

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 372/2018-T

Tema: IRC - Regime das Amortizações e Depreciações – Aerogeradores e painéis voltaicos: período de vida útil.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheira Maria Fernanda Maçãs (árbitro presidente), Dr. Leonardo Marques dos Santos e Prof. Doutor Luís Menezes Leitão (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

I. RELATÓRIO

- 1. A...– Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A.**, com sede na Avenida ..., n.º..., ..., em Lisboa, pessoa coletiva n.º..., com o capital social de € 1.000.000 (doravante, a “Requerente” ou “A...”) veio, nos termos do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 2.º e nos artigos 15.º e seguintes, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, “RJAT”), solicitar a constituição de Tribunal Arbitral para análise da legalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante, “IRC”) n.º 2018..., das liquidações de juros n.ºs 2018 ... e 2018..., e da demonstração de acerto de contas n.º 2018..., todas respeitantes ao período de tributação de 2013.
- 2.** O pedido de constituição do tribunal arbitral, no qual se solicitava a designação dos árbitros pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa

(doravante, “CAAD”), nos termos do disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º do referido diploma, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “Requerida” ou “AT”).

3. Designados os árbitros, estes comunicaram a aceitação do encargo dentro do prazo.
4. Notificadas as partes dessa designação, não foi apresentada qualquer reserva pelo que, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 e no n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 16.10.2018.
5. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente, depois de identificar o objeto do processo, alegou, em síntese, caducidade do direito à liquidação e violação de lei, nos seguintes termos:

Quanto à caducidade:

- a. Nos termos do disposto no artigo 45.º da Lei Geral Tributária (doravante “LGT”), *“1 – O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”*.
- b. De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT, o prazo de caducidade suspende-se, por um prazo máximo de seis meses, com o início de um procedimento de inspeção **qualificado como externo**, nos termos do artigo 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (“RCPIT”).
- c. Como é reconhecido (v.g.: Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul no Processo n.º 05458/12, de 09.03.2017; no Processo n.º 07026/13, de 13.02.2014; no Processo n.º 07343/14, de 27.02.2014; e no Processo n.º 04817/11, de 01.10.2014; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte no Processo n.º 01854/10.8BEBRG, de 13.11.2014; Decisão proferida pelo CAAD no Processo n.º 216/2013-T, de 26.02.2014) a qualificação dada pela AT a um procedimento de inspeção não tem carácter vinculativo e apenas será valorada se as diligências levadas a cabo corresponderem materialmente a tal qualificação.
- d. Tratando-se de IRC de 2013, a notificação feita a 04.04.2018 ocorreu fora do prazo de caducidade.

-
- e. Não é aplicável qualquer prazo de suspensão porque, embora a Requerente tenha sido alvo de um procedimento de inspeção, qualificado – sob o ponto de vista formal – como externo, os atos praticados pela AT no âmbito da referida ação reconduziram-se à análise de documentação já em sua posse, bem como à troca de mensagens via correio eletrónico com a Requerente, ocorreram **sem qualquer deslocação às instalações da Requerente para consulta de elementos, recolha de documentação ou prestação de depoimentos**.
- f. Assim, o procedimento de inspeção relativo ao exercício de 2013 da Requerente, que está na base da emissão dos atos tributários ora sindicados, não poderá ser qualificado como externo, pelo que não tem a virtualidade de suspender o prazo de caducidade previsto no artigo 46.º da LGT, o que condiciona a validade da liquidação ora sindicada e o que motivará a sua integral anulação, pois a mesma foi notificada à Requerente para além do prazo legal previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT.
- g. Demais, as inspeções realizadas a cinco das Subsidiárias (B..., S.A.; C..., S.A.; D..., S.A.; E..., S.A.; F..., S.A.) e à G..., Lda., foram expressamente consideradas “internas”.
- h. A inspeção à H..., Lda., classificada como *externa*, mas, como não foram efetuadas diligências próprias de um procedimento de inspeção externa, tendo as correções sido baseadas em recolha e análise de documentos na posse da AT, tal procedimento – que durou 1 mês e 15 dias (OI assinada a 22.03.2016 e relatório final de inspeção notificado a 03.05.2016) – deve ser qualificado como *interna*.
- i. As restantes duas inspeções não foram classificadas (nem como *internas* nem como *externas*) e duraram menos de 1 mês e meio no caso da I..., S.A. (OI de 06.10.2016 e relatório final de inspeção notificado a 22.11.2016), e 2 meses e 10 dias no caso da J..., S.A. (OI de 19.05.2016 e relatório final de inspeção notificado a 29.07.2016).
- j. Consequentemente, não há motivos para invocar a suspensão do prazo de caducidade, e, quando a liquidação de IRC do exercício de 2013 foi recebida, no dia 04.04.2018, estava fora do prazo de caducidade legalmente aplicável.

Quanto à violação de lei:

- k. A não aceitação das correções relativas a depreciações e amortizações de equipamentos dos seus parques solares e eólicos foram justificados pela AT da seguinte forma:
- i. 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 H...;
 - ii. Dada a inexistência deste tipo de equipamentos nas tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, as sociedades classificaram-nos, para efeitos fiscais, no código 1230 – *Equipamentos de centrais hidroelétricas*, tendo-os amortizado à taxa de 6,25% definida naquele diploma legal para estes equipamentos, *i.e.*, admitindo um período de utilidade esperada de 16 anos;
 - iii. Segundo o n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRC, e n.º 3 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, para os bens cujas taxas de amortização não tenham sido fixadas – tal como sucedia com os aerogeradores e painéis fotovoltaicos – são aceites pela AT as taxas de amortização que sejam consideradas razoáveis, em função do período de utilidade esperada;
 - iv. Com base nas informações técnicas obtidas dos fornecedores dos equipamentos em causa, a AT concluiu que o período de utilidade esperada para os aerogeradores era de 20 anos e para os painéis fotovoltaicos era de 25 anos;
 - v. Havendo uma diferença entre as amortizações registadas pelas empresas como gasto e o montante das amortizações que seriam contabilizadas por estas caso tivessem considerado o período de utilidade esperada definido pelos fornecedores dos equipamentos, haveria que proceder às correções ao resultado tributável de cada uma daquelas empresas e, conseqüentemente, do lucro tributável apurado pela Requerente no âmbito do RETGS.
- l. Porque a Norma Contabilística e de Relato Financeira n.º 7 (doravante “NCRF 7”) liga a “*vida útil*” de um ativo ao “*período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso*”, ou, em alternativa, o “*número de unidades*

de produção ou similares que uma entidade espera obter do activo”, e porque este último caso não era aplicável a aerogeradores e a painéis fotovoltaicos, as sociedades B..., S.A.; C..., S.A.; D..., S.A.; E..., S.A.; F..., S.A.; H..., Lda.; I..., S.A., e J..., S.A. (para simplificar, doravante designadas por “Subsidiárias”¹) estas optaram por considerar que a vida útil daqueles equipamentos deveria ser apurada em função de um dado período temporal em que os mesmos estariam disponíveis para serem usados.

- m. Consideraram aquelas subsidiárias da Requerente que a depreciação dos aerogeradores e dos painéis fotovoltaicos se deveria iniciar no momento em que estes equipamentos estivessem devidamente instalados nos locais devidos e em condições para poderem funcionar nos termos pretendidos.
- n. Para determinar o **período de vida útil** daqueles ativos imobilizados corpóreos (ou ativos fixos tangíveis segundo a atual designação), findo o qual os mesmos estariam totalmente depreciados, as Subsidiárias entraram em linha de conta com os seguintes fatores:
 - i. Os benefícios económicos futuros que os aerogeradores e os painéis fotovoltaicos eram capazes de gerar;
 - ii. A obsolescência técnica provocada, designadamente, por alterações ou melhoramentos na produção de tais equipamentos; e
 - iii. Limites e/ou constrangimentos legais.
- o. Os termos e condições que estabelecem a remuneração fixa e garantida obtida pelas Subsidiárias da Requerente pelo fornecimento da totalidade da eletricidade produzida à rede elétrica nacional encontram-se regulados 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.

¹ A lista de subsidiárias da Requerente inclui também a G..., Lda., mas a argumentação que produz, em geral, não a refere. Assim, quando for o caso, além da menção às “Subsidiárias” aditar-se-á menção a esta sociedade.

