

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 468/2017-T

Tema: IRC - Aerogeradores e painéis fotovoltaicos: depreciações.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Baeta de Queiroz, Rui Duarte Morais e Nuno Miguel Morujão acordam no seguinte:

I - RELATÓRIO

A) Constituição do tribunal arbitral e tramitação do processo

A..., S.A., com sede na ..., n.º..., ..., Lisboa, pessoa coletiva n.º ... (doravante A... ou Requerente), veio, nos termos legais, apresentar pedido de pronúncia arbitral, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O Tribunal Arbitral Coletivo, designado pelo Conselho Deontológico do CADD, ficou constituído em 09/11/2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou, atempadamente, resposta, concluindo pela improcedência do pedido.

Em 05/01/2018, realizou-se a reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT, tendo, de seguida, sido inquiridas as testemunhas, cujos depoimentos ficaram gravados.

As partes apresentaram alegações escritas, nas quais sustentaram as suas posições iniciais.

B) Pedidos de pronúncia arbitral

O pedido principal é o de anulação da liquidação de IRC n.º 2017..., das liquidações de juros n.º 2017... e 2017... e da demonstração de acerto de contas n.º 2017..., respeitantes ao período de tributação de 2012, as quais tiveram origem em correções promovidas pela AT.

A Requerente peticiona também que lhe seja reconhecido o direito a ser indemnizada em resultado da indevida prestação de garantia.

C) Posição das partes

Relativamente à questão principal que está na base do presente litígio, a divergência entre Requerente e Requerida é simples de identificar: não estando, ao tempo, previstas na lei, nomeadamente no DR n.º 25/2009, as quotas máximas de amortização a serem aplicadas a aerogeradores e a painéis fotovoltaicos, as sociedades dominadas pela Requerente, ao abrigo do disposto no artigo 31.º, n.º 3, do Código do IRC e no artigo 5.º, n.º 3, do DR n.º 25/2009, consideraram, para efeitos contabilísticos e fiscais, um período de vida útil de 16 anos por o terem considerado razoável *“tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos”*, tendo, por conseguinte, amortizado tais equipamentos à taxa de 6,25%

A AT, por entender que o período de utilidade esperada, para os aerogeradores e para os painéis fotovoltaicos, era de 20 anos, desconsiderou parte dos gastos a este título relevados pelas sociedades dominadas pela ora Requerente, o que deu origem à liquidação adicional ora impugnada.

A Requerente considera ainda que a aceitação do prazo dos prazos de amortização preconizados pela AT é *“claramente inconstitucional, na medida em que é desproporcional, implicando que a Requerente e as suas subsidiárias sejam penalizadas face a outras entidades produtoras de energia”* (estariam em causa os produtores de energia hidroelétrica, cujos equipamentos são, legalmente amortizáveis, para efeitos fiscais, em 16 anos quando, na realidade, os seus períodos de vida útil são muito superiores aos dos aerogeradores e dos painéis fotovoltaicos), entendimento este que a AT refuta.

Relativamente à violação do princípio da participação, sustenta a Requerente que: (i) “o projeto de relatório continha apenas a fundamentação das correções efetuadas à declaração do grupo, remetendo-se a fundamentação das correções individuais efetuadas na esfera de cada uma das sociedades para os respetivos relatórios finais de inspeção, os quais não se encontravam em anexo ao projeto de relatório”; (ii) a B... Lda nunca foi notificada do projeto de relatório ou do relatório final da inspeção de 2012; (iii) a AT apenas juntou ao relatório final cópia de todos os relatórios individuais das várias sociedades do Grupo.

A AT, por seu lado, afirma que: (i) as cartas relativas às notificações do projeto de relatório e do relatório final foram devolvidas ao remetente com a indicação dos CTT “objeto não reclamado”; (ii) a consulta do site dos CTT permite verificar que não existiu qualquer reencaminhamento da correspondência por si remetida, situação a que é alheia; (iii) atendendo ao disposto no artigo 43º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira as notificações em causa presumem-se recebidas.

II - SANEAMENTO

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão devidamente representadas.

O Tribunal arbitral é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

Não foram suscitadas quaisquer exceções de que cumpra conhecer.

