.....", e desenvolvimento do negócio (cfr. fls. 117 e 118 do processo de reclamação graciosa apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

D) Por carta datada de 30.04.2001, a "B....." comunicou à "A....." o termo do contrato referido em A), conforme ali previsto no artigo 2º, M), i), com efeitos a 01.01.2002, dizendo o seguinte:

"A B..... deseja reorganizar os planos para distribuição dos materiais de plástico com a V. sociedade, pelo que com referência às negociações em curso, serve a presente para informar formalmente do termo do contrato de distribuição, de acordo com os termos previstos no artigo 2 M) i) do contrato acima referido, a partir de 1 de Janeiro de 2002." (cfr. fls. 52 a 55 dos autos).

E) Em cumprimento da Ordem de Serviço nº 46888 de 01.02.2000, os Serviços de Inspeção Tributária desenvolveram ação interna à Impugnante, por pertencer ao acompanhamento permanente, com referência ao exercício de 1997, constando do relatório final elaborado em 30.03.2000 o seguinte teor:

"(...)

3 - Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável

3.1 - Amortizações Não Aceites como Custo

O sujeito passivo registou em imobilizado incorpóreo na rubrica Propriedade Industrial - Outros Direitos o valor de 158.394.205\$. Amortizou 26.399.034\$ no exercício em análise.

Solicitada explicação e o envio dos documentos de suporte, foi enviado um contrato, tendo-se verificado que se trata da aquisição por parte do sujeito passivo, de uma carteira de 300 clientes até um determinado montante de tonelage para a distribuição de produtos de polypropylene e polyethylene.

Afigura-se que, este imobilizado incorpóreo, não está sujeito a deprecimento efectivo, pelo que nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 32º do CIRC aquele valor não pode ser considerado como custo para efeitos fiscais.

A correcção fiscal de 26.399.034\$ acrescida ao prejuízo fiscal declarado de 10.642.657\$ origina um lucro tributável corrigido de 15.756.377\$.

(...)

5 - Direito de Audição (...)

FUNDAMENTAÇÃO DO CONTRIBUINTE

O contribuinte tece uma série de comentários de que citamos alguns:

... a declarante não se conforma com a correcção nem com os fundamentos invocados pela mesma...materialmente é inequívoca e pode demonstrar-se a sujeição do bem adquirido a deprecimento efectivo e real — a declarante adquiriu a carteira de clientes à sociedade A..... ... acontece que a sociedade A..... havia ela própria, adquirido tal carteira de clientes, e o direito de comercialização a estes dos produtos polypropylene e polyethylene, pelo prazo de cinco anos, à empresa B....., fabricante dos referidos produtos ... assim sendo e sem necessidade de outras justificações a duração limitada do activo constituído pela carteira de clientes, resulta do próprio contrato entre transmitente dessa carteira (a A.....) e o fabricante dos bens a comercializar pela declarante aos referidos clientes (B.....)— por outro lado, os clientes que figuram na carteira adquirida, não tendo qualquer vínculo para com a declarante ou, anteriormente, para com o titular transmitente dessa carteira, podem, em qualquer altura, e sem quaisquer custos, contratar a aquisição dos produtos fornecidos pela declarante a outros fornecedores. tal contingência prova a natureza contingente do bem que por isso, está também sujeito a depreciação efectiva ... assim a única forma disponível para o reconhecimento da perda efectiva, verificada no valor da carteira de clientes, é a de ser admitida a depreciação da mesma, por um período considerado apropriado, como inegavelmente é o de cinco anos.

ANÁLISE EFECTUADA AOS FUNDAMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE

Na argumentação descrita pelo sujeito passivo temos a observar as seguintes situações:

- No contrato em língua inglesa enviado pelo sujeito passivo a justificar a contabilização de 1580.394.205\$ não é mencionado qualquer prazo.
- O sujeito passivo não enviou o contrato a que alude o prazo de 5 anos, que poderia servir para uma reflexão e análise sobre termos e pressupostos nele expostos. Houve um contacto telefónico a solicitar cópia daquele contrato para análise, não tendo até à presente data sido enviado para estes serviços.