- p. Na verba 20 do Anexo II, introduzido por este último diploma, o legislador definiu **o período de 15 anos**, a contar do início do fornecimento de eletricidade à rede, como prazo de aplicabilidade do fator de remuneração garantida.
- q. Findo esse período, dada a possibilidade de os fornecimentos da eletricidade produzida naqueles centros eletroprodutores passarem a estar sujeitos às regras do mercado liberalizado, prognosticaram as Subsidiárias que os respetivos Parques registariam uma quebra de rentabilidade acentuada.
- r. Essa quebra de rentabilidade (diminuição da receita que pode ser **entre 6 a 11 vezes inferior** face à remuneração auferida ao abrigo da tarifa garantida) seria de tal ordem que aqueles centros eletroprodutores de energia renovável deixariam de ser capazes de gerar réditos suficientes para cobrir os custos inerentes à sua manutenção, podendo ter de se proceder ao seu desmantelamento.
- s. Por outro lado, o sector da energia e dos equipamentos empregues no contexto da respetiva produção é dos mais dinâmicos, e mais tem sofrido de obsolescência tecnológica.
- t. Não havendo sequer um mercado de secundário, seja em Portugal ou no estrangeiro para a revenda deste género de equipamentos (o que implica que os mesmos não tenham sequer um valor residual em caso de desmantelamento).
- u. Essa mesma obsolescência técnica e comercial é frequentemente responsável pela antecipação, por parte das empresas produtoras de energia elétrica, dos planos de desmontagem desses equipamentos (como, a título de mero exemplo e desde já se adianta, sucedeu com os aerogeradores instalados pela D... no Parque Eólico do ... que começaram a ser desmontados em julho de 2017, 14 anos após a sua entrada em funcionamento).
- v. Considerando que as tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro, e ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro (diploma legal que revogou o anterior), não continham uma referência expressa às taxas de depreciação e amortização (e ao período de vida útil que lhes estava subjacente) a aplicar aos aerogeradores e aos painéis fotovoltaicos, entenderam as Subsidiárias que o período de vida útil esperado para estes tipos de equipamentos corresponderia

- a 16 anos (o período de 15 anos em que receberiam uma tarifa legalmente garantida, conjugado com o período de cerca de um ano referente à instalação daqueles centros eletroprodutores), devendo os mesmos ser amortizados anualmente a uma taxa de 6,25%.
- w. Aliás, esse período de vida útil estimado por aquelas Subsidiárias da Requerente e a correspondente taxa de depreciação era equivalente aos que o legislador fiscal havia fixado nas Tabelas I - *Taxas Específicas*, Divisão V - *Eletricidade, gás e água*, do Grupo I - *Produção, transporte e distribuição de energia elétrica*, anexas ao Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro, e ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, para os equipamentos de centrais hidroelétricas.
- x. A AT defendeu a associação do conceito fiscal de *vida útil* ou de *utilidade esperada* dos aerogeradores e dos painéis fotovoltaicos à “*durabilidade*” dos mesmos, numa lógica de garantia de bom funcionamento.
- y. Se é certo que em termos tecnológicos a utilidade de um bem pode ser associada ao período de garantia do seu bom funcionamento, é igualmente certo que à luz do regime fiscal português a utilidade prevalecente é a *utilidade económica* (tendo em vista fatores como os benefícios económicos futuros gerados pelos ativos para os seus proprietários) e não a “*durabilidade*” do ativo ou a vida útil de “catálogo”.
- z. Isso mesmo decorre das taxas expressamente previstas nas Tabelas I e II anexas ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, designadamente das taxas aplicáveis a:
- i. **Telemóveis**, que é de **20% (5 anos)**;
 - ii. **Automóveis ligeiros ou mistos**, que é de **25% (4 anos)**;
 - iii. **Computadores**, que é de **33,33% (3 anos)**.
- aa. O que está implicitamente reconhecido nas taxas de depreciação fiscalmente aceites é o facto de não ser suficiente que um determinado ativo funcione para que tenha valor económico, como, aliás, se reconheceu na decisão arbitral de 06.01.2016 proferida no CAAD no processo n.º 162/2015-T, e na decisão arbitral de 18.09.2014 proferida no processo n.º 75/2014-T, que foi acompanhado nas decisões arbitrais de

-
- 01.09.2015, no processo n.º 16/2015-T, e de 29.06.2016, no processo n.º 593/2015-T.
- bb. É necessário mais que isso, é essencial correlacionar os gastos de uso de um ativo com os rendimentos que ele gera e com todas as circunstâncias (como sejam o desgaste, a obsolescência técnica e constrangimentos legais) que afetam essa capacidade de gerar rendimentos.
- cc. Os *business plans* inicialmente delineados pelas empresas do Grupo e que presidiram à definição de uma taxa de depreciação de 6,25% tiveram precisamente em consideração a capacidade de estes equipamentos serem capazes de produzirem eletricidade durante um determinado espaço temporal e, nesse sentido, estarem aptos a gerarem réditos para as suas respetivas proprietárias.
- dd. Aliás, **se um projeto hidroelétrico tem uma durabilidade variável de 30 a 80 anos e uma vida útil esperada de 16 anos** – nos termos da Tabela I (Taxas Específicas), Divisão V (Eletricidade, gás e água), do Grupo I (Produção, transporte e distribuição de energia elétrica) do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro – por maioria de razão, **os aerogeradores e os painéis fotovoltaicos que estejam em funcionamento durante cerca de 15 anos nunca poderão ter uma vida útil esperada superior a 16 anos!**
- ee. Em complemento do que antecede, recorda-se que o legislador fez apelo à *razoabilidade* das taxas de depreciação a aplicar aos elementos do ativo de um sujeito passivo (*cf.* artigo 31.º, n.º 2, do Código do IRC, e artigo 5.º, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro).
- ff. Ora, as Subsidiárias da Requerente tiveram em linha de conta – para efeitos de depreciação e amortização dos aerogeradores e painéis fotovoltaicos – fatores ponderosos (de caráter financeiro, técnico, ambiental e legal) que justificaram a determinação de um período temporal de vida útil de 16 anos e o subsequente reconhecimento do correspondente gasto por via da aplicação de uma taxa de 6,25% sobre o custo de aquisição daqueles equipamentos.
- gg. Sobre os critérios de razoabilidade, também o CAAD já firmou jurisprudência (designadamente: na decisão arbitral de 18.09.2014, no processo n.º 75/2014-T, na

decisão arbitral de 01.09.2015, no processo n.º 16/2015-T, e na decisão arbitral de 29.07.2016, no processo n.º 593/2015-T).

- hh. Indo também nesse sentido a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde, que preconizou expressamente a *fixação de período de amortização de equipamento eólico e fotovoltaico entre 12,5 anos e 25 anos*.
- ii. No seu Relatório escreveu-se, designadamente, o seguinte: **“As taxas a utilizar devem seguir uma razoabilidade técnica e de eficiência económica. Por outro lado, tendo em conta a dimensão ibérica do mercado eléctrico, critérios de competitividade no âmbito do mercado ibérico e de ajustamento às condições económicas padronizadas em investimentos neste tipo de equipamentos sugerem que se alinhe o ordenamento português com o espanhol. Tendo em conta estes dois aspectos, parece razoável a adoção de um prazo máximo de vida útil de 25 anos, a que corresponderá, nos termos da bitola fiscal consagrada pelo legislador, um prazo mínimo de vida útil de 12,5 anos”**.
- jj. Na sequência da Proposta da Comissão, surgiu a Proposta de Lei n.º 257/XII, a qual previa no seu artigo 23.º, a seguinte alteração ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro:
- “Código 2250 – Equipamento de energia solar ou eólica: 8%”**.
- kk. Esta Proposta de Lei deu origem à Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro (doravante “Lei da Fiscalidade Verde”), a qual estabeleceu no seu artigo 23.º a seguinte alteração ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro: **“Código 2250 – Equipamento de energia solar, incluindo nomeadamente equipamentos de energia solar fotovoltaica, ou equipamentos de energia eólica: 8%”**.
- ll. Ou seja, o legislador fiscal veio a confirmar, com esta alteração legislativa, que o período de vida útil estimado pelas empresas do Grupo para aqueles equipamentos era razoável, tanto de um ponto de vista económico como fiscal.
- mm. Finalmente: mesmo considerando que a vida útil “de catálogo” devia prevalecer (o que apenas se faz por mero dever de patrocínio), ainda assim devia a ação ser julgada procedente pois a AT esqueceu a diferença entre o período de vida útil máximo e mínimo.

- nn. De acordo com a posição da AT e por aplicação das normas legais (*vide* o artigo 3.º e n.º 2, do artigo 18.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, e n.º 6, do artigo 30.º do Código do IRC), constata-se que o período *mínimo* de vida útil daqueles equipamentos **andaria então em torno dos 10 anos (para os aerogeradores) a 12,5 anos (para os painéis fotovoltaicos)**.
- oo. Tal período mínimo de vida útil corresponderá à aplicação aos aerogeradores de uma taxa de amortização máxima de cerca de 10% e, no caso dos painéis fotovoltaicos, de 8%.
- pp. Conforme resulta do quadro *infra*, não existe uma diferença substancial entre a estimativa para vida útil dos aerogeradores e painéis fotovoltaicos realizada pelas Subsidiárias e os dados em que a AT se baseou para fazer a sua estimativa:

Equipamento	Entidade	Período mínimo de vida útil (anos)	Período máximo de vida útil (anos)
Aerogeradores	AT	10	20
	Requerente	8	16
	Legislador (Lei da Fiscalidade Verde)	12,5	25
Painéis fotovoltaicos	AT	10	20
	Requerente	8	16
	Legislador (Lei da Fiscalidade Verde)	12,5	25

- qq. O período de vida útil que a Requerente e as suas Subsidiárias estimaram para os aerogeradores e painéis fotovoltaicos (16 anos) se encontra dentro dos intervalos temporais definidos quer pela AT (entre 10 e 20 anos para ambos os equipamentos), quer pelo legislador fiscal (entre 12,5 a 25 anos para ambos os equipamentos).
- rr. Nesse cenário seria legítimo que aquelas sociedades amortizassem anualmente aqueles equipamentos a taxas superiores (8% e 10%) àquela que tem vindo a ser efetivamente praticada pelas mesmas (6,25%).

ss. Pelo que a taxa de amortização de 6,25% praticada na esfera do Grupo da Requerente se encontra dentro dos intervalos considerados razoáveis, tendo em conta as normas legais e os próprios dados recolhidos pela AT.

