

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 593/2015-T

Tema: IRC – Taxas de amortização aplicáveis a aerogeradores e painéis fotovoltaicos; conceito de “período de utilidade esperada”; depreciações e amortizações; indemnização por prestação de garantia indevida

Decisão Arbitral

Os árbitros, Fernanda Maçãs (Presidente), Fernando Araújo, e Rodrigo Domingues, designados pelo Conselho deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

I. Relatório

1. A contribuinte A...– Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A., com o NIPC ... (doravante "Requerente"), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º 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" ou "Requerida").
2. Em tal pedido, solicita a Requerente, a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade da liquidação IRC/2010 n.º 2015... da demonstração de acerto de contas n.º 2015... e da liquidação de juros n.º 2015..., referentes ao ano de 2010, num montante total de €643.915, 51, formulando, em consequência, pedido de anulação parcial de tais actos tributários (no que respeita ao cálculo da matéria colectável de três sociedades suas subsidiárias) e de condenação no pagamento de uma indemnização por prestação indevida de garantia bancária, arrolando, em sede de prova, três testemunhas.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 1 de Outubro de 2015.

4. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 13 de Novembro de 2015, não tendo estas arguido qualquer impedimento.
5. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 30 de Novembro de 2015, em conformidade com o previsto nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redacção introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro).
6. No pedido de pronúncia arbitral, por si oferecido, a Requerente invoca, em síntese, que:
 - a) A AT não atendeu às "especificidades próprias" da actividade de B..., C... e D..., o "racional económico" que determinou a adopção do prazo de vida útil de 16 anos para os equipamentos em causa.
 - b) No entender da Requerente, essa "vida útil" está condicionada pelos termos de venda da energia gerada por aqueles equipamentos, que estão previstos no Decreto-Lei n.º 189/88, de 27 de Maio (alterado entre outros pelo Decreto-Lei n.º 33-A/2005, de 16 de Fevereiro), que estabelece a remuneração "fixa e garantida" das centrais de energia renovável e define como prazo para tal remuneração o período de 15 anos (verba 20 do Anexo II ao Decreto-Lei n.º 33-A/2005, de 16 de Fevereiro).
 - c) Terminado esse prazo de remuneração certa não existiriam quaisquer garantias de como seria remunerada a energia gerada, pelo que tal seria o horizonte de susceptibilidade de aferição da viabilidade económica dos parques eólicos e da central solar.
 - d) Portanto, por "amortização" entender-se-ia uma referência, não à durabilidade dos equipamentos, mas sim à sua "utilidade económica" – e teria sido essa distinção semântica, alegadamente presente na *ratio legis* das normas aplicáveis, que teria "escapado" à AT. Mais entende a Requerente que o "período de vida útil esperada" a que aludem o art. 31.º, 2 do Código do IRC e o art. 5.º do Decreto Regulamentar n.º

25/2009, de 14 de Setembro, não devem nem podem corresponder ao período de durabilidade de um determinado activo.

e) Tratar-se-ia, antes, na amortização, de "correlacionar os gastos de uso de um activo com os rendimentos que ele gera", de olhar para a utilidade económica dos activos, e não de atender ao "bom funcionamento" de um activo aferido em termos técnicos.

f) A Requerente reconhece, aliás, que a taxa de depreciação de 6,25% apresentada corresponde precisamente ao "encontro de contas" entre réditos gerados e custos associados à instalação e manutenção dos equipamentos de B..., C... e D... – sugerindo, por paralelismo com exemplos que fornece, que findo aquele período de 15 anos o valor residual dos equipamentos é nulo.

g) A Requerente estabelece ainda uma conexão entre o conceito de "razoabilidade" da taxa de depreciação e o período de remuneração fixa da venda de energia eléctrica assegurado por opção legislativa, os referidos 15 anos.

h) Depois, recorrendo a diversas comparações, a Requerente sustenta que a taxa de amortização de 6,25% apresentada não diverge substancialmente daquela que resultaria da aplicação congruente de critérios de depreciação dentro do quadro legal, encontrando-se portanto "dentro dos intervalos considerados razoáveis", e até eventualmente abaixo daquilo que resultaria da mais estrita aplicação daqueles critérios.

i) A Requerente lança até mão de um Despacho da Direcção de Serviços do IRC no qual se utilizam conceitos similares àqueles a que recorre, embora aí se trate de prazos e situações distintas (documento n.º 7 anexo à PI).

j) Por fim, a Requerente invoca a violação de princípios constitucionais como o da igualdade e o da tributação do lucro real – nomeadamente porque discriminaria face ao regime aplicado a outras fontes de energia (nomeadamente a energia hidroeléctrica).

7. A Requerente conclui, formulando pedidos no sentido da:

a) anulação parcial da liquidação de IRC n.º 2015..., da liquidação de juros n.º 2015... e da demonstração de acerto de contas n.º 2015..., respeitantes ao período de tributação de 2010, na parte correspondente às correcções que a AT realizou ao lucro tributável apurado no âmbito do RETGS e que tiveram por referência idênticas correcções realizadas pela mesma às matérias colectáveis das sociedades subsidiárias da ora peticionante B..., C... e

D...(as quais assentaram na forma como estas reconheceram fiscalmente os gastos das amortizações realizadas, respectivamente, aos aerogeradores e painéis fotovoltaicos) e

b) a condenação no pagamento de uma indemnização derivada da prestação de garantia indevida.

8. Nos termos dos n.ºs. 1 e 2 do art. 17.º do RJAT, foi a AT notificada, em 2 de Dezembro de 2015, para apresentar resposta.

9. A AT apresentou a sua resposta, acompanhada do Processo Administrativo, onde, além de arrolar duas testemunhas, sustentou a total improcedência do pedido da Requerente, alegando, em síntese, o seguinte:

a) A AT mantém o entendimento de que as liquidações controvertidas consubstanciam uma correcta aplicação do Direito, não enfermando de qualquer vício – sendo ao mero nível de controle de legalidade dos actos de correcção praticados que terá que cingir-se o processo arbitral.

b) A AT sublinha que, da conjugação de preceitos do art. 31.º, 2 do Código do IRC e do art. 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, não resulta uma multiplicidade de critérios que esteja ao alcance da AT escolher – mas somente um: o da aplicação de taxas que a AT considere razoáveis tendo em conta o período de utilidade esperada.

c) Na ausência de critério legal, fica pois cometida à própria AT a determinação da taxa de depreciação ou amortização, recorrendo a critérios objectivos de determinação de uma utilidade esperada – o que a AT fez, adoptando todas as diligências necessárias e exigíveis para chegar a uma determinação objectiva e rigorosa do período de vida útil dos equipamentos em causa, o que conseguiu através da coincidência de informações fornecidas por empresas produtoras e comercializadoras daqueles equipamentos.

d) Por outro lado, a AT discorda do conceito de "vida útil económica esperada" em que assenta a argumentação da Requerente, quer porque fica indefinido quer porque não tem qualquer fundamento legal.

e) Além de que, argumenta, a Requerente poderia ter lançado mão do disposto no art. 31.º-B do CIRC (art. 38.º do CIRC antes da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro), que permite que desvalorizações excepcionais dos activos possam ter

reflexo nos gastos fiscalmente relevantes – o que a Requerente não fez, apesar de ser por essa via que poderia encontrar-se reflexo, dentro do quadro legal, de aspectos de variação, ou depreciação, da utilidade económica de activos.

- f) A AT enfatiza que a vida útil de um bem não depende da sua performance económica, que dependem até das características de quem o utiliza e dos projectos em que se insere (que podem ter os mais diversos prazos); a vida útil é antes o período durante o qual um activo estará disponível para utilização, para qualquer utilizador e para qualquer projecto.
- g) Sendo assim, a vida útil dos activos em causa não resulta, nem pode resultar, de um programa legalmente estabelecido, como aquele que se plasma no Decreto-Lei n.º 189/88, de 27 de Maio. Aí se prevê uma utilização dos referidos equipamentos, mas não cabe à lei estabelecer limites a essa utilização (nomeadamente impedindo utilizações subsequentes de um equipamento que estivesse ainda útil).
- h) Por isso mesmo, argumenta a AT, o art. 31.º, n.º 2, do CIRC manda aferir a razoabilidade da taxa pelo "período de utilidade esperada" e não pelos lucros ou prejuízos averbados num determinado período – é uma aferição objectiva, não uma aferição subjectiva.
- i) A aferição objectiva, sustenta a AT, é a que resulta da convergência de informações fornecidas por quem tem know-how nos sectores; sendo subjectiva aquela que remete para a rentabilidade económica que cada empresário poderá retirar do uso dos bens – o que além do mais introduziria aqui factores de insanável discriminação entre sujeitos passivos de imposto (o que, no entender da AT, é ainda reforçado pelo emprego, na argumentação da Requerente, de exemplos inadequados e de estudos irrelevantes, relativos a realidades muito distintas).
- j) A AT chama ainda a atenção para o facto de a invocação, pela Requerente, do art. 30.º, n.º 6, do CIRC ter o efeito oposto ao pretendido, apontando para a possibilidade de as taxas de depreciação ou amortização serem ainda inferiores (em metade) daquelas que foram utilizadas na correcção ora em crise – o que aumentaria significativamente a liquidação corrigida.

- k) Mais ainda, a AT chama a atenção para o facto de, não obstante a Requerente apontar para diversas normas entre as quais avulta o regime do Decreto-Lei n.º 189/88, de 27 de Maio, não chegar sequer a esclarecer em que cálculos se baseou para chegar a um prazo de 16 anos e a uma taxa de amortização de 6,25%.
- l) Ora o Decreto-Lei n.º 189/88, de 27 de Maio, e seus Anexos, não regulamentam, nem sequer referem, qualquer período de utilidade esperada, apenas regulam uma remuneração. Mas mais ainda, está neles implícito um período de utilidade esperada superior a 15 anos, já que tanto na alínea a) como nas alíneas c) e d) do Anexo II do Decreto-Lei n.º 189/88, de 27 de Maio, se faz referência a "os primeiros 15 anos", deixando portanto bem clara a opção de a remuneração se estender para lá desse primeiro período (e implícito que os equipamentos poderão conservar utilidade para lá desse período inicial, gerando rendimento a ser remunerado).
- m) A AT esclarece ainda que um documento junto à PI (com o n.º 7) se refere a licenças, activos intangíveis, pelo que não é legítimo referi-lo para sequer sugerir uma analogia com o caso presente – como ficou assente em anterior processo arbitral.
- n) A AT entende ainda que não há violação de qualquer princípio de igualdade constitucionalmente protegido, pois não se discriminou entre quaisquer situações que, por serem iguais, não pudessem ser discriminadas sem arbítrio. Na verdade, insiste a AT, nada na sua actuação foi injustificado ou desproporcional, arbitrário ou discriminatório, tendo recorrido a uma noção objectiva de "razoabilidade" que tinha competência para preencher, tendo-o feito de modo objectivo.
10. A AT conclui requerendo que acção seja julgada improcedente, por não provada, absolvendo-se a Requerida do pedido, com as legais consequências.
11. Mediante requerimento de 1 de Fevereiro de 2016 a Requerente indicou os artigos do seu requerimento inicial, e os da resposta da AT, que seriam objecto da prova das testemunhas por si arroladas. Por requerimento de 2 de Fevereiro de 2016 a

Requerida alterou o rol de testemunhas e indicou os artigos da sua resposta sobre os quais incidiria a prova das testemunhas por si arroladas.