Não se verificam nulidades que obstem ao conhecimento do mérito.

III - MATÉRIA DE FACTO

§ 1 - Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é, desde 2006, a sociedade dominante de um grupo de sociedades (“Grupo C...”) tributado segundo o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS).

b) As sociedades dominadas têm, regra geral, por objeto a produção e comercialização de energia através da exploração de empreendimentos de aproveitamento de energias renováveis, nomeadamente a eólica e a solar.

c) As declarações de IRC apresentadas por algumas das sociedades dominadas pela Requerente foram objeto de inspeção pela AT, ao que se seguiu uma ação inspetiva externa à ora Requerente, relativamente ao IRC de 2012, tendo por objeto os resultados do Grupo C... .

d) Estão em causa as seguintes correções ao apuramento do lucro tributável de sociedades dominadas pela Requerente (sujeitas ao RETGS, no qual a Requerente assume a qualidade de sujeito passivo):

Sociedade	Correção
D..., Lda. (“D...”)	1.392.899,30 €
E..., Lda. (doravante “E...”)	1.442.267,49 €
F..., Lda. (doravante “F...”)	124.201,97 €
G..., Lda. (“G...”)	77.652,71 €

H..., Lda. (“H...”)	344.214,98 €
B..., Lda. (“B...”)	224.654,86 €
I..., Lda. (doravante “I...”)	403.088,53€

e) As sociedades em causa inscreveram no seu ativo fixo tangível equipamentos destinados à produção de energia elétrica: aerogeradores e/ou painéis fotovoltaicos (no caso da I...);

f) Dada este tipo de equipamentos não constarem das tabelas anexas ao DR n.º 25/2009, as sociedades acima referidas classificaram-nos, para efeitos fiscais, no código 1230 – *Equipamentos de centrais hidroelétricas*, tendo-os amortizado à taxa de 6,25%, i. e., considerando um período de utilidade esperada de 16 anos;

g) Segundo os fornecedores dos equipamentos em causa, o período de vida útil para os aerogeradores era de 20 anos e para os painéis fotovoltaicos de 25 anos;

h) Existem estudos, nacionais e internacionais, que concluem no sentido de os períodos de vida útil serem os indicados na alínea anterior, estudos esses em que a AT se louvou para considerar serem esses os períodos de amortização aplicáveis.

i) A produção de energia a partir de fontes renováveis (vento e sol) pelas sociedades acima referidas é feita ao abrigo de contratos que asseguram uma remuneração garantida por um período de 15 anos, a contar do início do fornecimento de eletricidade à rede.

j) Segundo os dados disponíveis relativos ao preço da energia em mercado livre, é de admitir que, findo esse período, ocorra uma quebra de rentabilidade acentuada ou mesmo a

incapacidade de os parques eólicos e solares das sociedades dominadas pela Requerente gerarem réditos suficientes para cobrir os custos inerentes à sua manutenção.

k) O sector da produção de energia eólica e solar é um dos mais dinâmicos e, portanto, dos mais afetados pelo fenómeno da obsolescência tecnológica.

l) Os fabricantes de aerogeradores e, em particular, dos painéis fotovoltaicos, passados poucos anos, deixam de produzir os equipamentos que até aí disponibilizavam, substituindo-os por outros que, em geral, são muito mais eficientes.

m) Pela mesma razão, não existe um mercado secundário de revenda deste género de equipamentos, o que implica que os mesmos não tenham valor residual significativo quando do seu desmantelamento.

n) Pela sua obsolescência técnica e pelas condições atmosféricas a que estão submetidos, os aerogeradores instalados por uma das sociedades do grupo no Parque Eólico do ... estão a ser desmantelados 14 anos após a sua entrada em funcionamento, não tendo valor residual significativo.

o) Os painéis solares instalados na central localizada em ... apresentam graves problemas de funcionamento ao fim de 7/8 anos de instalação, existindo grandes dificuldades em os reparar dado que os equipamentos disponíveis no mercado, porque tecnologicamente mais avançados, não são totalmente compatíveis com os instalados em tal central.

p) As instalações de produção de energia hidroelétrica apresentam períodos de vida útil muito superiores aos dos aerogeradores e aos dos painéis fotovoltaicos.