Afigura-se que, com os elementos que a administração fiscal dispõe sobre a situação descrita, á semelhança do que acontece com os trespasses (onde para além de outros bens incorpóreos também se transmite o bem incorpóreo - carteira de clientes), a carteira de clientes que o sujeito passivo adquiriu à sociedade A..... (sua sócia) pelo valor de 158.394.205\$ não pode ser considerada amortizável para efeitos fiscais nos termos da alínea a) do n° 1 do artigo 32° do CIRC.

(...)" (cfr. fls. 112 a 114 do processo de reclamação graciosa apenso).

F) Em resultado da ação inspetiva referida na alínea antecedente, foi em 29.06.2000 emitida em nome da Impugnante, a liquidação de IRC do exercício de 1997, com o n°, no montante a pagar de 34.773,02€ (cfr. fls. 93 do processo de reclamação graciosa apenso).

G) A Impugnante efetuou o pagamento do valor mencionado na alínea antecedente em 30.08.2000 (cfr. informação oficial de fls. 101 do processo de reclamação graciosa).

H) Em 28.11.2000 a Impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação mencionada na alínea antecedente, a qual foi instaurada no Serviço de Finanças de Lisboa 10 sob o n.º(cfr. fls. 1 e 2 do processo de reclamação graciosa apenso).

I) Em 09.08.2004 foi elaborada informação pela Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, com o seguinte teor:

"1 - ALEGAÇÕES DA RECLAMANTE

A....., Lda., com o NIPCe sede na Rua....., n.º 8 - 3º Dto Lisboa, vem reclamar graciosamente da liquidação adicional de IRC n.º, de 29-06-2000, relativa ao exercício de 1997, no valor de € 34.773,02, alegando que:

1. A liquidação reclamada resultou de uma acção inspectiva interna à declaração modelo 22 do exercício de 1997 levada a efeito pelos Serviços de Inspeção Tributária (811);
2. A correcção efectuada, no valor de € 131.677,83 (26.399.034\$00), refere-se a amortizações não aceites como custo nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 320 do CIRC por serem relativas a um bem do imobilizado incorpóreo não sujeito a deprecimento efectivo;
3. O bem em causa é uma carteira de 300 clientes adquirida pela reclamante para a distribuição em Portugal dos produtos polypropylene e polyethylene em granulado;
4. Tendo esse bem sido adquirido, por contrato celebrado em 21-07-1997, à Sociedade A....., por tempo determinado - 5 anos - está, por isso, sujeito a deprecimento efectivo;
5. A A..... havia adquirido essa carteira à sociedade B....., fabricante dos produtos em causa e titular da carteira, por contrato datado de 29-09-1996, pelo prazo de cinco anos e três meses;
6. Em face desses contratos, resulta que a carteira de clientes foi adquirida pela reclamante por tempo perfeitamente determinado;
7. Assim, justifica-se a sua amortização pelo período de tempo pelo qual foi adquirido o bem o que motiva a discordância da reclamante relativamente à correcção efectuada;
8. Considera, portanto, que a liquidação ora reclamada deve ser anulada e que devem ser fixados juros

indemnizatórios a favor da reclamante por pagamento indevido da prestação tributária nos termos dos artigos 43º da LGT e 111º n.º 6 do CIRC.

II - DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Em 28-07-1998, foi entregue a declaração modelo 22, relativa ao exercício de 1997, na qual foi apurado prejuízo no montante de € 53.085,35 e cuja liquidação n.º, de 29-09-1998, originou um reembolso no montante de € 72,34.

Na sequência da fiscalização interna à referida declaração, foi elaborado, em 30-03-2000, o DC-22 n.ºtendo o prejuízo declarado sido corrigido para lucro tributável no valor de € 78.592,48.

A correcção efectuada, no valor de € 131.677,83, refere-se à amortização, no exercício, de 20% do valor de aquisição de uma carteira de 300 clientes, que não foi aceite pelos SIT uma vez que - (...) este imobilizado incorpóreo não está sujeito a deprecimento efectivo, pelo que nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 32º do CIRC aquele valor não pode ser considerado como custo para efeitos fiscais."

Em 29-06-2000, foi emitida a liquidação ora reclamada e em 28-11-2000 foi deduzida a presente reclamação com os fundamentos enunciados no ponto I.