12. Por Despacho Arbitral de 4 de Fevereiro de 2016, o Tribunal designou, nos termos do art. 18.º do RJAT, o dia 25 de Fevereiro de 2016 para realização da audiência de julgamento, solicitando das partes a indicação da preferência por alegações finais orais ou escritas.
13. Em Requerimento de 16 de Fevereiro de 2016, a Requerente alterou o rol de testemunhas e indicou a sua preferência por alegações escritas.
14. No dia 25 de Fevereiro de 2016, teve lugar a audiência de julgamento, onde se procedeu à inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente (E..., F... e G...) e das testemunhas arroladas pela Requerida (H... e I...). O Tribunal fixou o dia 30 de Maio de 2016, como data limite para a prolação da Decisão Arbitral. Por despacho do Tribunal, de 26 de Maio de 2016, este prazo foi prorrogado por mais dois meses, tendo-se fixado como data limite para ser proferida a decisão o dia 30 de Julho de 2016.
15. No final da audiência, a Requerente e a Requerida foram notificadas para apresentarem alegações escritas em prazos sucessivos.
16. Por despacho do Tribunal, de 4 de Abril de 2016, atento o relevo processual na sequência da inquirição de testemunhas, foi deferido o pedido apresentado pela Requerente de junção aos autos de documentos de prova.
17. As partes apresentaram alegações, nelas tendo pugnado, no essencial, pela posição sustentada nas peças iniciais.

II. Saneamento

- a) As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e beneficiam de legitimidade processual, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- b) A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se, assim, as Partes devidamente representadas.

c) O processo não enferma de nulidades.

d) No que diz respeito ao valor da causa, observa-se que a pretensão constante do pedido inicial respeita à declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRC n.º 2015..., nele se indicando o valor de € 514.311,11. Consultado, porém, o referido acto de liquidação e demonstração de liquidação, verifica-se que o valor em questão é de € 643.915,51, valor este que é concordante com o requerimento de constituição do tribunal arbitral entregue pelos advogados do sujeito passivo. Compulsados os referidos documentos e o relatório de inspecção que esteve na base do acto de liquidação não se vislumbra razão para a referida diferença.

Fixa-se, assim, officiosamente, o valor do processo em € 643.915,51, em conformidade com o disposto no art. 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

e) Não foram suscitadas questões, prévias ou subsequentes, prejudiciais ou de excepção, que obstem à apreciação do mérito da causa, mostrando-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.

III. MÉRITO

III.1. MATÉRIA DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

No que diz respeito à factualidade com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- 1) A Requerente tem por objecto a gestão de participações sociais;
- 2) A Requerente é, desde 2006, a sociedade dominante de um grupo (o "Grupo J...") sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades ("RETGS");

- 3) Em 2010 encontravam-se no perímetro do RETGS, além da Requerente, as seguintes sociedades: K..., Sociedade Unipessoal, Lda.; L..., Lda.; M..., Lda.; N..., Lda.; O..., Lda.; P..., Lda.; B...– Energias Renováveis, Lda. ("B..."); C...– Energias Renováveis, Lda. ("C..."); Q..., Lda.; R..., SGPS, S.A.; S..., S.A.; T..., S.A.; D...– Energias Renováveis Sociedade Unipessoal, Lda. ("D..."); U...– Energias Renováveis Sociedade Unipessoal, Lda.; V...– Energias Renováveis Sociedade Unipessoal, Lda.;
- 4) Em sujeição às regras do RETGS foi declarado pelo Grupo, em 2010, o lucro tributável de €13.098.707,51, que resultou da soma algébrica dos resultados fiscais apurados por cada uma das sociedades componentes do Grupo;
- 5) No âmbito da Ordem de Serviço nº OI2014..., de 6 de Outubro de 2014, a AT procedeu a uma acção inspectiva externa em sede de IRC ao período de tributação de 2010;
- 6) Essa acção deveu-se ao facto de a AT ter concluído haver inexactidões no apuramento da matéria colectável das sociedades B...– Energias Renováveis, Lda. ("B..."), C...– Energias Renováveis, Lda. ("C..."), e D...– Energias Renováveis Sociedade Unipessoal, Lda. ("D...");
- 7) As correcções justificaram-se, sob o ponto de vista da Requerida, com base nas circunstâncias seguintes:
 - a. As sociedades em causa inscreveram no seu activo fixo tangível equipamentos destinados à produção de energia eléctrica (aerogeradores e painéis fotovoltaicos);
 - b. A C... e a B... são detentoras de parques eólicos e produzem e comercializam electricidade provinda dessas fontes de energia renováveis, utilizando para isso aerogeradores que contabilizam como elementos dos seus activos fixos tangíveis;
 - c. A D... explora uma central solar e produz e comercializa electricidade provinda dessa fonte de energia renovável, utilizando para isso painéis fotovoltaicos.
 - d. Esses equipamentos foram classificados, para efeitos fiscais, no código "...Equipamentos de Centrais Hidroeléctricas" (dada a ausência de referência específica nas tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de

- Setembro), e amortizados à taxa de 6,25%, o que remete para um período de utilidade esperada de 16 anos;
- e. Dado que o art. 31.º, n.º 2, do Código do IRC e o art. 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro estabelecem que, para as taxas de amortização não fixadas, a AT aceitará as que forem consideradas razoáveis em função do período de utilidade esperada, a AT contactou os fornecedores do equipamento em causa, e outras fontes, que informaram que os períodos eram de 20 anos para os aerogeradores e de 25 anos para os painéis fotovoltaicos – e não de 16 anos como tinham indicado B..., C... e D...;
 - f. Um período de 20 anos remete para uma taxa de amortização de 5%, um período de 25 anos remete para uma taxa de amortização de 4% - e nunca para uma taxa de 6,25% como a que foi utilizada efectivamente;
 - g. Foi essa discrepância de prazos de amortização que ditou as correcções aplicadas pela AT, que assentaram na aplicação de taxas de amortização de 5% para os aerogeradores de B... e C... e de 4% para os painéis fotovoltaicos da D...;
- 8) Aos resultados apurados foram aplicadas as seguintes correcções à matéria colectável: B..., €1.442.267,29; C..., €124.201,97; e D..., €731.161,87. Essas correcções perfazem um acréscimo total de €2.297.631,33 na matéria colectável;
 - 9) Daí resultou a liquidação adicional de IRC que, acrescida de juros, chegou ao montante de €643.915,51;
 - 10) Com vista à suspensão do processo executivo a Requerente apresentou garantia bancária, nos termos do artigo 52.º da LGT e artigos 169.º e 199.º do CPPT, no valor de €807.769, 36 (cfr. doc. 8 junto com o Pedido arbitral);
 - 11) O tempo *médio* de vida técnica ou tecnológica dos painéis fotovoltaicos em causa nos autos, considerando uma normal utilização, é de 25 anos (*cfr.* informações técnicas disponibilizadas pelas empresas referenciadas no relatório de inspecção tributária junto aos autos e depoimento da testemunha arrolada pela AT - Prof. H... e documento por este exibido em audiência);
 - 12) O tempo *máximo* de vida técnica ou tecnológica dos aerogeradores situa-se entre os 20 e os 25 anos, considerando uma normal utilização (estudo, junto aos autos, elaborado

- pela Unidade de análise Energética e Redes do LNEG e subscrito pela testemunha Prof. I..., bem como por W... e X...);
- 13) A Comissão de Reforma para a Fiscalidade Verde concordou com a fixação de período de amortização de equipamento eólico e fotovoltaico *entre* 12,5 anos e 25 anos;
 - 14) Os painéis fotovoltaicos são implantados em módulos de 22 painéis, sendo que a danificação de um dos painéis tem impacto nos demais, condicionando ou inviabilizando o funcionamento do conjunto (depoimento de Eng. E...);
 - 15) A rentabilidade do projecto, findo o período de tarifa garantida, é muito reduzida (depoimentos de Engs. E... e F...);
 - 16) O valor residual dos painéis passa a ser zero, decorridos 15 anos. Quando deixam de ser utilizados, esses equipamentos não se vendem, desmantelam-se, não tendo valor de mercado, seja porque já não trabalham, seja porque, dado o avanço tecnológico grande que se verifica nesta área, se tornaram obsoletos (depoimentos de Engs. E... e F...);
 - 17) Os custos de desmantelamento existem e são significativos e o mercado em segunda mão para estes painéis pode considerar-se inexistente (depoimentos de Engs. E... e F...);
 - 18) As referências, relativas à qualidade e características do produto, dadas pela Z..., não podem considerar-se parâmetro válido no presente caso, dado que apenas cerca de 5 painéis, num total de aproximadamente 70.000, são dessa marca (depoimento de Eng. E...);
 - 19) As garantias do equipamento são dificilmente accionáveis, na prática, seja porque alguns fabricantes faliram, entretanto, seja porque implicam grandes custos (depoimento de Eng. E...);
 - 20) As condições de temperatura, amplitudes térmicas, direcção e intensidade dos ventos e as características orográficas existentes na generalidade dos países de fabrico (Alemanha, Holanda e Polónia) são diferentes das que predominam em Portugal (depoimentos de Prof. H... e dos Engs. E... e F... e fotografias exibidas em audiência por esta última testemunha);
 - 21) Existem diferentes tipos de turbinas eólicas no mercado (de distintas categorias ou classes), em função da intensidade de ventos (depoimento de Prof. I...);