q) Em 2014, a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde, nomeada pelo Governo, sugeriu a fixação de período de amortização de equipamento eólico e fotovoltaico entre 12,5 anos e 25 anos.

r) Os aerogeradores e os painéis fotovoltaicos utilizados pelas sociedades dominadas pela Requerente foram testados em países do norte da Europa.

s) As condições ambientais em que tais testes são efetuados diferem muito das dos locais onde tais equipamentos são colocados a operar em Portugal pois, nomeadamente, a temperatura média é muito superior nos locais onde são instalados a maioria dos painéis solares (vg. Alentejo) e as características (irregularidade e “correntes”) do vento nos locais (cumes de serras) onde são instalados a maioria dos aerogeradores são muito diferentes.

t) Por essas razões o desgaste físico de tais equipamentos, operando em Portugal, é muito maior que o que ocorre nas condições de operação no Norte da Europa.

u) Os fornecedores apenas garantem a reparação/substituição de peças dos aerogeradores e painéis fotovoltaicos por períodos muito inferiores aos por eles indicados como correspondendo à vida útil de tais equipamentos.

v) O projeto de relatório notificado à Requerente para efeitos de audição prévias continha apenas a fundamentação das correções efetuadas à declaração do grupo, remetendo a fundamentação das correções individuais efetuadas na esfera de cada uma das sociedades para os respetivos relatórios finais de inspeção, os quais não se encontravam em anexo, sendo que a AT juntou ao relatório final cópia de todos os relatórios individuais das várias sociedades do Grupo.

w) Para obter a suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2017..., originado pela liquidação ora impugnada, a Requerente apresentou a garantia bancária n.º ..., emitida até ao montante máximo de € 1.628.536,34, pelo Banco J... .

x) Desde 2015, várias das sociedades pertencentes ao RETGS dominado pela Requerente (em concreto, G..., Lda., F..., Lda., E..., Lda. e H..., Lda.) pediram à AT aplicação de vida útil de 20 anos, fundamentando essa duração, para efeitos fiscais, relativamente aos aerogeradores, (Parque da ..., Parques ... e ..., entre outros), tendo a AT autorizado o

peticionado, com expressa menção de que as requerentes deveriam corrigir as amortizações praticadas em excesso nos exercícios anteriores.

Os factos dados como provados em A) a H) e W) constam do relatório de inspeção e da documentação junta aos autos, não sendo controvertidos.

Os factos dados como provados em X), Y) e Z) constam de informações e relatórios de inspeção tributária juntos aos autos.

A prova dos demais factos resulta da documentação junta aos autos e das declarações testemunhais ouvidas, em especial as de K... e de L... (particularmente relevantes quanto aos factos dados como provados em I) a P) e em S) a V)), os quais, no entender do tribunal arbitral, depuseram com verdade e de forma esclarecedora.

IV- Questão a decidir

IV.a) Quanto à controvérsia acerca do período de vida útil dos equipamentos, e respetivas amortizações:

A questão central a decidir não é, ao contrário do que afirma a Requerente, a de saber “em que moldes (ou, se se preferir, dentro de que limites) podem os gastos com as amortizações (contabilísticas) de equipamentos destinados à produção de energia elétrica (concretamente, aerogeradores e painéis fotovoltaicos) ser aceites para efeitos fiscais”, mas sim a de saber se a correção operada pela AT (fixação do período de vida útil dos equipamentos em causa, aerogeradores e painéis fotovoltaicos, em 20 anos, ao invés dos 16 anos considerados pelas sociedades dominadas pela Requerente) se encontra ou não devidamente fundamentada.

Com esta afirmação não se altera a causa de pedir alegada pela Requerente, pois ela continua a ser o erro nos pressupostos de facto e de direito em que terá incorrido a AT ao não aceitar como razoáveis as taxas de amortização usadas. Apenas se identifica a questão a decidir de forma mais rigorosa, atendendo a que, nos termos da lei, devem ser aceites as

taxas de amortização utilizadas pelos sujeitos passivos, desde que a AT as considere razoáveis, atendendo ao período de vida útil esperada.

O litígio que nos ocupa resulta de, tendo a Requerente adotado a taxa amortização de 6,25%, correspondente a dezasseis anos, para os seus equipamentos de produção de energia eólica e fotovoltaica, a AT ter rejeitado essa taxa, substituindo-a pela de 5%, correspondente a vinte anos.