III - ANÁLISE DO PEDIDO

O processo de reclamação graciosa é o meio próprio, a reclamante tem legitimidade para o acto, nos termos do art.º 68º do CPPT, e a reclamação é tempestiva nos termos dos art.º 70º e 102º do CPPT (a data limite de pagamento da nota de cobrança ocorreu em 30-08-2000 e a presente reclamação foi deduzida em 28-11-2000) por remissão do art.º 111º (actual art.º 128º) do CIRC.

Nos termos do n.º 1 do art.º 17º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 21/1, (DR), os elementos do activo imobilizado incorpóreo são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada, estando, por força da alínea c) do n.º 2 do mesmo artigo, incluídos nesses elementos os direitos assimilados a elementos da propriedade industrial desde que tenham sido adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

A alínea a) do n.º 1 do art.º 32º do CIRC estabelece que não são aceites como custo as amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento.

Importa, portanto, saber se a carteira de clientes adquirida pela reclamante está sujeita a deprecimento verificando as condições enunciadas na alínea c) do n.º 2 n.º 1 do art.º 17º do DR:

- Aquisição a título oneroso;
- Utilização exclusiva;
- Vigência temporal limitada.

A leitura do contrato celebrado, em 21-07-1997, entre a reclamante e a A....., permite confirmar que a transferência da lista de clientes da B..... relacionados com a distribuição de polypropylene e polyethylene em Portugal foi feita a título oneroso e exclusivamente para a reclamante.

O contrato estabelece que o mesmo produz efeitos a partir de 01-03-1997 mas não especifica qualquer data para o seu termo.

No decurso da acção de inspecção, a reclamante exerceu o seu direito de audição em tempo mas os elementos passíveis de eventualmente comprovarem a vigência temporal limitada do bem adquirido só foram juntos ao processo após a elaboração do relatório final pelo que não foram objecto de análise.

Deste modo, face aos elementos disponíveis, foi correcta a apreciação dos factos por parte dos SIT e a consequente alteração do resultado tributável.

Em sede de reclamação graciosa, a reclamante vem juntar aos autos o contrato celebrado entre a B..... e a A..... (A.....), datado de 29-09-1996.

Por meio desse contrato, a A..... adquiriu à B..... NS o negócio existente de distribuição de produtos de polypropylene e polyethylene para pequenos clientes na Europa, a partir de 01-10-1996 e de acordo com um plano específico.

O termo estipulado do contrato "(...) será 1 de Janeiro de 2002, período a partir do qual o mesmo será prolongado por um período de três (3) anos, caso não haja rescisão por qualquer das partes, mediante notificação prévia, no prazo de seis (6) meses antes de um novo período de três (3) anos."

O contrato entre a reclamante e a A..... resulta do contrato entre a A..... e a B.....: a A..... transferiu para a reclamante a parte do negócio adquirido relativamente a Portugal, o que só poderia fazer pelo prazo pelo qual havia adquirido essa mesma parte.

Deste modo, a transferência do negócio para a reclamante seria válida pelo período entre 01-03-1997 e 01-01-2002 sendo esse período prolongável por períodos de 3 anos.

Isto é, o contrato aqui em causa vigoraria, no mínimo, por 5 anos, não tendo, contudo, prazo máximo uma

vez que não foi estabelecido um número máximo de prolongamentos de 3 anos .

Desta forma, não é certa a vigência temporal limitada da carteira de clientes pelo que não estão cumpridos todos os critérios para que esse bem do activo immobilizado incorpóreo seja considerado sujeito a deprecimento.

Face ao exposto, propõe-se o indeferimento do pedido.

IV -INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR

1- Alegações produzidas no exercício do direito de audição

Realizada a instrução do processo, foi elaborado o projecto de decisão o qual foi comunicado à reclamante através do ofício n.º 29228 de 07-07-2004. Mediante esse ofício a reclamante foi notificada para exercer o direito de audição, previsto no artº 60º da Lei Geral Tributária, tendo-lhe sido concedido o prazo de 15 dias.