- 22) No parque eólico de..., criado há aproximadamente 22 anos, só cerca de duas máquinas se encontram em funcionamento (depoimentos de Eng. F... e da Prof. I...);
- 23) As demais encontram-se paradas e, dado o tempo decorrido, já não é possível obter peças de substituição (depoimento de Eng. F...);
- 24) Na generalidade dos parques eólicos, a nível mundial, a tendência é a de que a substituição dos equipamentos ocorra cerca de 15 anos após a instalação (depoimentos de Eng. F...);
- 25) Quanto ao parque eólico de..., instalado em Agosto de 2003, já foi feito o pedido de licença, à Direcção Geral de Energia, para substituição dos aerogeradores porque as máquinas se tornaram obsoletas e de manutenção muito onerosa (depoimento prestado pelo Eng. F... e documento exibido, junto aos autos e lido – na parte introdutória - por esta testemunha em audiência);
- 26) A energia produzida pela D... é vendida de acordo com as condições previstas no D.L. 189/88, de 27 de Maio;
- 27) A A... definiu o período de amortização de 16 anos tomando por referência o período de tarifa garantida para a energia hídrica porque não havia referência para a energia eólica e solar (G...);
- 28) A Requerente projectou a sua actividade com base nesses pressupostos;
- 29) Caso se optasse pela fixação de um período de 25 anos, tornar-se-ia provável que os gastos da Requerente superassem os proveitos, o que poderia pôr em causa a viabilidade do seu *business plan* e o projecto de viabilidade da empresa, dado que, decorrido o período da tarifa garantida (no caso de 15 anos – previsto no DL 189/88, de 27 de Maio – para o fornecimento da electricidade à rede eléctrica), a rentabilidade da actividade desenvolvida pela requerente, em face das suas projecções económico-financeiras, ficaria reduzida a um valor muito inferior ao praticado nesse período (depoimentos de Eng. E..., F... e testemunha G...);
- 30) O facto de a rentabilidade da actividade da Requerente ficar reduzida a um valor muito inferior, em face das suas projecções económico-financeiras, decorrido que seja o período da tarifa garantida para o fornecimento da rede eléctrica, fica a dever-se, sobretudo, à circunstância de a tarifa praticada em contexto de mercado liberalizado ser muito inferior (depoimento da testemunha G...).

§2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS

Com interesse para a causa não existem factos julgados não provados.

§3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

O julgamento da matéria de facto tomou por base a análise crítica da prova testemunhal produzida na audiência de julgamento, bem como da prova documental (onde se inclui o processo administrativo) e de estudos técnicos juntos aos autos.

As testemunhas depuseram, no essencial, de forma coerente, sustentada e reveladora de domínio das razões de ciência com relevo para a prestação de informação.

III.2 – MATÉRIA DE DIREITO

A. Quanto à legalidade das liquidações

A questão de direito em causa na presente acção reconduz-se, no essencial, a apurar se foi juridicamente adequada a correcção, feita pela Requerida, no que diz respeito à taxa de amortização aplicável aos bens integrantes do activo fixo tangível (painéis fotovoltaicos e aerogeradores para a produção de energia eléctrica).

Tanto, significa, em consequência, avaliar se foi juridicamente adequada a alteração que (com base nessa diferente selecção de taxa de amortização) foi realizada, pela AT, à liquidação efectuada pela Requerente.

A questão a resolver nos autos é, assim, a de determinar (em face do enquadramento fiscal vigente à data dos factos tributários em causa) qual é o tratamento fiscal a conceder em matéria de depreciação dos painéis fotovoltaicos e dos aerogeradores da Requerente, identificados nos autos, designadamente, para se determinar o seu período de vida útil para efeitos fiscais. Daqui se inferirá, por último, a taxa de depreciação a aceitar fiscalmente.

Cumpre apreciar.

A.1. Importa, para este efeito, determinar, desde logo, quais as normas jurídicas aplicáveis. À data dos factos tributários em causa nos autos, dispunha-se no artigo 31.º do Código do IRC, o seguinte¹:

1- No método das quotas constantes, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando as taxas de depreciação e amortização definidas no decreto regulamentar que estabelece o respectivo regime aos seguintes valores:

(...)

2 - Relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de reintegração ou amortização, são aceites as que pela Direcção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada daqueles elementos.” (negrito nosso)

A.2. Como questão prévia cabe explicitar em que se traduzem as taxas de depreciação.

Efectivamente, no tocante às depreciações de determinados activos fixos tangíveis o normativo contabilístico constante do SNC trata-as desenvolvidamente na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) n.º 7, designada “Ativos fixos tangíveis”.

Assim, no § 6 da NCRF 7 constam as seguintes definições:

“- Depreciação: é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil;

- Valor residual: é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um activo, após a dedução dos custos de alienação estimados, se o activo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil;

O resultado apurado pela contabilidade das entidades empresariais decorre, como se sabe, do confronto entre os rendimentos e os gastos necessários para os obter.

No plano contabilístico esse resultado é, inevitavelmente, influenciado por um vasto conjunto de estimativas, em especial no que respeita ao conjunto dos custos suportados. Assim, e a título exemplificativo, as provisões e as depreciações constituem parcelas

¹ Salvo indicação em contrário, as normas invocadas são as do Código do IRC em vigor em 2010, aplicável à ata dos factos tributários em análise nos autos.

importantes dos custos evidenciados contabilisticamente cujo registo assenta em previsões ou estimativas.

Reconhecendo esta inevitabilidade - de o resultado depender, em boa parte, de estimativas -, a Estrutura Conceptual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), § 37 dispõe “*Os preparadores das demonstrações financeiras têm, porém, de lutar com as incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias, tais como...a vida útil provável de instalações e equipamentos...*”.

À data dos factos tributários em causa, estabelecia-se, a este propósito, os artigos 28.º, 29.º e 30.º, todos do Código do IRC - nas disposições que aqui se julgam relevantes para os autos - o seguinte:

“ Artigo 29.º

1 - São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis (...) que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo”.

“ Artigo 30.º

1 - O cálculo das depreciações e amortizações faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes.

(...)

3. Podem, ainda, ser aplicados métodos de depreciação e amortização diferentes dos indicados nos números anteriores, desde que, mediante requerimento, seja obtido o reconhecimento prévio da Direcção-Geral dos Impostos, salvo quando daí não resulte uma quota anual de depreciação ou amortização superior à prevista no artigo seguinte.

4. Salvo em situações devidamente justificadas aceites pela Direcção-Geral dos Impostos, em relação a cada elemento do activo deve ser aplicado o mesmo método de depreciação ou amortização desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação ou amortização total, transmissão ou inutilização.

5. O disposto no número anterior não prejudica a variação das quotas de depreciação ou amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou com outras condições de utilização dos elementos a que respeitam, não podendo, no entanto, as quotas mínimas

imputáveis ao período de tributação ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros períodos de tributação.

6. Para efeitos do número anterior, as quotas mínimas de depreciação ou amortização são as calculadas com base em taxas iguais a metade das fixadas segundo o método das quotas constantes, salvo quando a Direcção-Geral dos Impostos conceda previamente autorização para a utilização de quotas inferiores a estas, na sequência da apresentação de requerimento em que se indiquem as razões que as justificam.

Como se explicita no acórdão 75/2014-T do CAAD (cujo sentido decisório e fundamentação se acompanha de perto), o método da linha recta será, assim, o método regra utilizado na quantificação das depreciações.

Em tal quantificação, observa-se um critério de flexibilidade que, admitida, na consideração, como custo fiscal de valores resultantes de quotas mínimas e máximas. Como refere Rui Morais, “*Mesmo quando o período de vida útil de um bem, para efeitos fiscais, é fixado pela lei, não existe uma rigidez total. Apenas é obrigatória, no cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, a consideração de um custo, em cada um dos exercícios correspondentes à vida útil do bem, do valor correspondente à quota mínima de amortização. Tal quota mínima calcula-se por aplicação, ao valor amortizável, de uma taxa igual a metade da prevista, para o caso, na tabela aplicável. (...) Num exemplo: A tabela II (taxas genéricas) prevê que a quota de amortização de instalações de água e electricidade é de 10%. O mesmo é dizer que a lei fixa que o período de amortização (mínimo) de tais instalações é de 10 anos. Só que o sujeito passivo pode optar por uma quota de amortização anual inferior, até 5% (metade da taxa prevista na tabela). O mesmo é dizer que o período máximo de amortização poderá ir até 20 anos.*”²

A depreciação a reconhecer periodicamente como gasto relacionado com o uso de um activo depende, assim, de um conjunto de estimativas, designadamente, o período de vida útil e o valor residual. Mas essas estimativas deverão convergir num objectivo primordial: o de adequar a depreciação registada ao efectivo desgaste do bem.

Procura-se, assim, facultar a quem elabora a informação financeira um conjunto de directivas para que o processo apuramento das depreciações conduza a valores de gastos que reflectam devidamente o deprecimento dos activos.

A.3. Não se encontrava, à data da prática dos factos, fixada, legalmente, qualquer taxa de depreciação ou amortização para este exacto tipo de activos. Com efeito, o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro (Regime das Depreciações e Amortizações), não contempla, nas tabelas do mesmo constantes, este tipo de bens.

Aplica-se, conseqüentemente, à situação em análise, o regime previsto no n.º 2 do referido art. 31.º do Código do IRC. De tal norma jurídica (acima transcrita) resulta, com carácter *imperativo*, que a taxa de amortização aplicável há-de decorrer da conciliação de dois aspectos.

Por um lado, como elemento base, há que considerar a noção “período de utilidade esperada”.

Por outro lado, uma vez definido o período de utilidade deste tipo de bens, importa apurar uma taxa de amortização que se afigure “razoável” para tal período.

A.3.1. Consideremos, agora, cada um destes aspectos, separadamente.

Em tal análise, deve ter-se na devida conta a necessária perspectiva sistemática das normas jurídicas relevantes.

As normas fiscais devem ser interpretadas como quaisquer outras, estando ultrapassada a concepção de que lhes assistiria o carácter excepcional que outrora lhes foi assinalado. Como afirma o saudoso Professor J.L. Saldanha Sanches, “*a unidade do sistema jurídico e a natureza essencialmente comum dos problemas que se colocam no Direito Fiscal e em outros ramos do Direito fazem com que a adopção de princípios interpretativos com aplicação apenas nas relações jurídicas tributárias dificilmente seja compatível com a unidade sistemática.*”³

De igual modo, Sérgio Vasques diz-nos que “*a interpretação da lei fiscal não reveste qualquer especificidade, bastando-se com os critérios tradicionais que entre nós figuram no artigo 9.º do Código Civil. O intérprete não deve, assim, cingir-se à letra da lei fiscal, mas reconstituir aqui também, a partir dos textos, o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. Em suma, “também o intérprete das*

² Rui Morais, *in Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 110-111.