O legislador do artigo 31º nº 2 do CIRC e do artigo 5º nº 3 DR 25/2009, de 14 de setembro, absteve-se de fixar taxas de amortização dos bens como os que aqui estão em causa, estatuidando, todavia, que *“relativamente aos elementos para os quais não se encontrem fixadas, nas tabelas (...), taxas de depreciação ou amortização são aceites as que pela Autoridade Tributária e Aduaneira sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos”*.

Caso o “período de vida útil” considerado pela AT como aceite seja diferente, superior, e como tal excludente (visto que estão em causa limites máximos) das taxas escolhidas pelo sujeito passivo, e fundamentada que seja essa decisão, o ónus da prova passará a ser do sujeito passivo, por força do artigo 74º nº 1 da Lei Geral Tributária, incumbindo-lhe provar o erro da AT ao não aceitar as taxas por que optara.

Neste caso, aos tribunais que sejam chamados a intervir não caberá optar entre a taxa escolhida pelo contribuinte e a considerada pela AT.

Na verdade, o litígio que então importa dirimir não implica essa escolha, mas antes e só a verificação da legalidade da atuação da AT. E essa legalidade salda-se pelo cumprimento da lei no que toca à não aceitação das taxas escolhidas pelo contribuinte.

Se o legislador não fixou as taxas, nem atribuiu essa fixação à Administração, então afastadas que sejam, fundamentadamente, as da escolha do contribuinte, não existe outra baliza que não seja o respeito pela única orientação dada pelo legislador: o período de utilidade esperada, a estabelecer mediante um júízo motivado e prudente, formulado a partir dos fundamentos técnicos informados disponíveis. É esse o comando do legislador.

Os tribunais arbitrais julgam de acordo com o direito constituído, estando-lhes vedado o recurso à equidade – artigo 2º nº 2 do RJAT.

O período de utilidade esperada é um conceito elástico, porque dependente de inúmeros fatores, que variam de caso para caso.

De um equipamento usado em condições ideais espera-se, naturalmente, uma vida útil superior àquele que é submetido a condições extremas. As condições de mercado são, também, variadas e variáveis, influenciando na vida económica útil do bem. Equipamentos fabricados por produtores diversos serão mais ou menos robustos, beneficiarão de melhor ou pior assistência, serão de conceção mais ou menos avançada e, portanto, não se tornarão obsoletos simultaneamente.

O que importa atender é o período de vida útil esperada, aferido objetivamente, sem atender à expectativa de ganhos pelo sujeito passivo, como é, no caso, aquela que invoca a Requerente face à anunciada extinção da tarifa subsidiada.

A exposição da Requerente poderá ser compatível com o normativo contabilístico, mas já não necessariamente com o normativo fiscal pertinente.

No nosso caso, a Administração, fundada em informações de fornecedores, estudos e pareceres credíveis, porque emitidos por entidades especializadas e credenciadas, não aceitou como razoável a taxa escolhida pela Requerente, correspondente a uma vida útil de 16 anos.

De acordo com as fontes técnicas por ela recolhidas, foi apurada uma vida útil limite (mínima) de 20 anos para os aerogeradores e 25 anos para os painéis fotovoltaicos.

Limite esse, traduzido em taxas máximas de amortização (ou se preferirmos, vidas úteis mínimas) que, de acordo com a lógica geral das tabelas do DR das amortizações e depreciações, é estabelecido para cada tipo de ativo, objetivamente considerado, independentemente do sujeito passivo em causa, e das suas opções contabilísticas concretas.

Não estão em causa as amortizações contabilísticas que cada sociedade decide praticar, mas sim saber se elas excedem o limite fiscalmente admitido, o qual deve ser igual para todos os contribuintes. Haverá porventura razões atendíveis que justifiquem diferentes políticas contabilísticas em diferentes entidades, relativamente ao mesmo tipo de

ativos, mas tal não significa que o limite de amortizações fiscalmente admissíveis seja à medida de cada um, o que atentaria contra o princípio da igualdade fiscal.