A reclamante exerceu o seu direito de audição prévia por escrito em 27-07-2004, conforme documento de fls. 130 a 137 dos autos, o que fez com os seguintes fundamentos:

- Não concorda com o projecto de decisão dado que o bem do activo immobilizado incorpóreo em causa foi adquirido por um período limitado de tempo - 5 anos - e, como tal, é legal a sua amortização;
- Apesar de a cláusula 2 m) i) do contrato dispor que "este acordo tornar-se-á efectivo, no que concerne à distribuição, a partir da data efectiva, e o termo aqui estipulado será 1 de Janeiro de 2002, período a partir do qual o mesmo será prolongado por um período de três (3) anos, caso não haja rescisão por qualquer das partes, mediante notificação prévia, no prazo de seis (6) meses antes de um novo período de três (3) anos", a B....., por carta datada de 30-04-2001, cuja cópia se junta aos autos a fls. 141 (traduzida a fls. 139), promoveu a resolução do contrato a partir de 01-01-2002;
- Assim sendo, é irrefutável a conclusão de que o contrato ocorreu, efectivamente, dentro do prazo de 5 anos, pelo que se encontra preenchido o requisito - período limitado de tempo - constante do artº 17º do Decreto Regulamentar n.º 2/90.

II- Análise do pedido e fundamentação da proposta de decisão

A reclamante vem, no exercício do direito de audição, comprovar que o contrato em causa vigorou pelo período de 5 anos cessando os seus efeitos em 01-01-2002.

Porém, não estando esse prazo definido no contrato não pode o mesmo ser invocado a posteriori para

efeitos de amortizações pois estas são coincidentes no tempo com a utilização do bem e não posteriores.

Isto é, no início do contrato - momento a partir do qual se consideram as amortizações, se o bem for fiscalmente amortizável - não foi definido um período limitado de tempo para a sua vigência.

Desta forma, no momento em que se determina se o bem é ou não amortizável não estavam reunidas as condições legais para que se pudesse considerar o bem em causa sujeito a deprecimento.

Face ao exposto, considera-se ser de convolar em definitivo o projecto de decisão de indeferimento." (cfr. fls. 144 a 148 do processo de reclamação graciosa apenso).

J) Por despacho do Diretor de Finanças Adjunto de 29.09.2004, foi a reclamação graciosa indeferida, com a fundamentação constante da informação transcrita na alínea antecedente (cfr. fls. 143 do processo de reclamação graciosa apenso).

K) A Impugnante foi notificada da decisão referida na alínea antecedente em 15.10.2004 (cfr. fls. 151 do processo de reclamação graciosa apenso).

L) A presente impugnação foi apresentada em 02.11.2004 (cfr. fls. 56 dos autos).

M) A Impugnante declarou nas suas declarações fiscais dos exercícios de 1999, 2000, 2001 e 2002, os seguintes volumes de negócios: 8.828.752,04€, 7.305.019,65€, 6.643.390,69€ e 7.557.349,76€, tudo respetivamente (cfr. relatório inspetivo constante de fls. 130 a 141 dos autos, em concreto as págs. 7 a 9 do referido Relatório).

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão da causa.

Assenta a convicção deste Tribunal no exame dos documentos constantes dos presentes autos e do PAT, não impugnados, referidos a propósito de cada alínea do probatório.

IV FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO.

Na sequência de inspeção interna, parcial, relativa ao exercício de 1997, a AT não aceitou a amortização de Esc. 26.399.034\$ contabilizado como Imobilizado Incorpóreo registado na rubrica Propriedade Industrial – Outros Dívidas tributárias, o valor de 158.394.205\$. Esta contabilização tem como suporte a aquisição por parte do sujeito passivo de uma carteira de 300 clientes até um determinado montante de tonelage para a distribuição dos produtos polypropylene e polyethylene. A AT considerou que este Imobilizado Incorpóreo não está sujeito a deprecimento efetivo pelo que nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 32º do CIRC aquele não pode ser considerado como custo para efeitos fiscais. Daí que a respetiva correção acrescida ao

prejuízo fiscal declarado de Esc. 10.642.657\$ origina um lucro tributável de Esc. 15.756.377\$.

O Contribuinte não se conformou com a liquidação e reclamou graciosamente. Alegou que tendo o bem sido adquirido por tempo indeterminado, está sujeito a deprecimento efetivo, não só na sua natureza intrínseca mas também no seu título de origem- o contrato- de onde resulta que a aquisição se reporta a um tempo determinado - cinco anos.