³ *Cf. Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 135.

leis fiscais, como o de qualquer outras normas jurídicas, terá de fixar o respectivo sentido, conjugando o ‘elemento gramatical’ com o ‘elemento lógico’ ou ‘teleológico’, incluindo os aspectos racional, sistemático e histórico.’”⁴

De notar a este respeito que o artigo 9.º do Código Civil marca a prevalência do espírito sobre a letra da lei, embora tenha colocado expressamente a letra como limite à busca do sentido⁸. Sem prejuízo de considerarmos que a matéria de interpretação das leis não é de índole a ser aprisionada pela via legislativa, encaramos [à semelhança do que também parece ser a posição de Sérgio Vasques] o artigo 9.º do Código Civil como a emanção de um princípio geral hermenêutico, assistindo-lhe, por essa razão, validade intrínseca. Dispõe este preceito que:

- “1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.
2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.
3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

Por sua vez, a Lei Geral Tributária (“LGT”), no seu artigo 11.º, veio, no campo específico das leis tributárias, consagrar um conjunto de regras de interpretação nos seguintes moldes:

1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.
2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

⁴ Veja-se Oliveira Ascensão, *Interpretação de leis. Integração de lacunas. Aplicação do princípio da analogia*”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 57 - III, Lisboa, Dezembro 1997, pp. 913-941.

3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.
4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.

Estas as regras interpretativas a respeitar no âmbito da interpretação das normas aplicáveis ao presente caso.

A.3.1.1. Em *primeiro lugar*, cabe, então, definir o que se entende por “período de utilidade esperada”.

Com efeito, para boa decisão da causa, terá, necessariamente, de se analisar qual a definição a adoptar, para efeitos fiscais, considerando o referido n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRC, do conceito de “período de utilidade esperada” dos bens em questão nos autos - os painéis fotovoltaicos e os aerogeradores.

A vida útil há-de, assim, ser um dos parâmetros centrais na quantificação das taxas em causa. Porém, o artigo 30.º, n.º 4, do Código do IRC, ao tratar da vida útil não define o que ela deve ser, de forma explícita. Apenas estabelece que esta se deve calcular a partir das taxas que o artigo 30.º, n.ºs 1 e 2 determinar. Esta norma produz, tendencialmente, um raciocínio em “circuito fechado”, sendo que a vida útil resulta, por via do disposto no artigo 31.º, n.º 4, das taxas previstas no artigo 31.º, n.º 1 e 2. Porém, cremos que da conjugação destas normas com alguns preceitos previstos no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009 se poderá encontrar uma chave de leitura mais clara para a questão a decidir nos autos.

Duas interpretações se revelam, em abstracto, aplicáveis.

A interpretação deste conceito (“período de utilidade esperada” ou “período de vida útil esperada”) e a selecção de uma ou de outra das interpretações há-de ser feita, como referido, no caso em análise, à luz dos princípios e natureza do direito fiscal, por ser essa a matéria em causa no âmbito deste litígio.

Segundo uma primeira interpretação, a expressão em causa (período de utilidade esperada) corresponde à noção de *período de vida útil económica*. De acordo com uma segunda interpretação, corresponde à noção de período de duração física ou técnica esperada.

Estamos, assim, perante um conceito polissémico.

Vejam os.

No § 6 da NCRF 7 surgem as seguintes definições:

- *Vida útil é:*

(a) *O período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou*

(b) *O número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo.*

Por seu turno, os §§ 56 e 57 da mesma Norma estabelecem:

“56 — Os futuros benefícios económicos incorporados num activo são consumidos por uma entidade principalmente através do seu uso. Porém, outros factores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto um activo permaneça ocioso, dão origem muitas vezes à diminuição dos benefícios económicos que poderiam ter sido obtidos do activo. Consequentemente, todos os factores que se seguem são considerados na determinação da vida útil de um activo:

(a) *Uso esperado do activo. O uso é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do activo;*

(b) *Desgaste normal esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e manutenção do activo enquanto estiver ocioso;*

(c) *Obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo; e*

(d) *Limites legais ou semelhantes no uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.*

57 — A vida útil de um activo é definida em termos da utilidade esperada do activo para a entidade. A política de gestão de activos da entidade pode envolver a alienação de activos após um período especificado ou após consumo de uma proporção especificada dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Por isso, a vida útil de um activo pode ser mais curta do que a sua vida económica. A estimativa da vida útil do activo é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com activos semelhantes.”

(Sublinhado nosso)

O custo que decorre da quantificação das depreciações deve, assim, ter um carácter sistemático, ou metódico, devendo surgir como efeito da aplicação de uma regra de cálculo que possua lógica interna. Por outro lado, a vida útil e o valor residual dos bens serão parâmetros essenciais na determinação de tal modo de cálculo, uma vez que a essência do fenómeno que este custo visa traduzir se consubstancia na imputação do valor dos activos a diversos períodos económicos, durante os quais estes são afectos a uma dada actividade económica.

Na verdade, como bem sublinham António Borges, Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues, *in Elementos de Contabilidade Geral*, Áreas Editora, 2010, pp.697, “*Os ativos fixos não se “consomem” num só período económico, mas sim e em princípio no número de anos previsto para sua vida económica. (...) Em resumo, os bens ao serem utilizados nos sucessivos períodos vão-se depreciando, ou seja, vão perdendo valor*”.

Se assim é no plano contabilístico, compreende-se que também no plano fiscal as depreciações tenham, em especial no Código do IRC e demais legislação complementar, um tratamento desenvolvido com base numa perspectiva económica. As depreciações assentam, assim, numa estimativa de perda de valor, que se materializa contabilística e fiscalmente num custo, afectando este, por sua vez, o resultado.

Resulta, por outro lado, da leitura do artigo 3.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, segundo o qual a vida útil de um bem é o “*período durante o qual se reintegra ou amortiza totalmente o seu valor*” e porque, segundo o disposto no artigo 29.º, n.º 1, do Código do IRC, a reintegração ou amortização consiste nas perdas de valor que elementos do activo fixo tangível sofrerem resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo, então a vida útil, numa acepção fiscal, deverá ser aferida pelo tempo durante o qual tais perdas de valor se justificarão em função das causas que nesse artigo são referidas (uso, progresso técnico ou quaisquer outras).

Razões que, no seu conjunto, conduzem a concluir que a interpretação aqui aplicável é, assim, a de período de vida útil económica.

Será, pois, esta a noção de período de vida útil esperada a ter em consideração em sede de interpretação do Código do IRC, na redacção aplicável ao caso, nos seus artigos 29.º a 31.º,

onde se prevê um amplo conjunto de normas dirigidas ao tratamento fiscal das reintegrações e amortizações.

Com efeito, o plasmado no artigo 29.º *supra* referido, implica que o fenómeno das depreciações, determinado para efeitos fiscais, se funda inequivocamente na perda de valor, com carácter de repetição ou regularidade, que os activos sofrem em virtude do uso ou decurso do tempo. Trata-se de ponto central e decisivo sublinhar que não é pelo facto de um activo se caracterizar por um período longo de vida técnica ou tecnológica que, necessariamente, a duração da sua vida útil económica também se estenderá automaticamente a esse lapso de tempo.

Na mesma linha aponta o direito contabilístico, dispondo o parágrafo 57 da NCRF 16 que *“a vida útil de um activo é definida em termos da utilidade esperada do activo para a entidade. (...) a vida útil de um activo pode ser mais curta do que a sua vida económica. A estimativa da vida útil do activo é uma questão de juízo de valor baseado na experiência de activos semelhantes.”*

No mesmo sentido, e consultando a Proposta da Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde empossada pelo XIX Governo Constitucional, verifica-se que a mesma se pronunciou sobre a taxa de depreciação que o DR 25/2009 deveria contemplar em relação aos painéis fotovoltaicos e ar, assim reconhecendo a sua omissão quanto a este tipo de activos.

É certo que as taxas não se aplicam aos factos tributários em causa nos autos, mas considera-se de grande utilidade referir o entendimento avalizado por esta comissão de especialistas numa temática, que como vimos, não se encontra todavia expressamente regulamentada pelo legislador.

Deste modo, a Comissão vem recomendar, no seu anteprojecto (disponível no seguinte link⁵ na sua página 110), uma vida fiscal de 12,5 anos, como mínimo, até 25 anos, como máximo, o que representaria taxas fiscais entre 8% e 4%.

Percorrendo o referido anteprojecto, constata-se a preocupação desta Comissão, quando refere:

⁵<http://www.portugal.gov.pt/media/1475725/20140709%20Anteprojecto%20Reforma%20fiscalidade%20verde.pdf>

“Considera-se em geral que um sistema fotovoltaico deixa de ter um desempenho interessante do ponto de vista económico (vida útil) quando a sua potência cai abaixo de 80 % da potência inicial, ainda que dependendo do tipo de sistema este possa continuar a ser útil para o respectivo proprietário.”

Sugere a Comissão que *“As taxas a utilizar devem seguir uma razoabilidade técnica e de eficiência económica”*.

(Sublinhado nosso)

O caso dos computadores é, a este respeito, ilustrativo. A sua vida técnica é hoje, naturalmente, maior do que há 20 anos, mas sua vida útil (dependendo dos aspectos económicos, da obsolescência, etc.) não acompanhará linearmente a extensão da sua vida técnica ou tecnológica.

Na verdade, a vida útil de cada geração de painéis fotovoltaicos e aerogeradores tem vindo a aumentar, assim o diz a tecnologia, mas disso não decorre necessariamente que a sua utilidade económica, para uma determinada empresa, acompanhe essa vida tecnológica.

As sociedades subsidiárias da Requerente depreciaram os bens em causa, com referência ao exercício de 2010, considerando um período de vida útil de 16 anos, sendo que, para esse efeito, a Requerente tomou por critério, correctamente, a noção de período de vida útil económica.

A adequação do período de vida (económico) definido pela Requerente revela-se em vários aspectos.

Em primeiro lugar, esse período revela-se de harmonia com as condições económicas (no tocante ao período de venda de energia a preço que garante a exploração equilibrada da actividade) e de mercado (valor residual estimado nulo após o período de 16 anos).