Assim, as considerações seguintes não respeitam à contabilidade do contribuinte, mas sim ao confronto entre as amortizações por si consideradas, quanto a certos elementos do ativo (aerogeradores e painéis fotovoltaicos), para efeitos contabilísticos e fiscais, e o limite fiscalmente admissível.

A argumentação retirada do facto de os equipamentos serem ensaiados em condições melhores do que aquelas em que estão situados os seus não colhe, pois daí não se retira que os fabricantes tenham ignorado condições de instalação menos favoráveis ao definir o período de vida útil dos equipamentos.

O facto de num parque de empresa do grupo da requerente, pela sua obsolescência técnica e pelas condições atmosféricas a que estão submetidos, os aerogeradores estarem a ser desmantelados 14 anos após a sua entrada em funcionamento, e de os painéis solares instalados numa central apresentarem graves problemas de funcionamento ao fim de 7/8 anos de instalação, existindo grandes dificuldades em os reparar dado que os equipamentos disponíveis no mercado, porque tecnologicamente mais avançados, não são totalmente compatíveis com os instalados em tal central, também não significa que tenham atingido a sua vida útil, mas apenas que a sua proprietária fez uma opção tendente a minimizar os gastos ou a aumentar o rendimento.

Em todo o caso, relativamente aos aerogeradores, tendo ficado provado que várias das empresas integrantes do RETGS dominado pela Requerente pediram à AT que, para os seus parques eólicos, fosse aplicada vida útil de 20 anos (sustentando tecnicamente essa duração), qualquer argumento que agora seja invocado no sentido da fixação da vida útil, para efeitos fiscais, em 16 anos, fica necessariamente fragilizado. Porque a vida útil limite fiscalmente admissível não se confunde com vida útil contabilística, e se esta pode variar, aquela deve ser igual para todos os contribuintes.

Assim, relativamente aos aerogeradores, a AT agiu de acordo com a lei que lhe impunha aplicar.

Mas quanto aos painéis fotovoltaicos, tendo a AT corrigido as amortizações fiscais da Requerente – baseadas nas respetivas amortizações contabilísticas assentes em vida útil de 16 anos – não por referência à vida útil de 25 anos apurada junto de fontes técnicas, mas

sim com base em vida útil de 20 anos, não fundamentada tecnicamente, conclui-se que, relativamente a estes equipamentos, a AT não respeitou o comando legal aplicável (art. 31/3 do CIRC e art. 5/3 do DR 25/2009), e as liquidações adicionais de IRC (por excesso de amortizações fiscais) estão viciadas por falta de fundamentação.

Em suma, relativamente aos painéis fotovoltaicos, a AT não agiu como lhe era exigível de acordo com a lei.

Face ao exposto:

a) Na parte relativa aos aerogeradores, não tendo sido demonstrada a ilegalidade na atuação da Administração, não tendo sido demonstrado erro nos pressupostos de facto e de direito, improcede a impugnação da liquidação assente neste fundamento;

b) Na parte relativa aos painéis fotovoltaicos, não sendo a correção subjacente à liquidação devidamente fundamentada, não sendo apoiada em critérios técnicos, é ilegal, pelo que procede a impugnação da liquidação requerida pela Requerente.

IV.b) Quanto ao vício procedimental: a falta de fundamentação e preterição do direito de audição prévia:

A Requerente invocou a existência de um vício formal no procedimento de inspeção que deu origem às liquidações de IRC e de juros.

Concretamente, refere que o projeto de relatório que incorpora as propostas de correção a efetuar em sede de IRC, na esfera do grupo, relativamente ao exercício de 2012 *“continha apenas a fundamentação das correções efectuadas à declaração do grupo, remetendo-se a fundamentação das correções individuais efectuadas na esfera de cada uma das sociedades para os respectivos relatórios finais de inspeção, os quais não se encontravam em anexo ao projecto de relatório”*, acrescentando que, *“(...) desconhece a fundamentação de parte das correções de parte das correções individuais que sustentam os valores apurados no projecto de relatório que lhe foi notificado (...)”* uma vez que a sociedade participante no grupo, B... Lda. nunca foi notificada de qualquer projeto de correções ou de qualquer relatório final de inspeção, pelo que quer a sociedade dominada quer a sociedade (dominante) Requerente, desconheciam a origem e não tiveram oportunidade de se pronunciar sobre o valor das correções propostas.