A Reclamação foi indeferida com fundamento em que embora o contrato vigore pelo prazo de cinco anos esse período é prolongável por períodos de três anos sem se estabelecer um número máximo de prolongamentos de três anos. “Desta forma, não é certa a vigência temporal limitada da carteira de clientes pelo que não estão cumpridos todos os critérios para que esse bem do activo immobilizado incorpóreo seja considerado sujeito a deprecimento”.

No exercício do direito de audição a Reclamante juntou documento comprovativo da resolução de que a B....., or cata datada de 30-04-2011 promoveu a resolução do contrato a partir de 01—01-2002. No entanto, a AT considerou que o prazo não estava definido no contrato e portanto não pode o mesmo ser invocado a posteriori para efeitos de amortizações pois estas são coincidentes no tempo com a utilização do bem e não posteriores.

Impugnando, o Contribuinte alegou que a liquidação adicional de IRC é ilegal porquanto se verificam todos os requisitos para que a aquisição seja considerado um activo sujeito a amortização, pedindo, a final a anulação da liquidação adicional e restituição do montante do imposto pago e juros compensatórios, bem como o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária contestou por remissão (para a informação prestada pela Divisão de Justiça Contenciosa da Direção de Finanças) e invocou a extemporaneidade da ação.

A sentença jugou a ação procedente. Decidindo que era tempestiva, entendeu que uma correta interpretação do contrato celebrado entre a "B....." e a "A....." não inculca que o mesmo não tinha prazo definido, ao contrário do que sustenta a A.T. E concluiu “...resultando da alínea a) do nº 1 do artigo 32º do CIRC (redação em vigor em 1997) que não são aceites como custo as amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento, e resultando esta condição da verificação as condições enunciadas na alínea c) do nº 2 do artigo 17º do Decreto Regulamentar nº 2/90, ou seja, ocorra aquisição a título oneroso, utilização exclusiva e vigência temporal limitada, não restam grandes dúvidas de que se encontram reunidas as condições para que o valor referente à aquisição da carteira de clientes seja amortizado.

Por outro lado, mal se compreende que a A.T. possa entender que, uma empresa que adquire uma carteira de clientes, facto que será essencial à evolução do negócio e, conseqüentemente à obtenção de proveitos, e por isso seja um custo indispensável à obtenção desses mesmos proveitos e, nesse sentido, seja um custo fiscal nos termos do disposto no artigo 23º do CIRC, mas não o possa deduzir, seja a que título for. É

quem, entendendo a A.T. que não se trataria de um custo amortizável, deveria ter exposto qual a forma como entende que tal custo deveria ter sido relevado para efeitos fiscais”.

AT discorda. Defende que deveria ser aditado aos Factos Provados que apenas em sede de reclamação graciosa a Impugnante vem juntar o contrato celebrado entre a B..... e a A....., datado de 29/9/1996, e no mais, sustenta que a sentença errou ao considerar que o contrato vigoraria por um prazo mínimo de cinco anos sendo esse período prolongável por um período de três anos. Ou seja, o contrato aqui em causa vigoraria, no mínimo, por cinco anos, não tendo, contudo prazo máximo uma vez que não foi estabelecido um número máximo de prolongamento. Para além disso, a clausula de salvaguarda que o MM.º juiz não analisou revela claramente que a carteira de clientes não configura um activo sujeito a depreciação, uma vez que a Recorrida seria compensada pela B..... por qualquer quebra no volume de vendas realizadas aos clientes pertencentes à carteira transmitida.

Não sufragamos o entendimento da AT em nenhuma das suas proposições.

Quanto ao aditamento factual requerido não vemos qualquer pertinência para os autos, pois o facto de o contrato ter sido apresentado em sede de reclamação graciosa não acarreta qualquer consequência. Foi apresentado no procedimento (art. 54º LGT) e a lei não exige que para serem tomados em consideração, os documentos tenham de ser apresentados noutra altura qualquer, máxime a inspeção (cfr. art.º 69º/1-e) CPPT).

Improcede, assim, o requerido aditamento à matéria de facto.