Ficou provado, com efeito, que a Requerente se encontra enquadrada no âmbito de um regime contratual de venda de energia a preço previamente fixado durante um período de 15 anos (período durante o qual é estabelecida a remuneração fixa e garantida das centrais de produção de energia renovável) findo o qual os painéis terão um valor residual negligenciável, na medida em que não existe um mercado de usados para este tipo de equipamentos.

Avulta, assim, a factualidade provada de a Requerente ter um período de duração bem específico, legalmente contratado, para a venda de energia em condições rendosas. Findo

esse período, os painéis não terão utilidade, num sentido económico-financeiro (embora o possam ter num plano de durabilidade meramente físico).

E, sendo certo que as condicionantes económicas, financeiras, legais e de obsolescência se farão sentir neste tipo de equipamentos, em face da actividade económica desenvolvida, a vida útil relevante para efeitos fiscais, será, por via de regra, menor do que a vida puramente física (técnica).

Se “útil” significa, segundo o Dicionário Universal da Língua Portuguesa, Texto Editora, Lisboa, 1995, algo de “proveitoso, vantajoso”. Em sede económico-jurídica, um bem terá uma vida útil enquanto for economicamente rendoso ou proveitoso. Poderá, assim, estimar-se uma vida técnica ou física longa, sem que tanto seja incompatível com a fixação de uma vida útil económica mais curta. É este o caso dos autos.

Por outro lado, a AT não infirmou (nem documentalmente, nem em audiência final), de modo suficiente e fundado, que o valor residual dos bens em apreço é negligenciável no final da vida útil que foi invocada pela Requerente.

Diferentemente, a Requerida recorreu a uma vida útil “de catálogo”, assente em testes técnicos, que aferem uma vida tecnologicamente eficiente, sem levar em conta as condições legais, económicas e financeiras que uma dada entidade enfrenta, numa dada situação concreta, o que se afasta do imposto pela normatividade fiscal, a saber o Código do IRC (nomeadamente no seu artigo 31.º, n.º 2) e do próprio DR 25/2009, no seu artigo 5.º, n.º 3, como vimos, na interpretação ora sufragada.

Partindo de um conceito errado quanto à interpretação adequada da noção de “período de vida útil esperada” (que não considerou em sentido económico e contabilístico) não alcançou, por isso, a AT, demonstrar que o período de vida útil, relevante para este efeito, dos painéis fotovoltaicos e aerogeradores, é de, respectivamente, 25 e 20 anos. Na verdade, se atendesse ao critério correcto, a Requerida chegaria necessariamente a períodos muito inferiores. Consequentemente, improcede a argumentação defendida, pela Requerida, no relatório da inspecção tributária e nos presentes autos quando sustenta serem, os que indica, os períodos a fixar.

De referir, por outro lado, que o conteúdo de estudos, pareceres ou perícias que as partes possam invocar em juízo não vinculam, por si sós, em juízo, antes ficando tais informações subordinadas ao poder de livre apreciação do Tribunal. Assim, e não obstante a AT se

escudar em informação dessa natureza para defender ser de fixar um período de vida esperada (dos equipamentos em causa) diferente do sustentado pela Requerente, as conclusões que de tais elementos retira não se afigura compatível com as normas jurídico-fiscais e contabilísticas com relevo para o caso. De ressaltar, ainda, que não cumpre, em tais juízos técnicos, formular conclusões em matéria de direito. Deles decorre tão só informação especializada, cuja propriedade o Tribunal analisa criticamente, a este incumbindo, com carácter exclusivo, formar, subseqüentemente a proposição jurídica conclusiva que se afigure adequada.

A.3.1.2. Chegados a este primeiro ponto do julgamento, cumpre passar ao *segundo*, no âmbito do qual se apurará se a taxa de amortização fixada pela Requerente é ou não *razoável* e, portanto, se a correcção de taxa efectuada pela Requerida se afigura correcta.

A Requerente considerou, como taxa de amortização, 6,25%. Entendeu, a Requerida, que tal taxa deveria corresponder a 4%, quanto aos painéis fotovoltaicos e a 5% quanto aos aerogeradores.

Segundo o Dicionário Universal da Língua Portuguesa, Texto Editora, Lisboa, 1995, “razoável” significa: “*conforme à razão, ao direito; moderado; aceitável.*”

Esta definição comum do conceito, porém, por si só considerada não nos permite atingir o critério que o legislador fiscal quis definir. Diferentemente, a solução a emprender ao caso concreto há-de ter arrimo no direito, e terá de ser aceitável face ao conjunto de factores que juridicamente devem ser tidos em consideração na busca da decisão do caso concreto.

Cabe esclarecer o que se deve entender por tal conceito para efeitos de densificação fiscal.

O Decreto Regulamentar n.º 25/2009 estabelecia as taxas fiscais a utilizar para um conjunto de activos bastante lato e diversificado.

Por via dele, o legislador fiscal procurou, por essa via, disciplinar a aceitação fiscal das depreciações.

De outro modo (na ausência de tal previsão), e constituindo estes custos contabilísticos estimativas de perdas de valor em activos de longa duração, a concessão ao contribuinte de uma total liberdade na consideração de tais custos como elementos negativos do lucro tributável poderia redundar em situações indesejáveis de manipulação do resultado fiscal.

Não estando prevista, no referido Decreto Regulamentar 25/2009, qualquer taxa para a depreciação dos painéis fotovoltaicos e aerogeradores em causa nos autos, revela-se adequado que se tome como bordão de apoio o lugar paralelo em que consiste a taxa de depreciação legalmente fixada, no referido Decreto Regulamentar, relativamente ao equipamento de produção de energia hidroeléctrica⁶.

Conforme atesta um estudo junto aos autos pela Requerente, nunca a vida útil dos painéis fotovoltaicos e dos aerogeradores poderia ser superior à dos equipamentos para produção de energia hidroeléctrica. A vida útil dos equipamentos para produção de energia hidroeléctrica é, por outro lado, a mais longa no âmbito do leque de equipamentos para a produção de energia.

Assim sendo, e se a taxa de depreciação legalmente fixada para esses equipamentos é de 6,25%, afigura-se razoável que seja essa a taxa de depreciação adoptada quanto aos painéis fotovoltaicos e aerogeradores, devendo, como tal, ser aceite.

Há ainda, quanto a este aspecto, um ponto relevante que cumpre sublinhar: a avaliação que se faça quanto à razoabilidade de uma certa taxa de depreciação assumida por um contribuinte não pode tomar como pressuposto um qualquer plano de negócios, antes devendo ser apurada em concreto.

Se, nestas circunstâncias (ausência de taxa prevista na lei) uma dada empresa viesse sustentar que sendo, por exemplo, de dois ou cinco anos o prazo previsto para a exploração de um dado negócio isso implicaria taxas de depreciação de activos de 50% ou 20%, respectivamente, tal não seria, *ipso facto*, uma vida útil razoável, pelos motivos expostos nesta decisão.

No caso *sub iudice*, o juízo do Tribunal quanto à razoabilidade da taxa fixada está, assim, ancorado em factores legais e financeiros (contrato de venda de energia a preços fixados), tecnológicos e de mercado (valor residual estimado nulo no final desse período). Factos esses dados como provados.

Ou seja, a razoabilidade da taxa de depreciação fixada terá de se aferir *casuisticamente*, não decorrendo automaticamente de projecções ou estimativas das empresas. Tais

⁶ Código 1230 na Tabela I (Taxas Específicas); Divisão V (Electricidade, gás e água), do Grupo I (Produção, transporte e distribuição de energia eléctrica)

estimativas devem estar suportadas em bases ou fundamentos que possuam um grau apreciável de objectividade e controlabilidade.

Critérios que, contrariamente ao que devia, a AT não considerou na decisão que proferiu, não os explicitando, conseqüentemente, na fundamentação da correcção da liquidação a que procedeu. Considera-se, assim, que também o critério de razoabilidade que a AT utilizou não se revela convincentemente fundamentado.

Em face de tudo o que acima se explanou, considera-se que, perante o previsto na lei fiscal, a AT, ao ter considerado uma utilidade meramente técnica ou tecnológica dos painéis fotovoltaicos e aerogeradores, desligando-a, por outro lado, das condições de uso efectivo por parte da Requerente, no caso concreto, se afastou do critério de razoabilidade juridicamente adequado.

Se as taxas de depreciação para estes tipos de equipamentos estivessem, à data, definidas na lei, tudo isto seria, naturalmente, ocioso. Porém, como não está, o critério de razoabilidade, moderação ou aceitabilidade, implica que se leve em conta mais do que a simples utilidade tecnológica ou técnica e se atenda também a outros factores, que aliás vinham expressos no (então) artigo 29.º, n.º 1, do Código do IRC, que continha a regra geral sobre as depreciações fiscalmente aceites.

Inadequados se revelam, pois, o raciocínio e a conclusão alcançados pela AT.

Por força da lei e para determinação da taxa de depreciação razoável a aplicar, a AT era chamada a fazer um juízo de ponderação complexo, devendo ter em conta, por um lado, o período da vida útil esperada e, por outro lado, a noção de razoabilidade. Por força desta última, incumbir-lhe-ia considerar as circunstâncias concretas do plano de negócios em causa e do uso efectivo dos bens em apreço por parte da Requerente. Em relação ao primeiro aspecto, a AT desconsiderou que estava em causa um conceito polissémico, reduzindo a sua análise a uma noção puramente física ou técnica.

Nessa ponderação, a AT não obedeceu, assim, ao critério que decorre das normas jurídico-fiscais e contabilísticas pertinentes quanto à noção de período de vida útil esperada, como fez uma ponderação desligada das condições concretas do caso. Descurrou, em suma, os critérios que se impõem à luz das normas jurídicas fiscais e contabilísticas.

O juízo de razoabilidade da AT enferma, assim, de erro, não só porque escolhe um parâmetro de vida útil esperada que não é o adequado, como também porque o conceito de razoabilidade não é aferido à luz das circunstâncias do caso.

Verifica-se, nestes termos, que houve lugar a uma violação grosseira dos parâmetros que a AT estava vinculada a valorar para efeitos de determinar a taxa de depreciação aplicável e, consequentemente, da liquidação devida.

A.3.2. Apurando tais elementos, conclui-se que, pelas razões acima expostas, o procedimento decisório a que a AT recorreu não coincide com o legalmente imposto, tendo incorrido (pelo acima exposto) em erro grosseiro e, consequentemente, em “erro manifesto de apreciação” no exercício de poder discricionário (Fernanda Paula Oliveira, José Eduardo Figueiredo Dias, *“Noções fundamentais de Direito Administrativo, 2016, 4.^a Edição, Almedina p. 142).*

A.3.3. O controlo jurisdicional desta irregularidade da decisão administrativa impõe-se, na medida em que não está em causa matéria subtraída ao Direito.