Porém, ficou provado que as cartas relativas às notificações do projeto de relatório e do relatório final foram enviadas, por correio registado com aviso de receção, ainda que devolvidas ao remetente com a indicação dos CTT “*objeto não reclamado*”. Adicionalmente, a consulta do site dos CTT permite verificar que não existiu qualquer reencaminhamento da correspondência remetida pela Autoridade Tributária, situação que é necessariamente alheia à AT.

Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º do RCPITA, “*presumem-se notificados os sujeitos passivos (...) contactados por carta registada e em que tenha havido devolução de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta*”.

Assim, para todos os efeitos, o sujeito passivo foi presumivelmente notificado, não lhe assistindo, portanto, razão em objetar a preterição da falta de fundamentação e de preterição do direito de audição prévia.

De resto, o vício aqui invocado pela Requerente não é, em rigor, de falta de fundamentação do ato tributário, mas só de falta de notificação dessa fundamentação. Notificação essa que, pelo exposto, se tem por efetuada.

IV.c) Quanto à constitucionalidade: violação do princípio da igualdade e tributação pelo lucro real:

A Requerente sustenta, ainda, que a Administração está, neste caso, a violar o princípio constitucional da igualdade e da tributação do lucro real.

Vejamos então.

Relativamente à igualdade, a Requerente salienta a diferença entre, por um lado, a taxa de amortização e reintegração de 20 anos para os aerogeradores e para os painéis fotovoltaicos, considerada pela Administração, e, por outro, a taxa de 16 anos estabelecida pelo legislador para equipamentos de centrais hidroelétricas. A Requerente diz que “*no caso em concreto, a AT está injustificadamente a violar o princípio constitucional da igualdade*”, acrescentando que “*a aplicação das taxas de amortização e depreciação propostas pela AT para os aerogeradores e painéis fotovoltaicos é claramente inconstitucional, na medida em que é desproporcional, implicando que a Requerente e as*

suas subsidiárias sejam penalizadas face a outras entidades produtoras de energia”. Ou seja, a Requerente invoca que a AT, no caso em concreto, atua em moldes incompatíveis com a igualdade, com uma diferença de critério injustificada, de forma desproporcional.

A Requerente não está a sustentar a inconstitucionalidade normativa, abstratamente considerada, do DR 25/2009. Antes reclama uma aplicação concreta violadora do princípio da igualdade.

A atuação concreta da AT em causa, consiste em ter emitido uma liquidação adicional de imposto, por ter considerado que a Requerente havia excedido o limite permitido de amortizações fiscalmente dedutíveis para certos ativos (aerogeradores e equipamentos fotovoltaicos), em função da vida útil que (a AT) considerou razoável, para efeitos fiscais, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos (cf. n.º 3 do artigo 5.º do DR 25/2009).

Tal atuação concreta violaria o princípio da igualdade no caso de, em situações concretas idênticas, quanto aos elementos do ativo (porque note-se, não está em causa a diferenciação de contribuintes, mas sim de ativos), tivesse considerado razoável, para efeitos fiscais, um período de vida útil distinto, para diferentes contribuintes. Mas não é isso que a Requerente invoca.

Aquilo que diz é que a AT agiu de forma inconsistente com os períodos de vida útil previstos legalmente para outros equipamentos, face aos quais estabelece afinidade, por uns e outros servirem para a produção de energia.

Tendo presente por um lado que i) a *“vida útil é (a) o período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso; ou (b) o número de unidades de produção ou semelhantes que uma entidade espera obter do activo”* (cf. par. 6 da NCRF n.º 7), o que tem pouco ou nada a ver com o tipo (por si só) de produção a que certo equipamento se destina, e tendo presente por outro lado que ii) não ficou demonstrado que essa diferença é, de facto, injustificada, nunca seria, em qualquer caso, a alegada diferença / inconsistência, atribuível à conduta da AT, pela simples razão de esta não ter sido autora do DR 25/2009. Para além de, não estar em causa a diferenciação do tratamento fiscal de contribuintes, mas sim a diferenciação do tratamento de certos ativos, independentemente de quem sejam os seus proprietários.