Complementarmente:

- tt. Segundo um estudo do Laboratório Nacional de Energia e Geologia (“LNEG”), intitulado *Estudo Técnico “Período de Vida Útil Esperada” de Equipamentos de Conversão de energia Eólica*», elaborado pela Unidade de Análise Energética e Redes do LNEG e assinado por K..., L... e M... em dezembro de 2013, “*A metodologia desenvolvida pelo LNEG permitiu concluir que o período de vida útil máxima de uma turbina eólica se situa entre os 20 e os 25 anos*” (p. 3).
- uu. A própria Direção de Serviços de IRC já teve a ocasião de defender que, perante a existência de uma tarifa garantida (naquele caso de 20 anos), é necessário determinar a taxa de depreciação de investimentos fotovoltaicos “*de forma a que os gastos sejam balanceados com os réditos a obter com a produção e venda de energia*”.
- vv. Ao exposto acresce a violação do princípio constitucional da igualdade e da tributação do lucro real, já que o legislador fiscal considerou razoável uma taxa de 16 anos para equipamentos de centrais hidroelétricas.
- ww. Ora, se no caso dos equipamentos de centrais hidroelétricas o prazo de amortização e reintegração de 16 anos é “razoável”, idêntica conclusão será necessariamente aplicável ao prazo de amortização e reintegração dos aerogeradores e painéis fotovoltaicos.
- xx. Não valendo argumentar em contrário com as razões do voto de vencido oposto à decisão do CAAD no processo n.º 593/2015-T, de 29.07.2016, razões essas que fizeram vencimento no processo n.º 698/2016-T, de 07.06.2017, e que se ligam a uma suposta insindicabilidade dos juízos discricionários da Administração.
- yy. Até porque já teriam sido afastadas na decisão proferida em 28.11.2016 no processo n.º 238/2016-T do CAAD, que chamou à colação o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16.06.1999 (processo n.º 020839), depois sufragado pelo

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 269/2000, de 03.05.2000, associado ao processo n.º 598/99.

zz. Bem como no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03.03.2016, relativo ao processo n.º 0768/15.

aaa. Até porque, de outro modo, a AT poderia corrigir **toda e qualquer** amortização de ativos não previstos nas tabelas, efetuadas por **qualquer sociedade**, visto que poderia livremente decidir adicionar ou retirar um ou mais anos ao período de vida útil desses ativos, não podendo tal decisão ser sindicada judicialmente, pois uma alteração deste tipo dificilmente seria considerada um “erro grosseiro”.

bbb. Tal seria abrir a porta a todo o tipo de abusos e correções fiscais não sindicáveis, deixando no limite de ser a AT que tem de justificar porque razão não considerou o juízo do contribuinte como sendo razoável, para ser a AT a decidir livremente – e sem sindicância – qual deve ser a taxa de amortização, efetuando correções insindicáveis a seu bel-prazer (dentro, obviamente, de um intervalo necessariamente curto, acrescentando ou retirando um ou dois anos, mas ainda assim muito relevante).

ccc. Termina sustentando que a tese da não sindicabilidade da bondade da atuação da AT, nos moldes defendidos pelo voto de vencido acima referido, enferma de três inconstitucionalidades:

i. Em primeiro lugar, a norma que se extrai da conjugação do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRC e n.º 3 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, na redação vigente em 2013, ao ser interpretada no sentido de conferir à AT uma “discricionariedade técnica” que lhe permite efetuar correções ao IRC autoliquidado pelos sujeitos passivos, sem que estas correções e as liquidações de imposto resultantes das mesmas possam ser sindicadas judicialmente pelos sujeitos passivos, em situações em que o critério por estes utilizado (amortização de aerogeradores e painéis solares à taxa de 6,25%, ou seja, por 16 anos) é tão ou mais razoável do que o critério imposto subsequentemente pela AT (amortização à taxa de 5%, ou seja, por 20 anos), é inconstitucional por violação dos artigos 268.º, n.º 4 e 20.º, n.º 1, ambos da

Constituição da República Portuguesa (“CRP”), bem como o artigo 104.º, n.º 2 do diploma fundamental.

ii. Em segundo lugar, a norma que se extrai da conjugação do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRC e n.º 3 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, na redação vigente em 2013, ao ser interpretada no sentido de conferir à AT uma “discrecionabilidade técnica” que lhe permite vir corrigir a taxa de amortização que vinha sendo utilizada pelo sujeito passivo de IRC para os aerogeradores e painéis solares, sem que estas correções e as liquidações de imposto resultantes das mesmas possam ser sindicadas judicialmente pelos sujeitos passivos, exceto se este demonstrar erro nos pressupostos de facto, erro manifesto de interpretação e aplicação do direito, má-fé dos decisores, prossecução de finalidades impróprias ou consideração de fatores irrelevantes, é inconstitucional por violação dos artigos 268.º, n.º 4 e 20.º, n.º 1, ambos da CRP.

iii. Em terceiro lugar, a norma que se extrai da conjugação do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRC com o n.º 3 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, na redação vigente em 2013, ao ser interpretada no sentido de permitir à AT vir corrigir a taxa de amortização que vinha sendo utilizada pelo sujeito passivo de IRC para os aerogeradores e painéis solares para 20%, que é superior à taxa prevista na lei para os equipamentos hidroelétricos, que têm uma vida útil comprovadamente muito superior aos aerogeradores e painéis solares, é inconstitucional por violação dos princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade, da justiça material e da tributação pelo lucro real.

ddd. Pede que seja reposto o montante dos prejuízos fiscais conforme declarado pela Requerente e pelas sociedades do Grupo, anuladas as correções efetuadas aos valores de derrama municipal e estadual do exercício de 2013, e indemnizada em resultado da prestação de garantia bancária de forma indevida, nos termos do artigo 53.º da LGT.

6. A Requerida respondeu, invocando, também em síntese, o seguinte:

Quanto à caducidade:

- a. Independentemente das correções fiscais a que haja lugar na esfera de cada uma das sociedades é necessário que essas mesmas correções se reflitam no lucro tributável do grupo para, conseqüentemente, darem origem à respetiva liquidação, como ocorreu.
- b. A consolidação dos resultados fiscais de cada uma das sociedades que integram o grupo foi feita no âmbito do procedimento inspetivo, com a ordem de serviço n.º OI2016..., levado a cabo pela Direção de Finanças de Lisboa.
- c. Porque a Requerente integra o elenco dos contribuintes acompanhados pela Unidade de Grandes Contribuintes, a extensão da competência foi concedida por despacho de 06.04.2017 do Diretor daquela unidade.
- d. O prazo de caducidade fixado no artigo 45.º da LGT é realmente de 4 anos – contados nos termos do n.º 4 do mesmo artigo –, mas, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º, suspende-se com a notificação ao contribuinte do início da ação de inspeção externa.
- e. Nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 52.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”), o início da ação de inspeção externa teve lugar **em 27.10.2017**.
- f. Os procedimentos de inspeção consideram-se concluídos com a notificação do Relatório Final, nos termos do n.º 2 do artigo 62.º do RCPITA.
- g. Tendo sido o Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) final remetido através do ofício, com data de 22.03.2018, expedido através de carta registada (registo CTT n.º RH...PT), constando no site dos CTT a informação da sua **entrega a 23.03.2018**.
- h. Como o prazo de suspensão pode durar até ao limite máximo de seis meses após a notificação ao contribuinte do início da ação de inspeção externa, as **liquidações de IRC**, referentes ao exercício de 2013, **emitidas a 29.03.2018**, foram tempestivas.

Quanto à violação de lei:

-
- i. A AT começa por invocar decisões recentes do CAAD (as proferidas no âmbito dos processos n.º 698/2016-TCAAD, de 07.06.2017, e 573/2016-T, de 04.05.2017) sobre a mesma matéria.
 - j. E invoca não ter a Requerente logrado provar – como lhe competia, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT – a falta de razoabilidade por parte da AT na fixação das taxas de depreciação ou amortização em face do período de utilidade esperada dos aerogeradores e dos painéis fotovoltaicos.
 - k. O cálculo das depreciações e amortizações far-se-á, em regra, pelo método das quotas constantes (artigo 30.º, n.º 1 do Código do IRC).
 - l. Relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela AT sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada, de acordo com o previsto no n.º 2 do artigo 31º do Código do IRC e no n.º 3 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro.
 - m. O único critério que a lei impõe à AT é que esta, na determinação da taxa de depreciação ou amortização, observe o "*período de utilidade esperada*".
 - n. Assim, foram efetuadas várias consultas informais, nos sítios de internet dos principais fabricantes presentes em Portugal nomeadamente a N... (atualmente O...), P..., Q... e R..., tendo-se concluído que a generalidade daqueles fabricantes, assumem que o tempo de vida útil esperado (*Life Time Cycle*), de cada máquina que produzem é de 20 anos.
 - o. Mais, no âmbito das ações de inspeção efetuadas ao exercício de 2010 (OI2014..., de 6 de outubro de 2014), a distintas sociedades pertencentes ao **Grupo A...**, pelas entidades (**S... GMBH** (NIPC...), **P..., Lda.** (NIPC...) e **R... GMBH – Sucursal em Portugal** (NIPC...)) a pedido da própria AT a essas entidades, quanto a um estimado período de vida útil desses geradores, pelas mesmas foi apontado como razoável o período de 20 anos (*cf.* anexo 4 dos Relatórios de Inspeção, juntos ao Processo n.º 593/2015-T, de 29.07.2016, do CAAD).
 - p. Aliás, este período de 20 anos é o período recomendado pelo Comité Internacional de Eletrónica, na sua norma 61400-1.