De salientar, com efeito, que não se trata de uma hipótese da designada discricionariedade técnica, quando entendida no sentido há muito doutrinal e jurisprudencialmente superado – enquanto poder fora do Direito e do controlo jurisdicional. Adopta-se, hoje, “(...) *um conceito amplo de discricionariedade como espaço de avaliação e decisão próprio, da responsabilidade (autoria) da Administração (...)*”, que tanto pode decorrer de faculdades directas de acção, espaços de apreciação na aplicação de conceitos imprecisos de tipo e, ainda, de prerrogativas administrativas de avaliação (cfr. Vieira de Andrade, *Lições de Direito Administrativo, 2.^a Edição, Coimbra, 2011, p.47.*)

Precisamente o que aqui está em causa é o recurso, pelo legislador, a conceitos indeterminados – noções de “vida útil esperada” e de “razoabilidade”. Em regra, o conceito de razoabilidade confere à Administração uma lata margem de apreciação, embora limitada pela ponderação exigida pelas circunstâncias do caso e princípios jurídicos fundamentais. Acontece que, no caso concreto, este conceito depara-se, ainda, com as limitações que hão-de resultar da densificação do conceito de período de vida útil esperada, cujo

preenchimento decorre, no caso, não só dos ensinamentos das ciências físicas, como também da interpretação de normas jurídico-fiscais e contabilísticas.

Como referem Fernanda Paula Oliveira e José Eduardo Figueiredo Dias, “a *fiscalização* da conformidade ou compatibilidade dessa atuação administrativa com as normas legais e os princípios jurídicos compete aos tribunais”. Sublinham, também, que é inquestionável que “o exercício de poderes discricionários é susceptível de *fiscalização pelo juiz*” (cfr. *ob. cit.*, pp. 137 e 140).

Claro, a este propósito, se revela Vieira de Andrade, quando explicitamente ensina que “a discricionariedade continua a ser uma zona de *indeterminação*, mas (já) não é uma zona de *indiferença* normativa. A escolha discricionária, mesmo na sua fronteira mais longínqua, não representa para o Direito uma livre escolha da Administração, não se pode conceber como uma manifestação de vontade psicológica do agente, legitimado por reenvio legal a optar livremente (segundo regras extra-jurídicas) por uma qualquer das soluções suportáveis pela norma habilitadora; tal como o poder discricionário não significa necessariamente um poder originário exterior à lei e ao Direito e por este apenas limitado”. Acresce o mesmo administrativista que “mesmo quando exerce um poder de escolha do conteúdo”, a Administração “desenvolve uma actividade *funcionalmente jurídica*: além de respeitar as condições legais ‘externas’ de exercício do seu poder (competenciais, procedimentais, formais, substanciais relativas aos pressupostos) tem de conduzir-se no itinerário da sua escolha pela prossecução do *fim legal*”, concluindo que “o exercício do poder discricionário é também uma actividade *materialmente jurídica*”, tendo de “deliberar, no procedimento interno de formação da sua vontade, segundo critérios de *imparcialidade*, de *justiça*, de *igualdade de tratamento* e, inclusive, de *proporcionalidade*. Torna-se, portanto, incontornável a afirmação que toda a actividade administrativa, mesmo aquela parcela que não está predeterminada na lei, correspondendo a um domínio de autonomia pública da Administração, está sujeita à racionalidade jurídica, nos termos da reserva total da juridicidade que caracteriza o Estado de Direito”, sublinhado nosso (*O dever da fundamentação expressa de actos administrativos*, Coimbra, 1992, pp. 373, 374 e 375).

Não beneficia, pois, a AT, da possibilidade de decidir de acordo com critérios próprios (por si fixados) e subtraídos ao controlo do Tribunal. Controlo que este fará considerando,

não só o sentido da decisão, como também a fundamentação desta, onde o decisor há-de ter sabido adequadamente exprimir o seu raciocínio, assim o tornando acessível, designadamente, ao controlo jurisdicional.

A.3.4. Explicita Vieira de Andrade que “Os vícios no uso de poderes discricionários – quando os motivos invocados pelo autor do acto se comprovam inexistentes, *deficientes*, falsos, desviados, *errados*, irrelevantes, contraditórios, incongruentes ou *ilegítimos* – são vícios na relação fim-conteúdo (vícios funcionais da *decisão*), normalmente associados à violação de princípios jurídicos (imparcialidade, justiça, igualdade, *proporcionalidade*, *racionalidade*, veracidade, e boa fé) que provocam, na generalidade dos casos, a *anulabilidade* do acto”, itálico nosso (Lições de Direito Administrativo, 2.^a Edição, Coimbra, 2011, p. 181).

No caso, atenta a fundamentação invocada pela AT, verifica-se, como vimos, que esta, não só incorre em défice de ponderação em relação às circunstâncias fácticas do caso (condições económicas e financeiras do projecto, factores tecnológicos e de mercado, etc.), como optou por uma noção indevida do período de vida útil esperada, desligando-o das normas jurídico-fiscais e contabilísticas em causa. Tudo o que redundava em erro manifesto de interpretação, quer dos factos, quer das normas jurídicas aplicáveis, o que gera a anulabilidade do acto (correspondente à correcção fiscal efectuada) e determina que a correcção em causa seja anulada, por ilegal.

A.3.5. De referir, por último, que o conhecimento deste vício preclui a necessidade de conhecimento dos demais.

Como referem, no Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Almedina, 2005, Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha, em anotação ao artigo 95.º desse diploma, p. 483 (aplicável por remissão do artigo 2.º alínea c) do CPPT e do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c) do RJAT) “*Se o tribunal julgou procedente o pedido principal, fica precludido o poder jurisdicional quanto a um pedido subsidiário ou formulado em alternativa; e, nos mesmos termos, se a pronúncia adoptada quanto a uma questão consome ou deixa prejudicados outros aspectos da causa que com ela se correlacionem.*”

Nestes termos, face à interpretação material preconizada fica prejudicado o conhecimento e a apreciação dos demais vícios imputados ao acto de liquidação adicional.

Assim sucede, por exemplo, no que se refere à alegada violação dos princípios constitucionais da igualdade e da tributação do lucro real, invocados pela Requerente. O conhecimento de tais questões encontra-se, em suma, prejudicado pela declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional em causa, com base nas circunstâncias invocadas, pelo que sobre elas não recairá decisão.

B. Indemnização por prestação de garantia indevida

Como ficou provado (ponto 10 do probatório) a Requerente apresentou garantia bancária no valor de € 807.769, 36 para suspender o processo de execução fiscal.

Por entender que, no caso concreto, houve erro imputável à AT, a Requerente formula um pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada, a fim de ser ressarcida pelos prejuízos resultantes da prestação daquela garantia, sem dependência do prazo pelo qual esta venha a ser mantida.

Cumpram apreciar.

De harmonia com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*.

Na autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, proclama-se, como directriz primacial da instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD e não faça referência a decisões constitutivas (anulatórias) e condenatórias, deverá entender-se, em sintonia com a referida autorização legislativa, que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários em relação aos atos cuja apreciação de legalidade se insere nas suas competências.

O processo de impugnação judicial é um meio processual que tem por objecto um acto em matéria tributária, visando apreciar a sua legalidade e decidir se deve ser anulado ou ser declarada a sua nulidade ou inexistência, como decorre do artigo 124.º do CPPT.

Pela análise dos artigos 2.º e 10.º do RJAT, verifica-se que apenas se incluíram nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD questões da legalidade de atos 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, actos esses cuja apreciação se insere no âmbito dos processos de impugnação judicial, como resulta das alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

Isto é, constata-se que o legislador não implementou na autorização legislativa no que concerne à parte em que se previa a extensão das competências dos tribunais arbitrais a questões que são apreciadas nos tribunais tributários através de acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Mas, em sintonia com a intenção subjacente à autorização legislativa de criar um meio alternativo ao processo de impugnação judicial, deverá entender-se que, quanto aos pedidos de declaração de ilegalidade de actos dos tipos referidos no seu artigo 2.º, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm as mesmas competências que têm os tribunais em processo de impugnação judicial, dentro dos limites definidos pela vinculação que a Autoridade Tributária e Aduaneira veio a fazer através da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, ao abrigo do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT.

Embora o processo de impugnação judicial tenha por objecto primacial a declaração de nulidade ou inexistência ou a anulação de actos dos tipos referidos, tem-se entendido pacificamente que nele podem ser proferidas condenações da Administração Tributária a pagar juros indemnizatórios e a indemnização por garantia indevida.

Na verdade, apesar de não existir qualquer norma expressa nesse sentido, tem-se vindo pacificamente a entender nos tribunais tributários, desde a entrada em vigor dos códigos da reforma fiscal de 1958-1965, que pode ser cumulado em processo de impugnação judicial pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios com o pedido de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência do ato, por nesses códigos se referir que o direito a juros indemnizatórios surge quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, a administração seja convencida de que houve erro de facto imputável aos serviços. Este regime foi, posteriormente, generalizado no Código de Processo Tributário, que estabeleceu no n.º 1 do seu artigo 24.º que *«haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços»*, a seguir, na LGT, em cujo art. 43.º, n.º 1, se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e, finalmente, no CPPT em que se estabeleceu, no n.º 2 do art. 61.º (a que corresponde o n.º 4 na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, à semelhança do que sucede com os tribunais tributários em processo de impugnação judicial, este Tribunal Arbitral é competente para apreciar os pedidos de reembolso da quantia paga e de pagamento de juros indemnizatórios.

Relativamente ao pedido de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia, o artigo 171.º do CPPT, estabelece que *«a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda»* e que *«a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência»*.

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia

processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «*legalidade da dívida exequenda*», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, *é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.*

Aliás, a cumulação de pedidos relativos ao mesmo ato tributário está implicitamente pressuposta no artigo 3.º do RJAT, ao falar em «*cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos*», o que deixa perceber que a cumulação de pedidos também é possível relativamente *ao mesmo ato tributário* e os pedidos de indemnização por juros indemnizatórios e de condenação por garantia indevida são susceptíveis de ser abrangidos por aquela fórmula, pelo que uma interpretação neste sentido tem, pelo menos, o mínimo de correspondência verbal exigido pelo n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

«*Artigo 53.º*

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.»