Por conseguinte, não ficou demonstrado que atuação da AT violou o princípio da igualdade, não ocorrendo, portanto, este vício de inconstitucionalidade alegado pela Requerente.

A Requerente invoca, por fim, a violação do princípio constitucional da tributação pelo lucro real, sem que, no entanto, a esse respeito, seja apresentado qualquer fundamento.

Sob o comando constitucional do n.º 2 do artigo 104.º da CRP, *“a lei fiscal assume o lucro contabilístico como o “valor” de onde se deve partir no apuramento do lucro tributável, ou seja, consagre um modelo de dependência parcial entre lucro contabilístico e lucro tributável.*

Porém, estas duas “visões” do lucro não se identificam, pelo que os valores do lucro contabilístico e do lucro fiscal dificilmente coincidirão. Não porque correspondam a realidades substancialmente diversas, mas, apenas, por ser diferente o prisma de avaliação (os concretos interesses em causa) que preside à quantificação de cada um deles”¹.

São diferentes os destinatários da informação relativa ao lucro contabilístico e do lucro fiscal, bem como diferem os parâmetros constitucionais aplicáveis e um e outro. Na contabilidade sobressai a importância de ser traduzida a posição e o desempenho económico-financeiro individual da entidade, ao passo que no domínio fiscal, as normas aplicáveis visam, entre outras coisas, a igualdade fiscal. Esta, reclama objetividade e limites que sejam iguais para todos os contribuintes. Como refere Nina Aguiar, *“a flexibilidade das normas contabilísticas, por mais adequada que seja para a determinação do rendimento e do património empresariais para efeitos de mensuração financeira e do direito contabilístico comercial, é vista tradicionalmente como incompatível com uma série de exigências do direito fiscal, nomeadamente o princípio da igualdade tributária segundo a capacidade contributiva, e da legalidade tributária, na sua aceção de necessidade de certeza e objetividade na tributação”².*

¹ Cfr. Morais, R. D., Apontamentos ao IRC, Almedina, 2007, p. 62.

² Cfr. Aguiar, N., “A lei fiscal e os juízos contabilísticos discricionários”, in O SNC e os juízos de valor – Uma perspetiva crítica e multidisciplinar, Almedina, 2013, pp. 299-300.

No domínio específico das amortizações, *“apesar de, contabilisticamente, se poder aceitar um elevado grau de liberdade na previsão de qual seja o período de vida útil, a lei fiscal impõe restrições. O que se compreende, até para evitar que os sujeitos passivos optem por períodos de amortização excessivamente curtos em ordem a antecipar o efeito da consideração fiscal destes custos. O DR (...) fixa qual o período de vida útil a ser considerado”*³.

As taxas de amortização previstas no DR 25/2009 são precisamente a tradução dos limites que por regra os contribuintes não podem ultrapassar, para efeitos de apuramento do lucro tributável (sendo admitidas exceções, de aceitação de critérios que melhor traduzam a realidade económica da entidade, mediante requerimento prévio, cf. n.º 3 do artigo 30.º do CIRC).

Ou seja, as amortizações fiscais decorrem, primeiramente, das contabilísticas, e estas resultam da condição específica da empresa. Mas as amortizações fiscalmente aceites são (apenas) as compreendidas dentro dos limites fixados no DR 25/2009 (vida útil mínima e máxima), em função do tipo de ativos em causa, considerados objetivamente. Em função de diferentes condições específicas, diferentes Empresas podem ter, para ativos iguais, amortizações contabilísticas (e vidas úteis correspondentes) distintas. E para as diferentes empresas poderão ser fiscalmente aceites essas diferentes amortizações contabilísticas, desde que respeitem os limites fiscais. Quaisquer empresas estão, portanto, sujeitas às mesmas normas fiscais, em homenagem à igualdade, o que significa que as suas amortizações serão aceites se, e na medida em que, forem compatíveis com o intervalo de taxas / vidas úteis, mínimas e máximas, dos equipamentos em causa, fixadas na lei.

Neste caso, o que está em causa é preencher o vazio (à época dos factos), de limites de dedutibilidade fiscal, para bens relativamente aos quais não eram estabelecidas no DR vidas úteis, de modo a averiguar se as amortizações consideradas pelo contribuinte são integralmente aceites para efeitos fiscais.