Prosseguindo,

Não sufragamos o entendimento de que o contrato em causa não contemple um número máximo de prolongamento. Basta atentar no conteúdo da sub alínea m) sob epígrafe Período e Termo da Distribuição, da alínea A):

i) Este acordo tornar-se-á efectivo, no que concerne à Distribuição, a partir da Data Efectiva, e o termo aqui estipulado será 1 de Janeiro de 2002, período a partir do qual o mesmo será prolongado por um período de três (3) anos, caso não haja rescisão por qualquer das partes, mediante notificação prévia no prazo de seis (6) meses antes do início de um novo período de três (3) anos.

ii) Caso, em qualquer momento do período de vigência deste contrato, qualquer uma das Partes falhe no cumprimento das respectivas obrigações, de acordo com este Contrato, deverá passar uma declaração de terminus, ou o Tribunal tomará uma decisão para esse efeito (em alternativa à solução de fusão ou reorganização), ou um comprador será designado com respeito à propriedade de qualquer uma das Partes, de modo que a outra Parte fique incumbida (sem prejuízo dos seus restantes direitos e capacidades estipuladas por este contrato) de terminar este contrato, com efeitos imediatos, mediante comunicação escrita à outra Parte.

iii) A partir da Data Efectiva da resolução deste Contrato, nenhuma das Partes envolvidas possuirá quaisquer direitos, privilégios ou obrigações nele estipuladas, porém:

- a) Tal resolução não dispensará as Partes de qualquer obrigação acumulada antes da Data Efectiva da referida resolução, e
- b) tal resolução não afectará a o processo de reforço das disposições deste Contrato, ao qual, por via dos seus termos, , correspondem as resoluções finais, e
- c) a B..... terá o direito de reaver a Lista de Clientes transferida através deste Contrato, incluindo quaisquer novos Clientes adicionados àquela durante o período de vigência deste Contrato. (...)" (cfr. doc. de fls. 19 a 30 dos autos e fls 65 a 87 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos)."

E para além deste conteúdo do contrato, foi fixado na alínea D) a comunicação do termo do contrato nos seguintes termos:

D) Por carta datada de 30.04.2001, a "B....." comunicou à "A....." o termo do contrato referido em A), conforme ali previsto no artigo 2º, M), i), com efeitos a 01.01.2002, dizendo o seguinte:

"A B..... deseja reorganizar os planos para distribuição dos materiais de plástico com a V. sociedade, pelo que com referência às negociações em curso, serve a presente para informar formalmente do termo do contrato de distribuição, de acordo com os termos previstos no artigo 2 M) i) do contrato acima referido, a partir de 1 de Janeiro de 2002." (cfr. fls. 52 a 55 dos autos).

Ora este acervo probatório demonstra claramente que a aquisição da carteira de clientes por parte da Recorrida, para seu uso exclusivo, por contrato datado de 29 de setembro de 1996, tinha um período de vigência determinado por cinco anos, precisamente até 1 de janeiro de 2002. O facto de ser permitido o seu prolongamento por um período de (3 anos) caso não haja rescisão por qualquer das partes significa apenas que as partes convencionaram a possibilidade de prorrogação do período de vigência do contrato por um período de três anos. E não indefinidamente, como afirma a AT.

Portanto, podemos dar como seguro que o contrato tem uma vigência certa e determinada no tempo.

O POC considera (considerava, melhor dizendo) que a conta de Imobilizações incorpóreas (classe 4) "integra os imobilizados intangíveis, englobando, nomeadamente, direitos e despesas de constituição, arranque e expansão".

De entre os activos que geralmente são classificados como activos incorpóreos "...destacam-se, em termos gerais, as patentes, as licenças, os direitos de autor e as marcas. Particularizando, podemos citar, como exemplos, franquias (franchises), programas de computador, **listas de clientes**, licenças de pesca, direitos de marketing, quotas de importação, custos de arranque e com os conhecimentos de mercado e técnicos"**[1]** (destaque nosso).

Parece claro que uma carteira de clientes pode permitir à entidade que os possui, inúmeros benefícios competitivos, constituindo um instrumento relevante para assegurar a sua rendibilidade e solvabilidade. Resulta evidente que quanto maior o universo dos potenciais clientes maior será a aptidão para gerar lucros.

Podendo classificar-se como um Activo Imobilizado Incorpóreo (Ativo Intangível), vejamos o que dizia o artigo 27º/1, do CIRC (na redação aplicável):

"São aceites como custos as reintegrações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os elementos do activo imobilizado que, com carácter repetitivo, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização, do decurso do tempo, do progresso técnico ou de quaisquer outras causas".