No caso em apreço, os actos de liquidação de IRC n.º 2015..., da liquidação de juros n.º 2015... e da demonstração de acerto de contas n.º 2015..., respeitantes ao período de 2010, na parte correspondente às correcções que a AT realizou, são ilegais.

Ademais, os referidos actos de liquidação de imposto e de juros compensatórios foram da exclusiva iniciativa da Administração Tributária, sendo que a Requerente em nada contribuiu para que eles fossem efectuados e, muito menos, nos termos em que o foram.

Neste enquadramento, a prestação da aludida garantia bancária, por parte da Requerente, tendo em vista a obtenção da suspensão do mencionado processo de execução fiscal, afigura-se indevida, pelo que a Requerente tem direito a ser ressarcida pelos prejuízos que efectivamente vier a sofrer com a prestação daquela garantia bancária. Como refere a própria Requerente “durante todo o período que mediar a prestação de garantia e a conclusão do presente procedimento, irá incorrer em custos”; ou seja, será em sede de execução de sentença que serão apurados tais prejuízos e fixada a indemnização devida à Requerente.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Anular a liquidação de IRC n.º 2015..., a demonstração de acerto de contas n.º 2015... e a liquidação de juros n.º 2015..., referentes ao ano de 2010, na parte correspondente às correcções que a Administração Tributária realizou ao lucro tributável apurado no âmbito do RETGS e que tiveram por referência idênticas correcções realizadas pela mesma às matérias colectáveis das sociedades subsidiárias da Requerente B..., C... e D...;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de uma indemnização à Requerente, por prestação de garantia indevida, no valor que vier a ser fixado em execução se sentença.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 643.915,51, em conformidade com o disposto no art. 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. CUSTAS

Custas a cargo da Requerida, dado que os presentes pedidos foram julgados procedentes, no montante de € 9.486,00, nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de Julho de 2016.

Os Árbitros,

Maria Fernanda dos Santos Maçãs
(Presidente)

Fernando Araújo (vencido nos termos da declaração de voto anexa)

Rodrigo Domingues

VOTO DE VENCIDO

SUMÁRIO

1. O caminho legal para a fixação das taxas de amortização
2. A aferição objectiva e não subjectiva
3. A irrelevância de regimes legais supervenientes
4. Da discricionariedade administrativa à discricionariedade técnica
5. A discricionariedade técnica
6. A discricionariedade técnica "*stricto sensu*"
7. A inimpugnabilidade das regras técnicas
8. O caso concreto
9. Conclusão

1. O CAMINHO LEGAL PARA A FIXAÇÃO DAS TAXAS DE AMORTIZAÇÃO

Dado que o art. 31.º, 2 do Código do IRC e o art. 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, estabeleciam - e estabelecem - que, para as taxas de amortização não fixadas, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) aceitará as que forem "*consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos*", a AT contactou os fornecedores do equipamento em causa, e outras fontes, como especialistas destas áreas técnicas e científicas, que informaram que os períodos de amortização relevantes eram de 20 anos para os aerogeradores e de 25 anos para os painéis fotovoltaicos – e não de 16 anos para ambos os equipamentos, como tinham indicado as empresas do grupo da Requerente (B..., C... e D...).

A AT agiu de acordo com aquilo que aqueles preceitos lhe impunham.

Com efeito, da conjugação do art. 31.º, 2 do Código do IRC e do art. 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, não resulta uma multiplicidade de critérios que esteja ao alcance da AT escolher, mas somente um: o da aplicação de taxas que a AT considere razoáveis tendo em conta o período de utilidade esperada.

A AT socorreu-se de informação técnica e científica independente para chegar à determinação da razoabilidade no caso; e, nos termos do art. 31.º, 2 do Código do IRC e do art. 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, rejeitou o período de amortização de 16 anos que tinha sido utilizado, adoptando antes os períodos de amortização de 20 anos para os aerogeradores e de 25 anos para os painéis fotovoltaicos – daí resultando uma taxa de amortização de 5% para o período de 20 anos e uma taxa de amortização de 4% para o período de 25 anos, diversas da taxa de 6,25% que tinha sido aplicada pelas empresas do grupo da Requerente.

Note-se que, nos termos do art. 31.º, 2 do Código do IRC e do art. 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, essas taxas de amortização passaram a ser as aplicáveis "*ex lege*", na medida em que aqueles preceitos atribuíram à AT um poder discricionário de fixação das taxas – num quadro específico de "discricionariedade técnica", como melhor veremos adiante.

Isso basta para encerrar a questão especificamente suscitada pela omissão de taxas de amortização expressas para os equipamentos em causa: aqueles preceitos apontam o caminho para se resolver essa questão, e esse caminho foi o seguido. Passou a haver taxas de amortização definidas nos termos legais, e foram essas que foram aplicadas.

2. A AFERIÇÃO OBJECTIVA E NÃO SUBJECTIVA

Note-se ainda que esse caminho é o da aferição objectiva das taxas de amortização, e não o caminho da aferição subjectiva, como pretendeu a Requerente, quando alegou que o "período de utilidade esperada" seria o período dos lucros gerados pelo regime de tarifa subsidiada pelo período de 15 anos, previsto no Decreto-Lei n.º 189/88, de 27 de Maio, e na verba 20 do Anexo II ao Decreto-Lei n.º 33-A/2005, de 16 de Fevereiro.

Uma "taxa" subjectivamente calculada com o objectivo específico e assumido de coincidir com um período de tarifa subsidiada não é uma verdadeira taxa de amortização de um equipamento, é um mero expediente contabilístico que visa assegurar uma espécie de "encontro de contas" findo esse período.

3. A IRRELEVÂNCIA DE REGIMES LEGAIS SUPERVENIENTES

Note-se também, por outro lado, que a superveniência de um outro regime legal no qual a omissão normativa originária deixou de existir – nomeadamente o regime de "Fiscalidade Verde" (Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro) que permite amortizações em prazos como o adoptado pela Requerente, ao estabelecer prazos de vida útil a estes equipamentos com duração mínima de 12,5 anos e máxima de 25 anos – não tem nem pode ter qualquer relevância para o caso, já que aqui vigorava, à data dos factos, um poder discricionário que foi regularmente exercido pela AT, dele resultando a fixação de taxas de amortização que eram as legalmente aplicáveis aos equipamentos em causa.

Admitamos que, se a sucessão de regimes legais pudesse servir de base adicional, e excepcional, para a impugnação de uma decisão tomada no exercício de um poder discricionário, então não só todas as decisões da Administração assim tomadas ficariam fragilizadas porque sujeitas a um estatuto precário, ao menos dentro dos prazos de caducidade (ou até, por absurdo, teriam tais decisões que ter-se por "não-razoáveis" pela única circunstância de não incorporarem um juízo de prognose quanto a possíveis regimes futuros dentro de um prazo de caducidade); mas os próprios critérios legais que tivessem sido preenchidos pelo exercício de um poder discricionário da Administração ficariam criticamente expostos à sucessão de regimes, numa infundável cascata de retroactividades.

4. DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA À DISCRICIONARIEDADE TÉCNICA

Esclareçamos agora o nosso entendimento, seja quanto à existência, no caso, de discricionariedade técnica "*stricto sensu*", seja quanto às respectivas implicações em matéria de insindicabilidade contenciosa das decisões tomadas, nesse âmbito, pela AT.

A discricionariedade administrativa é mais um poder-dever do que uma pura liberdade de escolha, visto que tudo se subordina à prossecução do interesse público concreto, ainda que quanto ao conteúdo, quanto ao objecto, ou quanto à forma da solução administrativa possa admitir-se uma multiplicidade de vias igualmente válidas – ou seja, que não colidam com qualquer outro princípio norteador da actividade administrativa.

Nos casos em que a lei quis atribuir discricionariedade, deixa de ser legítimo ao

Tribunal encarregado de controlar a legalidade de um acto de administração entrar na definição de um conteúdo, um objecto ou uma forma como únicos compatíveis com o fim a prosseguir, para, em função deles, apreciar o acto em questão – o que na prática significaria admitir que o Tribunal se substituísse à Administração Pública no traçado dos elementos do acto por ela praticado, negando a própria existência da discricionariedade estabelecida na lei.

A margem de livre decisão administrativa constitui assim um limite funcional à jurisdição administrativa, na medida em que aquela margem se centra em esferas de mérito, de conveniência ou de oportunidade na reserva de competência, sem implicações na validade da conduta administrativa, situando-se por isso à margem da sindicabilidade contenciosa, que só poderá valer para a violação dos limites externos do poder discricionário (ainda que subsista a possibilidade de controlo de mérito pela via graciosa, esta compatível ainda com a autonomia pública administrativa).

Por outras palavras, na pura discricionariedade administrativa os Tribunais têm que limitar-se a verificar se os limites legais da discricionariedade, os limites positivos de competência, de finalidade, de imparcialidade e de proporcionalidade foram ou não respeitados – não podendo sindicá-lo que quer que tenha resultado da decisão administrativa tomada na observância daqueles limites.

5. A DISCRICIONARIEDADE TÉCNICA

Não podendo o Tribunal substituir-se à Administração na formulação de um juízo que caiba estritamente no mérito e na oportunidade da acção desta, a discricionariedade técnica está em princípio subtraída, também ela, à sindicabilidade do Tribunal, a menos que ostente erro grosseiro, manifesto, crasso.

Em sentido estrito, a discricionariedade técnica é aquela em que, estando em causa a solução de questões que exijam conhecimento científico especializado, a Administração é forçada a tomar decisões amparada em informações e estudos técnico-profissionais, ficando a Administração vinculada, pois, à manifestação conclusiva dos profissionais consultados, não podendo em suma adoptar solução diversa da indicada pelos especialistas – sendo que as decisões administrativas desta natureza só poderão ser impugnadas

judicialmente ou administrativamente se faltar o apoio nessas informações técnicas corroboradas por especialistas na matéria, ou se a decisão divergir ostensivamente das conclusões contidas nessas informações e estudos.

Na discricionariedade técnica os pressupostos que integram a previsão da norma configuram conceitos técnicos reportados a factos apenas verificáveis ou valoráveis com base em conhecimentos e instrumentos próprios de ciências que não a ciência jurídica.

Está em causa, pois, uma actividade administrativa traduzida em juízos técnicos de existência, juízos técnicos valorativos ou juízos técnicos de probabilidade, pelos quais a lei confere à Administração um poder de valoração técnica, que, não implicando ponderação comparativa de interesses secundários, envolve valoração de factos e circunstâncias de carácter técnico.