- q. O que também é referido no estudo técnico “*Período de Vida útil Esperada de equipamentos de conversão de energia eólica*” do LNEG, de dezembro de 2013, realizado pelas Professoras Doutoras Raquel Marujo, Teresa Simões e Ana Estanqueiro, onde se pode ler, a p. 5: “(...) Assim, o período de garantia de uma turbina eólica é semelhante ao atribuído a qualquer equipamento adquirido mediante uma transacção comercial. No caso das turbinas eólicas este período corresponde a 2-5 anos após a sua entrada em operação (10-12). Normalmente este período de garantia refere-se não só à operação e manutenção do equipamento, como à garantia de produção, tendo directamente a ver com o período para o qual são redigidos os contractos de manutenção. Inicialmente estes contractos tinham uma duração de 2 a 5 anos, no entanto, nos anos mais recentes têm surgido casos nos quais estes contractos são redigidos para períodos mais longos, chegando a atingir o período de vida útil esperado para as turbinas eólicas (cerca de 20 anos).”
- r. Também a dissertação “*Metodologias de avaliação do desempenho dos Parques Eólicos*” de Nuno Cardoso, realizada no âmbito do Mestrado Integrado em Engenharia Mecânica, com a coordenação do Professor Álvaro Henriques Rodrigues do Departamento de Engenharia Mecânica e Gestão Industrial, da Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto, refere, a p. 12, o seguinte: “(...) a fase de operação de um parque eólico é o que se prolonga por um período de tempo mais alargado. O horizonte temporal de 20 anos é o habitualmente considerado, uma vez que representa o tempo de vida útil esperado para os aerogeradores em torno dos quais se centram as actividades levadas a cabo: exploração, manutenção e conservação do parque.”
- s. O estudo de impacto ambiental elaborado pelo “*Ministère de l’Écologie et du Développement Durable*” (2005) francês, disponível na Web, aponta, na sua p. 52, para um período de vida estimada dos aerogeradores de 20 a 30 anos, no fim do qual o explorador tem a responsabilidade de desmantelar o parque eólico e repor o local de implantação no seu estado original.

-
- t. O “*Renewable Energy Fact Sheet: Wind Turbines*” elaborado pela “*United States Environmental Protection Agency*”, também disponível na *Web*, menciona, na sua p. 2, uma vida útil típica de 20 anos.
- u. Concluindo, portanto, que **a Requerida não errou ao exercer a discricionariedade técnica que lhe era cometida pelo n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRC e pelo artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro.**
- v. E invocando o decidido, no mesmo sentido, naquelas duas decisões do CAAD e na declaração de voto aposta à decisão do processo n.º 593/2015-T, de 29.07.2016.
- w. A AT tem aceite, quanto aos bens em questão, uma taxa de amortização de 5% correspondente a 20 anos de vida útil, conforme parecer da Direção de Serviços de IRC, exarado na informação n.º 922/15,
- x. A vida útil dos aerogeradores apresenta uma forte ligação à viabilidade económica do parque eólico, sendo que nalguns estudos referem-se a períodos de operação de 35 a 40 anos. O peso de manutenção e das reparações aumenta com a idade e o uso dos equipamentos, pelo que a rentabilidade máxima de um parque eólico situa-se entre os 20 e 25 anos.
- y. Pelo que a AT não errou ao exercer a discricionariedade técnica que lhe era cometida pelo n.º 2, do artigo 31.º do Código do IRC e pelo artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro, e menos ainda a AT errou gravemente, em termos que permitissem a impugnação contenciosa do exercício legal do seu poder discricionário.
- z. Acresce que, as empresas do Grupo têm ao seu dispor a possibilidade consagrada no artigo 31.º-B do Código do IRC², que estabelece que quando os factos que determinaram as desvalorizações excepcionais (ex.: inovações técnicas exceccionalmente rápidas ou alterações significativas) dos ativos e o abate físico, o

² Artigo 31.º-B CIRC, na redação atualmente vigente. Corresponde ao artigo 38.º do CIRC na redação vigente anterior à Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.

- desmantelamento, o abandono ou a inutilização ocorram no mesmo período de tributação, o valor líquido fiscal dos ativos pode ser aceite como gasto do período.
- aa. A vida útil, de acordo com a NCRF 7 (NCRF publicadas pelo Aviso n.º 15 655/2009, D.R. n.º 173, Série II, de 2009-09-07) é o período durante o qual uma entidade espera que o bem esteja disponível para a sua utilização.
- bb. Das normas legais aqui analisadas resulta claro que estamos a falar da vida útil de um bem, e não de uma qualquer vida económica.
- cc. Acresce que, a determinação da taxa de depreciação ou amortização não está, nem pode estar em relação direta com os lucros ou prejuízos que a atividade das empresas do grupo, ou de qualquer outro sujeito passivo, possam originar – a obtenção de lucro é uma das suas preocupações.
- dd. O critério apontado pelo n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRC não é o *da “razoabilidade da taxa, tendo em conta os lucros ou prejuízos da actividade do sujeito passivo...”*, mas sim o da *“razoabilidade da taxa, tendo em conta o período de utilidade esperada”*.
- ee. A Requerente junta ao presente processo o documento n.º 15 que corresponde a um estudo realizado pela *International Renewable Energy Agency* (“IRENA”), mas este estudo tem como objetivo a análise dos custos e dos benefícios que a energia hidroelétrica poderá acarretar para um Estado.
- ff. Da Divisão V do Grupo I - Produção, transporte e distribuição de energia elétrica da Tabela I anexa ao Decreto regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro, resulta que existem outros equipamentos que têm taxas inferiores à de 6,25% prevista para as hidroelétricas. Por exemplo, para as obras hidráulicas fixas está prevista uma taxa de 3,33%, para as subestações e postos de transformação e para as Linhas de AT e suportes está prevista uma taxa de 5% (Tabela I anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro).
- gg. Importa referir que a Requerente elabora um raciocínio que é contraditório ao referir-se à faculdade prevista no n.º 6 do artigo 30.º do Código do IRC e no artigo 3.º e n.º 2 do artigo 18.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

-
- hh. Por um lado, a aplicação de uma taxa igual a metade das fixadas segundo o método das quotas constantes, consiste numa mera possibilidade que dependerá sempre da taxa fixada pela lei – o que no presente caso não se verifica.
- ii. Por outro lado, a taxa de 5% corresponde a um período de vida útil *médio* – e a metade relevante seria 2,5% (como seria de 3,125% face à taxa de 6,25%).
- jj. Também do Decreto-Lei n.º 189/88, de 27 de maio, não resulta qualquer regra que possa definir as taxas de depreciação ou amortização em questão.
- kk. Como do suposto despacho da Direção de Serviços de IRC (afinal um ofício) não resulta qualquer precedente, porquanto o teor do documento se refere:
- i. A uma *Licença* de produção e comercialização de energia elétrica (*Ativo Intangível*);
 - ii. A *Licença* tem uma duração máxima de 20 anos, de acordo com um contrato celebrado com a Direção-Geral de Energia e Geologia;
 - iii. A um pedido de autorização para a utilização do método das unidades de produção para a amortização daquele ativo intangível, nos termos do código 2475, Divisão II - Ativos Intangíveis, que estabelece que para os elementos da propriedade industrial a taxa de amortização é determinada em função do período de tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva.
- ll. 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 adotado 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.*
- mm. Quanto à invocação da violação do princípio da igualdade, considera a AT que está vinculada ao princípio da verdade material (artigos 5.º e 6.º do RCPIT) e nessa

medida adotou todas as diligências que lhe eram exigíveis e adequadas à descoberta da verdade material, ou seja, determinar com objetividade, rigor e segurança a taxa de amortização, conforme previsto no n.º 2, do artigo 31.º do Código do IRC, e que *existe norma habilitante* para a determinação das taxas de amortização conforme estabelecido pela AT: o n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRC e o n.º 3 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro,.

- nn. Finalmente, opõe-se ao pedido de indemnização por prestação de garantia indevida porque considera não ter existido qualquer erro imputável aos serviços que justifique a anulação das liquidações efetuadas,
 - oo. O que, em todo o caso, por não estarem documentados nos autos quaisquer encargos, sempre teria de ser remetido para execução de sentença.
7. Por despacho de 31.12.2018, foram as Partes notificadas da designação da data para realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e para a inquirição das testemunhas a apresentar pelas Partes, reunião posteriormente objeto de reagendamento.
 8. No dia 01.03.2019, teve lugar a audiência de julgamento em que, com audição das testemunhas indicadas pelas partes, nos termos da Ata que se dá como reproduzida. Na audiência foi fixado o dia 25.05.2019 como data limite de prolação da Decisão Arbitral.
 9. As partes produziram alegações.

II. SANEAMENTO

10. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e o pedido de pronúncia contém-se no âmbito das suas atribuições (al. a) do n.º 1 dos artigos 2.º e 4.º do RJAT e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
11. Não foram invocadas, nem se verificam, quaisquer exceções dilatórias que possam obstar ao conhecimento do mérito da causa.
12. O processo não enferma de nulidades.

13. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
14. Assim, tudo visto, cumpre decidir.

III.MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

1. A Requerente é uma sociedade gestora de participações sociais noutras empresas (acima já convencionadas como “Subsidiárias”) como forma indireta de exercício de atividades económicas e é, desde 2006, a sociedade dominante de um grupo de sociedades (doravante, “Grupo A...”) tributadas de acordo com o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (doravante, “RETGS”).
2. Por sua vez, as Subsidiárias e a G..., Lda., têm por objeto a produção e comercialização de energia através da exploração de empreendimentos de aproveitamento de energias renováveis, bem como quaisquer outras atividades complementares ou acessórias daquela.
3. Na sequência da ordem de serviço n.º OI2016..., de 22.09.2017, a AT procedeu a uma ação inspetiva externa na esfera da Requerente, referente ao período de tributação de 2013 em sede de IRC.
4. Tal inspeção ficou a dever-se ao facto de, no âmbito de diversas ações inspetivas individuais realizadas às Subsidiárias da Requerente, a AT ter concluído que haviam sido praticadas inexactidões com reflexo no apuramento das respetivas matérias coletáveis.