Por conseguinte, não ficou demonstrado que atuação da AT tenha violado o princípio da tributação pelo rendimento real, não se verificando, portanto, também, este vício de inconstitucionalidade.

³ Cfr. Morais, R. D., Apontamentos ao IRC, Almedina, 2007, p. 108.

Em suma, considerando o Tribunal que a atuação concreta da AT foi parcialmente conforme a lei aplicável, e não sendo posta em crise a constitucionalidade dessa lei, resulta que, neste caso, a atuação da AT foi compatível com a Constituição.

IV.d) Da indemnização por prestação indevida de garantia:

Como resultado do que ficou exposto a propósito da controvérsia acerca do período de vida útil dos equipamentos, e respetivas amortizações (em IV. a) acima), considera este tribunal que, quanto aos aerogeradores, são legais as correções efetuadas, mas que, quanto aos painéis fotovoltaicos, é ilegal a correção efetuada.

Não obstante, sendo o resultado a anulação do ato impugnado, no seu todo, a Requerente deve ser indemnizada pelas despesas feitas com a garantia que se viu forçada a prestar para evitar a execução do seu património com vista à cobrança de uma quantia ilegalmente liquidada.

V- DECISÃO

- a) Improcedem os pedidos de anulação da liquidação de IRC n.º 2017..., da liquidação de juros n.º 2017 ... e 2017..., e da demonstração de acerto de contas n.º 2017..., respeitantes ao período de tributação de 2012, na parte decorrente das correções à matéria coletável resultantes da não aceitação das taxas de amortização praticadas pelas sociedades dominadas pela Requerente relativas a aerogeradores;
- b) Procedem os pedidos de anulação de tais liquidações, na parte decorrente das correções à matéria coletável resultantes da não aceitação das taxas de amortização, relativas a painéis fotovoltaicos, praticadas pela sociedade I..., Lda., (correção ao lucro tributável no valor de 403.088,53€).
- c) Não tendo este tribunal elementos que permitam quantificar a anulação parcial, as liquidações impugnadas são anuladas na sua totalidade, cabendo à AT refazê-las de acordo com o acima decidido.

- d) Condena-se a AT a indemnizar a Requerente pelas despesas suportadas com a prestação da garantia referida na alínea w) dos factos acima fixados.

VI - VALOR DO PROCESSO

Tendo em consideração o disposto no artigo 306º, nº 2, do CPC, no artigo 97º-A, nº 1, do CPPT e no artigo 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 1.283.578,72.

VII - CUSTAS

As custas do processo, no montante de € 17.442,00 são, nos termos dos artigos 22º nº 4 do RJAT e 4º nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, da responsabilidade da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de abril de 2018

Os Árbitros

José Baeta de Queiroz

Rui Duarte Morais
(com declaração de voto)

Nuno Miguel Morujão

Declaração de voto

Votei favoravelmente esta decisão arbitral, muito embora não partilhando parte da sua fundamentação no tocante à questão das quotas de amortização dos aerogeradores. Entendo que a “margem de folga” que o preenchimento de conceitos indeterminados (no caso, *período de vida útil esperado*) sempre implica deve ser atribuída ao aplicador da lei que, nos casos da autoliquidação, é o sujeito passivo e não a administração fiscal.

Assim, a “escolha” do sujeito passivo apenas não pode ser *aceite* (como diz a lei) pela AT quando não suficientemente fundada.

A minha decisão de voto, acompanhando a posição maioritária, resultou do facto de, tendo algumas das sociedades dominadas pela Requerente solicitado à AT a aceitação de um período de vida útil de vinte anos, relevante para efeitos de consideração fiscal dos gastos de amortização, sustentando tecnicamente tal pretensão, os argumentos (a fundamentação) agora apresentados pela Requerente para defender a consideração de um período de vida útil de 16 anos resultam, logicamente, muito fragilizados, como, de resto, se acentua na decisão arbitral. Ou seja, não considereei suficientemente fundamentada a opção do sujeito passivo pela consideração de um período de vida útil esperada de 16 anos para os equipamentos (aerogeradores) em causa.

Rui Duarte Morais