Daí que a doutrina tenha por vezes, no século e meio de elaboração do conceito (que terá surgido em meados do século XIX), usado a expressão "discricionariedade imprópria" como género de que a "discricionariedade técnica" seria uma espécie, procurando com isso enfatizar a ausência de juízos de oportunidade e conveniência que sobrelevem aos juízos de carácter estritamente técnico (a "discricionariedade técnica" estaria irmanada com a "liberdade probatória" e com a "justiça burocrática" dentro dessa família de "discricionariedades impróprias").

6. A DISCRICIONARIEDADE TÉCNICA "*STRICTO SENSU*"

Por outro lado, na discricionariedade técnica "*stricto sensu*" não cabe o juízo de valoração assente em conceitos jurídicos ou juridico-técnicos indeterminados, um juízo que nada tem a ver com a margem de livre apreciação e decisão que caracterizam o genuíno juízo de discricionariedade, antes se reconduz às regras próprias da interpretação jurídica em via de aplicação puramente subsuntiva e, portanto, passível de controlo jurisdicional.

Com a técnica do conceito jurídico indeterminado não há discricionariedade: a lei refere-se a uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem enunciados, mas que podem ser determinados no caso concreto, por via de interpretação, não se admitindo mais do que uma solução, mais do que uma "densificação" do conceito.

Na discricionabilidade técnica "*stricto sensu*" cabe, sim, o juízo de valoração assente em conhecimentos e regras próprias da ciência ou da técnica não-jurídicas que estejam em causa, sendo certo que não cabe ao Tribunal controlar a boa ciência ou a boa técnica empregues pela entidade administrativa, por manifesta falta de competência nas matérias extrajurídicas para tanto necessária.

Trata-se de casos em que a apreciação pela Administração exige a utilização de critérios técnicos, e a solução de questões técnicas deve realizar-se conforme regras e conhecimentos próprios – e a lei não apenas o reconhece como o impõe a *todos* os operadores do Direito (e não somente à Administração, sua primeira destinatária).

Verificando-se discricionabilidade técnica "*stricto sensu*", o controle jurisdicional terá, portanto, que cingir-se às zonas de vinculação adjacentes, ou seja, novamente, limitar-se à verificação do respeito, ou não, dos limites legais da discricionabilidade, dos limites positivos que presidiram à atribuição legal do poder discricionário e correspondentes prerrogativas – podendo especificamente sindicá-las, nas fronteiras da "margem de livre apreciação", (1) um erro grosseiro ou manifesto de apreciação (2) um erro nos pressupostos de facto (3) um desvio de poder ou (4) a violação manifesta dos princípios gerais da imparcialidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da boa fé como princípios conformadores da actividade administrativa.

Mais especificamente, se a lei comete à Administração o poder de especificar uma valoração não previamente fixada pela própria lei, não pode um Tribunal proceder à reponderação dos juízos efectuados pela Administração nesse âmbito, a não ser que esteja demonstrada a existência de erro grosseiro ou manifesto – nomeadamente a falta de apoio em informações e estudos técnico-profissionais corroborados por especialistas e reclamados pela densificação de conceitos extrajurídicos.

7. A INIMPUGNABILIDADE DAS REGRAS TÉCNICAS

Estamos aqui muito próximos do âmbito no qual se tem desenvolvido, nos EUA, o tema da "discricionabilidade técnica", lá muito centrado na delimitação da competência das agências reguladoras, seja para definir os limites de sua função normativa, seja para estabelecer os limites do correspondente controle jurisdicional.

Aí emergiu a técnica dos "*standards*", pela qual a lei se limita a estabelecer parâmetros, princípios, conceitos indeterminados, ficando para as agências a função de especificarem normas reguladoras, directrizes – regras especializadas e descentralizadas, assentes em conhecimentos técnicos inabarcáveis, na sua especificidade, seja pelo próprio legislador, seja pelo controle judicial.

Não pode um Tribunal sindicatar aqueles juízos, insiste-se, por muito que eles divirjam do entendimento dos particulares ou do entendimento do próprio julgador – tendo um Tribunal que cingir-se às zonas de vinculação adjacentes, e quando muito demonstrar, através de outras informações técnico-profissionais corroboradas por especialistas, que as informações e estudos utilizados pela Administração em apoio dos seus juízos eram gritantemente falsos, caprichosos ou inadequados, ou que foram ostensivamente, grosseiramente, desconsiderados nos próprios juízos efectuados pela Administração para a pretendida densificação de conceitos extrajurídicos.

Insistamos que a mera divergência de juízos entre a Administração e os particulares, ou até entre a Administração e o Tribunal, não constitui prova de qualquer erro ou vício do acto impugnado que seja passível de sindicância contenciosa, e não legitima de modo algum que o Tribunal se substitua à Administração na formulação de um juízo que cabe estritamente no mérito e na oportunidade da acção desta.

E tanto assim é que, em casos de erro grosseiro em que possa concluir-se que a Administração exorbitou dos seus poderes e saiu abertamente do campo da discricionariedade técnica para entrar no da ilegalidade, a ponto de o Tribunal poder anular a decisão administrativa em causa, é pacífico que o Tribunal não pode nunca substituir a decisão administrativa anulada por outra que repute mais adequada – ou seja, não pode, sem violação do princípio constitucional da separação de poderes, avocar para si aquela discricionariedade técnica.

Não pode um Tribunal sindicatar aqueles juízos, em suma, salvo nesses pressupostos estritos, salvo quando seja patente um erro crasso, palmar, ostensivo, traduzido em grave desajustamento da decisão à situação concreta e à prossecução do interesse público, em termos em que poderia ter-se por arbitrária a exclusão da sindicabilidade por meios não-técnicos – pois a não ser assim, sem todas estas salvaguardas, a discricionariedade técnica "*stricto sensu*" seria letra morta, tudo soçobrando em vinculação estrita, e a invocação de

uma margem de livre apreciação e valoração técnica cometida à Administração passaria a ser uma bizarra ficção antijurídica.

8. O CASO CONCRETO

Voltando ao caso, e resumindo.

Se aceitarmos que há um poder discricionário estabelecido a favor da AT, não podemos cair na tentação de proceder a uma "comparação de razoabilidades" entre períodos de depreciação, o proposto pela Requerente e o proposto pela AT: a lei vedou-o expressamente ao estabelecer um poder discricionário a favor da AT.

Assim, para rejeitar como "não razoável" um prazo proposto pela Requerente, bastou à AT desenvolver uma diligência no sentido de demonstrar que esse prazo não decorre do conceito de "vida útil esperada" que ela mesma, AT, perfilha. A AT fê-lo; e ao fazê-lo não violou ostensivamente, grosseiramente, quaisquer dos princípios gerais de direito a que está submetida.

Dada a discricionariedade técnica, não compete a nenhum Tribunal entrar no mérito substantivo da liquidação, e menos ainda a um tribunal arbitral, que deve cingir-se a questões de legalidade (art. 2.º do RJAT).

Pode este Tribunal, ou qualquer outro, achar que é mais razoável o prazo proposto pela Requerente, ou pode ao invés achar que é mais razoável o prazo proposto pela AT – mas essa avaliação é, e tem que ser, irrelevante no caso, porque, insiste-se, o estabelecimento por lei de um poder discricionário, como o que foi exercido, veda qualquer possibilidade de "comparação de razoabilidades" entre períodos de depreciação, como veda qualquer outro juízo de mérito.

O que restaria a este Tribunal, ou a qualquer outro Tribunal, seria sindicat as zonas de vinculação adjacentes ao exercício da referida discricionariedade técnica, demonstrando que a AT adoptou um procedimento gritantemente, grosseiramente, incorrecto, a ponto de não deixar dúvidas quanto a poder ferir de ilegalidade o exercício do poder discricionário – a ponto de permitir que, com base num juízo não-técnico, fosse evidente a anti-juridicidade dos resultados da actuação da AT.

Ora o que resulta muito evidente, pelo contrário, é que a AT agiu com

irrepreensível diligência no preenchimento do único requisito objectivo em que tinha que assentar o exercício do seu poder discricionário: ela formou o seu entendimento na convergência entre a opinião de cientistas independentes e a literatura científica internacional actualizada.

O Tribunal teve aliás a oportunidade de ouvir o testemunho independente de duas autoridades nacionais (e internacionais) nestas áreas científicas e técnicas, a Prof.a I... e o Prof. H... .

Foram juntos aos autos estudos que corroboram o entendimento perfilhado pela AT, destacando-se o actualíssimo *The Future of Solar Energy. An Interdisciplinary MIT Study*.

Mais ainda, uma perfunctória pesquisa na Internet permitiu ao signatário do presente voto encontrar estudos que vão no mesmo sentido, o de fixação de um valor médio de 80% de eficiência após 25 anos nos painéis fotovoltaicos⁷, com um procedimento de cálculo que esclarece que nesse período se encontram ainda na sua "escala de eficiência"⁸, ou o de fixação de um valor médio de utilidade esperada de 20 a 25 anos nas turbinas de energia eólica⁹, novamente com o procedimento de cálculo de "escala de eficiência"¹⁰.

9. CONCLUSÃO

Por tudo o que antecede, concluo que a AT não errou ao exercer a discricionariedade técnica que lhe era cometida pelo art. 31.º, 2 do Código do IRC e pelo art. 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Concluo que menos ainda a AT errou gravemente, em termos que permitissem a impugnação contenciosa do exercício legal do seu poder discricionário.

Assim sendo, nos termos do art. 31.º, 2 do Código do IRC e do art. 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, a taxa de amortização *legalmente* aplicável é

⁷ (<http://energyinformative.org/lifespan-solar-panels/> ou <https://www.energysage.com/solar/buyers-guide/solar-panel-efficiency>)

⁸ (a "bathtub curve", <http://www.greentechmedia.com/articles/read/Focusing-on-Solar-Panel-Durability-not-Bankability>)

⁹ (<http://www.windmeasurementinternational.com/wind-turbines/om-turbines.php> ou <http://thinkprogress.org/climate/2014/02/25/3325551/wind-turbines-durable/> ou http://www3.imperial.ac.uk/newsandeventspggrp/imperialcollege/newssummary/news_20-2-2014-9-18-49)

¹⁰ (<http://www.mdpi.com/1996-1073/7/4/2595/htm>)

a de 5% (período de 20 anos) para os aerogeradores e de 4% (período de 25 anos) para os painéis fotovoltaicos.

Tem razão a AT, não tem razão a Requerente.

Nestes termos deveria a Requerida AT ter sido absolvida e a presente acção arbitral ser julgada improcedente.

Fernando Araújo