5. O início do procedimento inspetivo ocorreu a 27.10.2017, com a assinatura da ordem de serviço por T..., na qualidade de Administrador.
6. A Requerente foi notificada pelo Ofício n.º..., de 13.10.2017, enviado por via postal com o registo n.º RD ... PT.
7. Na sequência da ação inspetiva aos resultados do Grupo A..., a Requerente foi notificada a 23.03.2018 do RIT.
8. No RIT, a AT realizou as seguintes correções ao lucro tributável do Grupo A...:

Sociedade	Resultado apurado	Correção	Resultado corrigido
B..., S.A.	€ 13.236.081,49	€ 1.392.899,30	€ 14.628.980,79
C..., S.A.	€ 17.561.969,89	€ 1.442.267,49	€ 19.004.237,38
D..., S.A.	€ 276.308,44	€ 124.201,97	€ 400.510,41
J..., S.A.	€ 695.899,16	€ 102.949,46	€ 798.848,62
I..., S.A.	€ 327.389,41	€ 77.652,71	€ 405.042,12
E..., S.A.	€ 3.739.608,22	€ 344.214,98	€ 4.083.823,20
F..., S.A.	€ 2.520.349,79	€ 224.654,86	€ 2.745.004,65
H..., Lda.	€ 2.090.576,48	€ 421.143,47	€ 2.511.719,95
G..., Lda.	€ 1.194.650,47	€ 5.630,71	€ 1.200.281,18

9. As correções realizadas pela AT visaram refletir na declaração de rendimentos Modelo 22 do RETGS as correções que já haviam sido promovidas nas declarações de rendimentos Modelo 22 de cada uma das sociedades acima indicadas.
10. As inspeções a seis dessas sociedades (B..., S.A.; C..., S.A.; D... , S.A.; E..., S.A.; F..., S.A.; e G..., Lda.) foram classificadas como internas.
11. A B..., S.A., a D..., S.A., a C..., S.A., a I..., S.A., a E..., S.A., e a F..., S.A., exercem a atividade de produção e comercialização de energia elétrica mediante recurso à força do vento.
12. As referidas sociedades entenderam – na ausência de uma norma expressa na tabela anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, que fixasse os moldes que a amortização dos aerogeradores (integrados no domínio do ativo imobilizado corpóreo) devesse seguir – que o **período de vida útil associado a tais equipamentos corresponderia a 16 anos**, aplicando a taxa de amortização correspondente de **6,25%**.
13. A H..., Lda. (doravante, “H...”), é uma sociedade por quotas que tem por objeto a produção e comercialização de energia através da exploração de empreendimentos de aproveitamento de energias renováveis, bem como quaisquer outras atividades complementares ou acessórias daquela.
14. A H... integra o Grupo A..., o qual reúne um conjunto de empresas que têm por missão a construção e exploração de aproveitamentos de produção de eletricidade a partir de fontes renováveis, valorizando recursos endógenos nacionais.
15. Por forma a dar cumprimento pleno ao seu objeto social, a Requerente investiu na construção de uma Central Fotovoltaica, localizada em ..., representando tal montante o maior investimento alguma vez feito naquela região.

- 16.** Estes painéis fotovoltaicos começaram a ser depreciados, de acordo com o método das quotas constantes no ano em que ocorreu a entrada em funcionamento destes equipamentos (*cf.* o depoimento de U...).
- 17.** Entendendo que as tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro, não continham uma referência expressa a este tipo de equipamentos, a H... aplicou a mesma taxa de depreciação (6,25%) vigente para os equipamentos de centrais hidroelétricas, nos termos previstos na Tabela I (Taxas Específicas), Divisão V (Eletricidade, gás e água), do Grupo I (Produção, transporte e distribuição de energia elétrica), conforme confirmado pela testemunha U... .
- 18.** A instalação dos painéis fotovoltaicos cuja depreciação é controvertida, teve lugar no contexto da celebração, com o Estado Português, de um acordo que prevê uma remuneração garantida à H... relativamente ao fornecimento de eletricidade entregue à rede.
- 19.** H... é integralmente vendida nos termos e condições previstas no Decreto-Lei 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 solar fotovoltaica pelo fornecimento da eletricidade entregue à rede elétrica.
- 20.** O Decreto-Lei 189/88, de 27 de maio, definiu como prazo de aplicabilidade do fator de remuneração garantida aí definido o período de 15 anos, a contar do início do fornecimento de eletricidade à rede (*cf.* verba 20 do anexo II, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 33-A/2005, de 16 de fevereiro).
- 21.** Perante os dados disponíveis nessa data, ficou claro que a Central Fotovoltaica de ... seria económica e financeiramente viável durante o período de 15 anos de tarifa garantida,

- 22.** tendo igualmente sido possível antecipar uma acentuadíssima quebra da rentabilidade económica daquele investimento uma vez findo esse período, antevendo-se a possibilidade de a passagem da tarifa garantida para o mercado liberalizado colocar em causa a capacidade da Central Fotovoltaica de ... em geral réditos suficientes para fazer face aos custos inerentes à manutenção da mesma.
- 23.** Ficou igualmente demonstrado que o setor da energia e dos equipamentos empregues no contexto da respetiva produção é um dos mais dinâmicos e que mais tem sofrido pelo fenómeno da obsolescência tecnológica.
- 24.** No caso dos painéis fotovoltaicos tem-se vindo a assistir a uma brutal evolução da tecnologia empregue pelos fabricantes destes equipamentos.
- 25.** Tal evolução leva a que os painéis fotovoltaicos, cuja depreciação aqui se discute, se encontrem hoje tecnologicamente obsoletos — de tal forma que a H... se tem deparado com dificuldades na reparação de painéis fotovoltaicos, dado que os equipamentos hoje disponíveis no mercado não são totalmente compatíveis com os instalados na Central Solar).
- 26.** Mais confirmaram as testemunhas que passados 10 anos de instalação os painéis já estão absolutamente obsoletos.
- 27.** Ficou igualmente demonstrado que o elevado grau de obsolescência dos painéis fotovoltaicos lhes retira qualquer valor económico.
- 28.** Não existe um mercado secundário, em Portugal ou no estrangeiro, para a revenda deste género de equipamentos (o que implica que os mesmos não tenham sequer um valor residual em caso de desmantelamento).

- 29.** Um período de durabilidade de 20/25 anos é dificilmente aplicável no caso da H..., principalmente devido às elevadas temperaturas, não se devendo esquecer que os testes dos fornecedores são efetuados na Alemanha, país com características climáticas muito diferentes das do
- 30.** A inspeção à H..., Lda., classificada como externa, durou 1 mês e 15 dias (OI assinada a 22.03.2016 e RIT notificado a 03.05.2016).
- 31.** As restantes duas inspeções não foram classificadas (nem como internas nem como externas) e duraram menos de 1 mês e meio no caso da I..., S.A. (OI de 06.10.2016 e RIT notificado a 22.11.2016), e 2 meses e 10 dias no caso da J..., S.A. (OI de 19.05.2016 e RIT notificado a 29.07.2016).
- 32.** O RIT final foi remetido à Requerente através do ofício com data de 22.03.2018, expedido através de carta registada (registo CTT n.º RH...PT), constando no *site* dos CTT a informação da sua entrega a 23.03.2018.
- 33.** A 04.04.2018, a Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º 2018..., das liquidações de juros n.ºs 2018 ... e 2018..., e da demonstração de acerto de contas n.º 2018 ..., respeitantes ao período de tributação de 2013, nas quais foi refletida uma liquidação adicional de IRC (e respetivos juros) que ascendeu a € 1.599.143,38, provocada, designadamente, pelas correções à matéria coletável *supra* identificadas.
- 34.** A Requerente procedeu a um pagamento parcial voluntário de € 7.744,88, referente a imposto e juros compensatórios correspondente a correções efetuadas pela AT à G..., Lda. e à H..., Lda..
- 35.** Considerando o disposto no Anexo II ao Decreto-Lei n.º 189/88, de 27 de maio (na sua redação atual), verifica-se que as centrais renováveis licenciadas ao abrigo deste Decreto-Lei e do Decreto-Lei n.º 312/2001, de 10 de dezembro, serão remuneradas pelo

fornecimento da eletricidade entregue à rede nacional de distribuição em média e alta tensão (“RND”) através de uma fórmula matemática que está enunciada naquele Anexo.

- 36.** De acordo com aquela fórmula, prevista no § 20 do referido anexo, o montante de remuneração definido para as centrais eólicas garantido pelo Estado aos primeiros 33 gigawatts entregues à RND, por megawatt de potência de injeção na mesma, será atribuído até ao limite máximo dos primeiros 15 anos a contar desde o início do fornecimento de eletricidade à rede.
- 37.** Na prática, ultrapassados estes 15 anos em que o Estado assegura uma remuneração certa e previsível aos agentes económicos que exercem esta atividade, e na qual as sociedades do Grupo da Requerente se incluem, não existem quaisquer garantias sobre como será efetuada a remuneração da energia que venha a ser produzida por parte das centrais de produção de energia renovável com recurso à força do vento.
- 38.** É manifesto o rápido desenvolvimento tecnológico deste tipo de equipamentos, de tal forma que os aerogeradores instalados nos Parques Eólicos em causa têm sido sujeitos a intervenções de manutenção muito significativas,
- 39.** podendo mesmo afirmar-se que o equipamento hoje instalado não corresponde ao equipamento original, tal é o impacto das operações de manutenção e o volume de peças e componentes essenciais que foram já substituídas e de serem lançados modelos novos em permanência.
- 40.** Note-se que, o grau de obsolescência tecnológica é também patente no facto de os aerogeradores instalados nos parques eólicos já não serem comercializados pelos respetivos fornecedores.
- 41.** O prazo de vida útil de 16 anos antecipado pelas Sociedades do Grupo da Requerente veio a ser comprovado na prática, no caso do Parque do ... (...).