Por seu turno, a alínea a) do nº 1 do artigo 32º do mesmo Código dispunha "que não são aceites como custos as reintegrações e amortizações do activo não sujeitos a deprecimento".

Embora a AT defenda o contrário, cremos que a questão do deprecimento do activo em questão não sofre dúvidas, a nosso ver.

Com efeito, para além de o contrato ter uma vigência temporal limitada, a mera aquisição de uma carteira de clientes possuirá, na perspectiva da garantia de manutenção de um volume de negócios certo, um potencial de deprecimento inerente ao facto de que os clientes que constam dessa carteira poderão a qualquer momento deixar de fazer negócios com a entidade, o que sucederá na maior parte das situações de aquisição de carteira de clientes, como bem salientou o MMº juiz.

A menos que exista um direito legal da entidade exercer um controlo sobre esses clientes, de que seria exemplo a existência de contratos que obriguem os clientes a efetuar negócios com a entidade que adquire a carteira, com eventuais cláusulas de rescisão que levem a que seja mais caro ao cliente sair do contrato do que o cumprir, sendo provável a continuidade dos contratos.

Contudo, este facto não resulta dos autos nem é referido ou sugerido pela Autoridade Tributária. E assim sendo, logo se evidencia claramente um potencial efetivo de deprecimento do ativo adquirido pela Impugnante.

A cláusula de salvaguarda constante do contrato diz que (sub alínea a) da alínea A) dos factos provados):

I. O negócio transferido da B..... para a A..... deverá corresponder a vendas anuais mínimas de 90,000 toneladas.

II. Se não forem atingidas vendas totais anuais de 90,000 toneladas a Clientes transferidos pela B..... para a A....., numa base pro-rata com referência a 30 de Junho de 1997, e tal não se fique a dever a falta imputável à A..... nem sejam compensadas por vendas realizadas a outros clientes, de acordo com o acordado entre as Partes, a B..... transferirá negócios futuros, os quais, em consonância com o acordado entre as Partes, corresponderão à diferença relativamente às 90,000 toneladas.

É no conteúdo desta clausula que a AT se baseia para afirmar que o activo não sofre deprecimento. Mas também nesta parte não lhe assiste razão pois a clausula de "salvaguarda" só poderia ser acionada se não

fossem atingidas vendas totais anuais de 90.000 toneladas e tal não se ficasse a dever a falta imputável à A..... nem sejam compensadas por vendas realizadas a outros clientes.

Assim, as vendas a outros clientes poderiam compensar a falta de vendas inferior a 90.000 toneladas não sendo por isso acionada a clausula de salvaguarda, mas isso demonstra, precisamente, que o activo estaria sujeito a deprecimento. Por ser deprecível é que se prevê compensação com as vendas realizadas a outros clientes.

Para além disso, a verdade é que o deprecimento ocorre - também - por a cessão ser temporária, o que, como já vimos, temos por facto seguro.

O Decreto Regulamentar n° 2/90, de 12/1, estabeleceu "o regime das reintegrações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas", dispondo no seu artigo 17° o seguinte:

"1. Os elementos do activo immobilizado incorpóreo são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada.

2. São amortizáveis os seguintes elementos do activo immobilizado incorpóreo:

a) Despesas de instalação;

b) Despesas de investigação e desenvolvimento;

c) Elementos da 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.

3. (...)

O facto de o activo em questão não estar expressamente previsto neste DR não afasta o direito a amortizar na medida em que a própria alínea c) acima transcrita demonstra não ser taxativa.

Em face do exposto devemos concluir estarem reunidos os pressupostos para que o ativo em causa seja considerado um ativo Immobilizado Incorpóreo, para exclusivo da Recorrida, que gerou custos, sujeito a deprecimento e como tal amortizável.

Assim, a sentença que assim decidiu não merece qualquer censura devendo ser confirmada.

V DECISÃO.

Termos em que acordam, em conferência, os juizes da secção de contencioso Tributário deste TCAS em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente

Lisboa, 17 de setembro de 2020.

(Mário Rebelo)

(Patrícia Manuel Pires)

(Susana Moniz Barreto)

[1] Carlos Baptista da Costa e Gabriel Correia Alves in “Contabilidade Financeira”, 5ª edição, pp. 701.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>