- 42.** Tendo-se verificado que a manutenção dos atuais aerogeradores se tornou financeiramente inviável, a D... efetuou em 2017 o desmantelamento e substituição de todos os aerogeradores do seu parque, – ou seja, ao fim de apenas quinze anos de funcionamento, tendo já obtido a devida autorização para o efeito.
- 43.** Este exemplo permitiu demonstrar com base em factos concretos (e não meras previsões ou dados de catálogo) que:
- não foi possível encontrar qualquer interessado na aquisição de equipamentos em “segunda mão” que serão desinstalados do Parque do ...;
 - o desmantelamento terá de ser suportado pela D... visto que o valor residual da sucata não chega, sequer, para fazer face aos custos de desmontagem;
 - a necessidade de proceder à substituição dos aerogeradores determinou o seu desmantelamento, decorrido o prazo de 15 anos inicialmente estimado.
 - Estávamos perante equipamentos com custos de manutenção muito elevados e que, conseqüentemente, justificavam a opção de desmantelamento.
- 44.** O impacto financeiro subjacente à ausência de tarifa e aos crescentes custos com manutenção e reparação que estes equipamentos exigem e tornam a utilização dos atuais aerogeradores economicamente insustentável.
- 45.** Quebra de rentabilização essa agravada pela evolução tecnológica vertiginosa, condenando à total obsolescência os aerogeradores usados.
- 46.** Perante a decisão de desmantelamento dos aerogeradores ao final dos referidos 15 anos, os mesmos não terão qualquer outra afetação se não a sucata, sendo certo que os montantes passíveis de serem recebidos por essa sucata não cobrem sequer as despesas de desmantelamento do equipamento.

- 47.** Trata-se de equipamento sujeito a desgaste muito rápido, dadas as características dos ventos e do terreno (montanhoso) nos parques onde estão implementados em Portugal.
- 48.** Por outro lado, os aerogeradores em Portugal, com especial destaque para os aqui em causa, estão em permanente contacto com ventos muito turbulentos, sujeitando-se a um enorme desgaste e, findo alguns anos, são objeto de intervenções profundas, visto que em poucos anos de atividade, os aerogeradores já sofreram alterações e substituições de peças de grande envergadura.
- 49.** O equipamento hoje instalado não corresponde ao equipamento original, tal é o impacto das operações de manutenção e o volume de peças e componentes essenciais que foram já substituídas.
- 50.** Nos casos da B... e da C..., passados 8/10 anos de instalação todos os aerogeradores começaram a levar pás novas.
- 51.** Note-se que o grau de obsolescência tecnológica é também patente no facto de os aerogeradores instalados nos parques eólicos já não serem comercializados pelos respetivos fornecedores.
- 52.** A esta quebra de rentabilidade não é despiciente a evolução tecnológica vertiginosa a que os aerogeradores estão sujeitos condenando à total obsolescência os aerogeradores usados.
- 53.** Ao fim de quinze anos tais equipamentos não têm qualquer valor económico residual.
- 54.** Em Portugal há condições naturais adversas típicas nomeadamente:
- a. a grande amplitude térmica e forte radiação solar, a qual causa um desgaste e degradação acelerados dos equipamentos;

- b. os ventos e rajadas fortes e a orografia típica das localidades onde estão instalados os aerogeradores.
- 55.** No caso concreto da D..., ficou demonstrada a necessidade de substituir integralmente os aerogeradores ao final de 14 / 15 anos, sob pena de os custos de manutenção colocarem em causa a sua viabilidade económica e financeira.
- 56.** No caso concreto da D..., passados 15 anos da instalação do parque, foi feita uma prospeção de potenciais adquirentes dos aerogeradores em “segunda mão”, não tendo sido encontrado qualquer comprador.
- 57.** Perante a rápida obsolescência dos painéis solares e dos aerogeradores, no final do período de tarifa garantida os referidos equipamentos não terão qualquer valor residual.
- 58.** A Requerente foi citada da instauração do processo de execução fiscal n.º ...2018..., para cobrança coerciva dos atos de liquidação ora sindicados.
- 59.** Para efeitos de suspensão legal do referido processo de execução fiscal, a Requerente apresentou a garantia bancária n.º..., prestada pelo Banco V..., S.A., no valor de € 2.011.282,40.

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

- 60.** Com interesse para a causa não existem factos julgados não provados.

III.3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

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

Na audiência de julgamento os factos dados como provados (*cf.* pontos 38 a 51 e 55 a 58 do probatório) foram reiteradamente confirmados pelas testemunhas arroladas pela Requerente (U..., Diretora de Contabilidade das empresas pertencentes ao Grupo A..., Eng. W... e Eng. X..., Técnico responsável pela instalação e monitorização dos Parques Eólicos em análise), que depuseram, no essencial, de forma coerente, sustentada e reveladora de domínio das razões de ciência com relevo para a prestação de informação.

IV. DIREITO

IV.1. QUESTÃO DE FUNDO

1. Começaremos a análise pela questão de fundo, que se reconduz, no essencial, à determinação do 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.
2. Daqui se inferirá, a final, a taxa de depreciação a aceitar fiscalmente.
3. Importa, para este efeito, determinar, desde logo, quais as normas jurídicas aplicáveis.
4. À data dos factos tributários em causa nos autos, dispunha o artigo 31.º do Código do IRC que:

“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 respetivo 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.

(...)

4 - O período de vida útil do elemento do activo é o que se deduz das taxas de depreciação ou amortização referidas nos n.ºs 1 e 2.” (negritos nossos)

5. Importa ainda explicitar em que se traduzem as taxas de depreciação:
6. A este respeito, o normativo contabilístico constante do Sistema de Normalização Contabilística (“SNC”) trata da matéria das depreciações de determinados ativos fixos tangíveis desenvolvidamente na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) n.º 7, designada “Ativos fixos tangíveis”.
7. Do § 6 da NCRF 7 resultam 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;”*
8. O resultado apurado pela contabilidade das entidades empresariais decorre, como se sabe, do confronto entre os rendimentos e os gastos necessários para os obter.

9. 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 importantes dos custos evidenciados contabilisticamente cujo registo assenta em previsões ou estimativas.
10. Reconhecendo esta inevitabilidade - de o resultado depender, em boa parte, de estimativas -, a Estrutura Conceptual (EC) do SNC, § 37 dispõe que *“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...”*.
11. À data dos factos tributários em causa, os artigos 28.º, 29.º e 30.º do Código do IRC - nas disposições que aqui se julgam relevantes para os autos – estabeleciam o seguinte:
- “Artigo 29.º*
São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis, os activos biológicos que não sejam consumíveis e as propriedades de investimento contabilizados ao custo histórico 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”.

- 12.** Como decorre das decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 75/2014-T, de 18.09.2014, e 593/2015-T, de 29.07.2016, do CAAD (cujo sentido decisório e fundamentação se acompanha de perto), o método da linha reta será, assim, o método regra utilizado na quantificação das depreciações.
- 13.** Em tal quantificação, observa-se um critério de flexibilidade que admite, na consideração como custo fiscal, de valores resultantes de quotas mínimas e máximas.
- 14.** 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”. (cfr. Rui Morais, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina: Coimbra, 2007, pp. 110-111).*

15. A depreciação a reconhecer periodicamente como gasto relacionado com o uso de um ativo depende, assim, de um conjunto de estimativas, designadamente, o período de vida útil e o valor residual. Mas essas estimativas deverão convergir num objetivo primordial: o de adequar a depreciação registada ao efetivo desgaste do bem.
16. Procura-se, assim, facultar a quem elabora a informação financeira um conjunto de diretivas para que o processo de apuramento das depreciações conduza a valores de gastos que reflitam devidamente o deprecimento dos ativos.
17. Sucede que, à data da prática dos factos, não se encontrava fixada, legalmente, qualquer taxa de depreciação ou amortização para este exato tipo de ativos.
18. Com efeito, o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, que estabelece o Regime das Depreciações e Amortizações, não contemplava, nas tabelas do mesmo constantes, este tipo de bens.
19. Será, então, consequentemente aplicável à situação em análise o regime previsto no n.º 2 do referido artigo 31.º do Código do IRC, do qual resulta, com carácter imperativo, que **a taxa de amortização aplicável decorre da conciliação de dois aspetos:**
 - (i) Por um lado, como elemento base, há que considerar a noção “período de utilidade esperada”;

- (ii) 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.

Consideremos, agora, cada um destes aspetos, separadamente:

- 20.** Em tal análise, deve ter-se na devida conta a necessária perspetiva sistemática das normas jurídicas relevantes.
- 21.** As normas fiscais devem ser interpretadas como quaisquer outras, estando ultrapassada a conceção de que lhes assistiria o carácter excecional que outrora lhes foi assinalado.
- 22.** Como afirma 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.”* (cfr. J.L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Coimbra Editora: Coimbra, 2007, p. 135).
- 23.** De igual modo, Sérgio Vasques diz-nos que *“a interpretação da lei fiscal não reveste qualquer especificidade, bastando-se com os tradicionais critérios que entre nós figuram no artigo 9º do Código Civil.”* (cfr. Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina: Coimbra, 2018, p. 363).
- 24.** Acrescenta neste contexto o mesmo autor, que o *“ao interpretar a lei fiscal não devemos cingir-nos à letra da lei, mas procurar reconstituir, também neste domínio, e 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.”* (cfr. Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina: Coimbra, 2018, p. 363).

25. Em suma, “[o] elemento teleológico ou finalístico é de importância crítica na interpretação da lei fiscal, como o é em todo o ramo do direito. Em certa medida, podemos dizer que na interpretação da lei fiscal o que buscamos, acima de tudo, é apurar o fim a que uma norma tende. A análise da letra, história ou contexto sistemático é largamente instrumental nessa busca mas nem por isso podemos desvalorizar estes outros elementos de interpretação pois, como nota Hans-Wolfgang Arndt, só o apelo à letra, história e sistema permite objectivar a interpretação e prevenir que ela se esgote num exercício assente em valorações apenas subjectivas.” (cfr. Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina: Coimbra, 2018, p. 365).

26. Neste sentido, o artigo 9.º do Código Civil dispõe 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.”.

27. Por sua vez, a LGT, no seu artigo 11.º, veio, no campo específico das leis tributárias, consagrar o seguinte conjunto de regras de interpretação:

“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 diretamente da lei.*
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 suscetíveis de integração analógica.*
- Estas as regras interpretativas a respeitar no âmbito da interpretação das normas aplicáveis ao presente caso”.*
- 28.** Tendo em consideração o referido acima cabe, então, definir o que se entende por “*período de utilidade esperada*”.
- 29.** Com efeito, para a boa decisão da causa, terá, necessariamente, de se analisar qual a definição a adotar, 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, *i.e.*, os painéis fotovoltaicos e os aerogeradores.
- 30.** A vida útil é, assim, um dos parâmetros centrais na quantificação das taxas de depreciação em causa.
- 31.** Porém, o n.º 4 do artigo 31.º do Código do IRC, ao tratar da vida útil, não define a extensão do conceito de forma explícita. Apenas estabelece que esta se deve calcular a partir das taxas determinadas nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 31.º do mesmo Código do IRC.
- 32.** Esta norma produz, tendencialmente, um raciocínio circular, sendo que a vida útil resulta, por via do disposto no n.º 4 do artigo 31.º do Código do IRC das taxas previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 31.º.

33. Porém, cremos que da conjugação destas normas com alguns preceitos previstos no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, se poderá encontrar uma chave de leitura mais clara para a questão a decidir nos autos.

34. Duas interpretações se revelam, em abstrato, possíveis:

- (i) A expressão em causa (“período de utilidade esperada”) corresponde à noção de *período de vida útil económica*;
- (ii) De acordo com uma segunda interpretação, corresponde à noção de *período de duração física ou técnica esperada*.

35. Estamos, assim, perante um conceito polissémico.

36. Neste contexto, o § 6 da NCRF 7 define “Vida útil” como:

“(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.”

37. 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.” (negritos nossos).

- 38.** 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.
- 39.** 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 ativos a diversos períodos económicos, durante os quais estes são afetos a uma dada atividade económica.
- 40.** Na verdade, como bem sublinham António Borges, Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues, “*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” (cfr. António Borges, Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues, Elementos de Contabilidade Geral, Áreas Editora: Lisboa, 2010, p. 697).

41. 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 perspetiva económica.
42. As depreciações assentam, assim, numa estimativa de perda de valor, que se materializa contabilística e fiscalmente num custo, afetando este, por sua vez, o resultado.
43. Resulta, por outro lado, da leitura do artigo 3.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, 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 n.º 1 do artigo 29.º do Código do IRC, a reintegração ou amortização consiste nas perdas de valor que elementos do ativo fixo tangível sofrerem resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo, então a vida útil, numa aceção 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).
44. O acima exposto, no seu conjunto, conduz a concluir que a interpretação aqui aplicável é, assim, a de *período de vida útil económica*.
45. Este raciocínio poderá facilmente ser testado mediante o confronto de alguns ativos com o período de utilidade esperada, decorrente do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009, obtida mediante as taxas de depreciação previstas nas respetivas tabelas.
46. Veja-se, por exemplo, que sem prejuízo de um veículo automóvel ter uma duração técnica bastante superior, o período de utilidade esperada, nos termos da Tabela II (Taxas Genéricas), verba 2365, é de apenas 4 anos.

- 47.** Será, pois, esta a noção de período de vida útil esperada a ter em consideração em sede de interpretação do Código do IRC, na redação 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.
- 48.** 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 ativos sofrem em virtude do uso ou decurso do tempo.
- 49.** Trata-se de ponto central e decisivo sublinhar que não é pelo facto de um ativo 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.
- 50.** 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”*.
- 51.** 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 Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, deveria contemplar em relação aos painéis fotovoltaicos e ar (assim, aliás, reconhecendo a sua omissão quanto a este tipo de ativos).
- 52.** É certo que as taxas então aprovadas 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 encontrava todavia expressamente regulamentada pelo legislador.

- 53.** Deste modo, a Comissão vem recomendar, no Projeto de Reforma da Fiscalidade Verde uma vida fiscal de 12,5 anos, como mínimo, e até 25 anos, como máximo, o que representaria taxas fiscais entre 8% e 4% (cfr. p. 96 do Projeto de Reforma da Fiscalidade disponível em <https://www.historico.portugal.gov.pt/media/1539636/3%20-%20Projeto%20de%20Reforma.pdf>)
- 54.** Percorrendo o referido anteprojeto, constata-se a preocupação desta Comissão, quando refere:
- “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.”* (cfr. p. 98 do Projeto de Reforma da Fiscalidade disponível em <https://www.historico.portugal.gov.pt/media/1539636/3%20-%20Projeto%20de%20Reforma.pdf>).
- 55.** Sugere a Comissão que *“As taxas a utilizar devem seguir uma razoabilidade técnica e de eficiência económica”*. (cfr. p. 99 do Projeto de Reforma da Fiscalidade disponível em <https://www.historico.portugal.gov.pt/media/1539636/3%20-%20Projeto%20de%20Reforma.pdf>).
- 56.** O caso dos computadores é, a este respeito, ilustrativo. A sua vida técnica é hoje, naturalmente, maior do que há 20 anos, mas a sua vida útil (dependendo dos aspetos económicos, da obsolescência, etc.) não acompanhará linearmente a extensão da sua vida técnica ou tecnológica.

57. Na verdade, a vida útil técnica 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.
58. 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, corretamente, a noção de período de vida útil económica.
59. A adequação do período de vida (económico) definido pela Requerente revela-se em vários aspetos:
60. 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 atividade) e de mercado (valor residual estimado nulo após o período de 16 anos).
61. 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.
62. 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).

- 63.** E, sendo certo que as condicionantes económicas, financeiras, legais e de obsolescência se farão sentir neste tipo de equipamentos, em face da atividade económica desenvolvida, a vida útil relevante para efeitos fiscais, será, por via de regra, menor do que a vida puramente física (técnica).
- 64.** 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.
- 65.** Por outro lado, a AT não demonstrou (nem documentalmentemente, nem em audiência final), de modo suficiente e fundado, que o valor residual dos bens em apreço no final da vida útil não é negligenciável, nos termos que foram invocados pela Requerente.
- 66.** 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 n.º 3 do seu artigo 31.º) e do próprio Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, no n.º 3 do seu artigo 5.º, como vimos, na interpretação ora sufragada.
- 67.** 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, respetivamente, 25 e 20 anos. Na verdade, se atendesse ao critério correto, a Requerida chegaria necessariamente a períodos muito inferiores. Consequentemente, improcede a argumentação defendida,

pela Requerida, no RIT e nos presentes autos quando sustenta serem, os que indica, os períodos a fixar.

- 68.** De referir, por outro lado, que o conteúdo de estudos, pareceres ou perícias que as partes possam invocar em juízo não vinculam, por si só, em juízo, antes ficando tais informações subordinadas ao poder de livre apreciação do Tribunal.
- 69.** 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 afiguram compatíveis 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, subsequentemente a proposição jurídica conclusiva que se afigure adequada.
- 70.** Cumpre, assim, apurar *se a taxa de amortização fixada pela Requerente é ou não razoável e*, portanto, se a correção de taxa efetuada pela Requerida se afigura correta.
- 71.** A Requerente considerou, como taxa de amortização, 6,25%.
- 72.** Entendeu, a Requerida, que tal taxa deveria corresponder a 4%, quanto aos painéis fotovoltaicos e a 5% quanto aos aerogeradores.
- 73.** Segundo o Dicionário Universal da Língua Portuguesa, Texto Editora, Lisboa, 1995, “razoável” significa: “conforme à razão, ao direito; moderado; aceitável.” .
- 74.** 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 empreender

ao caso concreto deve ter arrimo no direito, e terá de ser aceitável face ao conjunto de fatores que juridicamente devem ser tidos em consideração na busca da decisão do caso concreto.

- 75.** Cabe esclarecer o que se deve entender por tal conceito para efeitos de densificação fiscal.
- 76.** O Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, estabelecia as taxas fiscais a utilizar para um conjunto de ativos bastante lato e diversificado.
- 77.** Por via dele, o legislador fiscal procurou disciplinar a aceitação fiscal das depreciações.
- 78.** De outro modo (na ausência de tal previsão), e constituindo estes custos contabilísticos estimativas de perdas de valor em ativos 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.
- 79.** Não estando prevista, no referido Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, 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 hidroelétrica.
- 80.** 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 hidroelétrica. A vida útil dos equipamentos para produção de energia hidroelétrica é, por outro lado, a mais longa no âmbito do leque de equipamentos para a produção de energia.

- 81.** 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 adotada quanto aos painéis fotovoltaicos e aerogeradores, devendo, como tal, ser aceite.
- 82.** Há ainda, quanto a este aspeto, 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.
- 83.** 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 ativos de 50% ou 20%, respetivamente, tal não seria, *ipso facto*, uma vida útil razoável, pelos motivos expostos nesta decisão.
- 84.** No caso *sub iudice*, o juízo do Tribunal quanto à razoabilidade da taxa fixada está, assim, ancorado em fatores legais e financeiros (contrato de venda de energia a preços fixados), tecnológicos e de mercado (valor residual estimado nulo no final desse período).
- 85.** Ou seja, a razoabilidade da taxa de depreciação fixada terá de se aferir casuisticamente, não decorrendo automaticamente de projeções ou estimativas das empresas. Tais estimativas devem estar suportadas em bases ou fundamentos que possuam um grau apreciável de objetividade e controlabilidade.
- 86.** Critérios que, contrariamente ao que devia, a AT não considerou na decisão que proferiu, não os explicitando, conseqüentemente, na fundamentação da correção da liquidação a que procedeu.

- 87.** Considera-se, assim, que também o critério de razoabilidade que a AT utilizou não se revela convincentemente fundamentado.
- 88.** 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 efetivo por parte da Requerente, no caso concreto, se afastou do critério de razoabilidade juridicamente adequado.
- 89.** Se as taxas de depreciação para estes tipos de equipamentos estivessem, à data, definidas na lei, tudo isto seria, naturalmente, diferente. 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 fatores, que aliás vinham expressos no (então) n.º 1 do artigo 29.º do Código do IRC, que continha a regra geral sobre as depreciações fiscalmente aceites.
- 90.** Inadequados se revelam, pois, o raciocínio e a conclusão alcançados pela AT.
- 91.** 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.
- 92.** Por força desta última, incumbir-lhe-ia considerar as circunstâncias concretas do plano de negócios em causa e do uso efetivo dos bens em apreço por parte da Requerente.
- 93.** Em relação ao primeiro aspeto, a AT desconsiderou que estava em causa um conceito polissémico, reduzindo a sua análise a uma noção puramente física ou técnica.

94. 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, e fez uma ponderação desligada das condições concretas do caso.
95. Descurou, em suma, os critérios que se impõem à luz das normas jurídico-fiscais e contabilísticas.
96. 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.
97. Verifica-se, nestes termos, que houve lugar a uma violação dos parâmetros que a AT estava vinculada a valorar para efeitos de determinar a taxa de depreciação aplicável e, consequentemente, da liquidação devida.
98. 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 manifesto de apreciação*” no exercício de poder discricionário (Cfr. Fernanda Paula Oliveira, José Eduardo Figueiredo Dias, *Noções fundamentais de Direito Administrativo*, 5.ª Edição, Almedina: Coimbra, 2018, p. 155).
99. O controlo jurisdicional desta irregularidade da decisão administrativa impõe-se, na medida em que não está em causa matéria subtraída ao Direito.
100. Como refere Ana Paula Dourado, “*a administração e tribunais estão em pé de igualdade quanto ao domínio de matérias extrajurídicas, não valendo aqui os critérios de responsabilidade política pela decisão escolhida*”, acrescentando, em linha com Tipke e Kruse que “*os tribunais fiscais estão sempre em posição de controlar a aplicação dos conceitos jurídicos indeterminados, pois as decisões administrativas tributárias não revestem uma complexidade semelhante às decisões de prognose que*

*justificam a discricionariedade administrativa em muitas áreas de actuação, nem às decisões de planeamento administrativo”. (cfr. Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal*, Almedina: Coimbra, 2007, p. 523).*

- 101.** 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. Adota-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 diretas de ação, espaços de apreciação na aplicação de conceitos imprecisos de tipo e, ainda, de prerrogativas administrativas de avaliação (cfr. José Carlos Vieira de Andrade, *Lições de Direito Administrativo*, 3.^a Edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2011, p. 54).
- 102.** Precisamente o que aqui está em causa é o recurso, pelo legislador, a conceitos indeterminados – noções de “vida útil esperada” e de “razoabilidade”.
- 103.** Em regra, o conceito de razoabilidade confere à Administração uma ampla margem de apreciação, embora limitada pela ponderação exigida pelas circunstâncias do caso e pelos princípios jurídicos fundamentais.
- 104.** Acontece que, no caso concreto, este conceito depara-se, ainda, com as limitações que resultam 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.
- 105.** 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 suscetível de fiscalização pelo juiz” (cfr. ob. cit., pp. 150 e 153).

- 106.** Claro, a este propósito, se revela José Carlos 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” (José Carlos Vieira de Andrade, *O dever da fundamentação expressa de actos administrativos*, Almedina: Coimbra, 1992, p. 373).
- 107.** 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 (José Carlos Vieira de Andrade, *O dever da fundamentação expressa de actos administrativos*, Almedina: Coimbra, 1992, pp. 374 e 375).

- 108.** 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.
- 109.** Explicita José Carlos 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* (cfr. José Carlos Vieira de Andrade, *Lições de Direito Administrativo*, 2.^a Edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2011, p. 181).
- 110.** 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 projeto, fatores 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 ato (correspondente à correção fiscal efetuada) e determina que a correção em causa seja anulada, por ilegal.
- 111.** De referir, por último, que o conhecimento deste vício preclui a necessidade de conhecimento dos demais.

- 112.** Nestes termos, face à interpretação material preconizada fica prejudicado o conhecimento e a apreciação dos demais vícios imputados ao ato de liquidação adicional.
- 113.** Assim sucede, por exemplo, no que se refere à alegada caducidade do direito à liquidação.
- 114.** O conhecimento da questão encontra-se, em suma, prejudicado pela declaração de ilegalidade do ato de liquidação adicional em causa, com base nas circunstâncias invocadas, pelo que sobre elas não recairá decisão.
- 115.** Conclui-se que, o presente aresto vai de encontro à jurisprudência arbitral dominante (nomeadamente, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs: 75/2014-T, de 18.09.2014; 16/2015-T, de 01.09.2015; 593/2015-T, de 29.07.2016).

IV.2. INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA

- 116.** Como ficou provado a Requerente apresentou garantia bancária no valor de € 2.011.282,40, para suspender o processo de execução fiscal.
- 117.** 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.
- 118.** De harmonia com o disposto na al. b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao

termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”.

- 119.** 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 diretriz 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 ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.
- 120.** Embora nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT se 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.
- 121.** O processo de impugnação judicial é um meio processual que tem por objeto um ato 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.
- 122.** 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 atos de fixação da matéria tributável e atos de segundo grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daqueles tipos, atos 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.

- 123.** 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 as questões que são apreciadas nos tribunais tributários através de ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.
- 124.** 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 atos 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 n.º 1 do artigo 4.º do RJAT.
- 125.** Embora o processo de impugnação judicial tenha por objeto primacial a declaração de nulidade ou inexistência ou a anulação de atos dos tipos referidos, tem-se entendido pacificamente que nele podem ser proferidas condenações da AT a pagar juros indemnizatórios e a indemnização por garantia indevida.
- 126.** 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.
- 127.** 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 n.º 1 do artigo. 43.º 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 artigo 61.º (a que corresponde o n.º 4 na redação 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”.

- 128.** 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.
- 129.** 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”.*
- 130.** 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.

- 131.** 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.
- 132.** 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 atos*”, 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 suscetíveis 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.
- 133.** 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 objeto 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 n.º 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 efetuou”.

- 134.** No caso em apreço, os atos de liquidação de IRC n.º 2018..., as liquidações de juros n.ºs 2018... e 2018..., e a demonstração de acerto de contas n.º 2018..., todas respeitantes ao período de tributação de 2013, na parte correspondente às correções que a AT realizou, são ilegais.
- 135.** Ademais, os referidos atos 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 efetuados e, muito menos, nos termos em que o foram.
- 136.** 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 efetivamente 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 (*cfr.* o disposto nos artigos 609.º, n.º 2 do CPC, aplicável nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

V. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Anular a liquidação de IRC n.º 2018..., as liquidações de juros n.ºs 2018 ... e 2018..., e a demonstração de acerto de contas n.º 2018..., todas respeitantes ao período de tributação de 2013, na parte correspondente às correções que a AT realizou ao lucro tributável apurado no âmbito do RETGS e que tiveram por referência idênticas correções realizadas pela mesma às matérias coletáveis das Subsidiárias da Requerente;
- b) Condenar a Requerida a pagar à Requerente a indemnização por garantia indevida que for apurada em execução do presente acórdão.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 1.591.398,50 (um milhão, quinhentos e noventa e um mil, trezentos e noventa e oito euros e cinquenta cêntimos), em conformidade com o disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Custas a cargo da Requerida, dado que os presentes pedidos foram julgados procedentes, no montante de € 21.114,00 (vinte e um mil e cento e catorze euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 12.º, e n.º 4 do artigo 22.º ambos do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de abril de 2019.

Os Árbitros

Maria Fernanda dos Santos Maçãs

(Presidente)

Leonardo Marques dos Santos

Luís Menezes Leitão