

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 127/2024-T

Tema: IRC. Amortizações. Alteração de política contabilística. Ónus da prova.

Sumário:

Face ao princípio da presunção das declarações dos contribuintes como verdadeiras, à prova documental e testemunhal produzida pela Requerente quanto à materialidade das operações e a insuficiente concretização, no plano dos factos, das decisões de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e do recurso hierárquico, subsistem fundadas dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário, pelo que, em aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, os atos impugnados deverão ser anulados.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., S.A., com o número de identificação de pessoa coletiva ... e sede na rua ..., n.º ..., ...-..., ..., na qualidade de sucessora dos direitos e obrigações da sociedade B..., S.A., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do ato de autoliquidação de substituição de IRC n.º..., referente ao período de tributação de 2011, bem como da decisão de indeferimento expresso do recurso hierárquico apresentado na sequência do pedido de revisão oficiosa contra ele deduzida, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios até à data do reembolso do imposto pago indevidamente.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é uma sociedade anónima, concessionária de serviços públicos e responsável pela gestão e exploração do Sistema Multimunicipal de Abastecimento de Água e de Saneamento do ..., pertencente ao Grupo C... (Grupo C...), que incorporou a sociedade B..., S.A. (B...).

Em 31 de março de 2016, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa do ato de autoliquidação de IRC referente ao período de tributação de 2011, entretanto, substituída pela declaração entregue em 27 de maio de 2013 e, depois, em 28 de maio de 2015, na qual declarou um lucro tributável de € 4.674.647,88 e um total de imposto a pagar de € 141.009, 38.

Dada a especificidade do regime das concessões e os critérios de normalização contabilística atinentes, todas as concessionárias utilizaram, até 31 de dezembro de 2009, as normas constantes da Diretriz Contabilística n.º 4 - Contabilização de Empresas Concessionárias (DC n.º 4).

De acordo com a DC n.º 4, os investimentos que estivessem acabados no início ou no primeiro ano da concessão (“investimentos realizados”) deviam ser contabilizados como imobilizações (conta 42 – Imobilizações Corpóreas, atual conta 43 do SNC) e amortizados (conta 66 – Amortizações do exercício, atual conta 64 do SNC), durante o número total de anos da concessão, ou em período inferior ajustado.

Quanto aos investimentos que fossem de realização certa nos anos seguintes (“investimentos futuros ou não realizados”), deveriam ser estimados os respetivos custos, os quais seriam de repartir pelo número total de anos da concessão, ou de acordo com a vida útil, se inferior, sendo as respetivas quotas-partes de considerar como custos, em cada exercício, na conta 66 (atual conta 64 do código de contas do SNC), por contrapartida de um passivo, na conta 273 (atual conta 2722 do código de contas SNC). Quando esses investimentos estivessem concluídos, seriam transferidos de imobilizado em curso para imobilizado corpóreo (conta 44 para conta 42), transferindo-se o saldo da conta de acréscimos de custos para a correspondente conta de amortizações acumuladas (transferência da conta 273 para a conta 48).

Nestes termos, até 31 de dezembro de 2009, os lançamentos das amortizações anuais efetuados pelas concessionárias do Grupo, eram os seguintes: lançamento das amortizações lineares (de acordo com as taxas do DR n.º 2/90 ou 25/2009) na conta 66 a crédito da conta 48, relativamente às amortizações do investimento realizado; subsequente correção das amortizações lineares, de acordo com o método da depleção, através do lançamento a débito na conta 66 a crédito da conta 273, relativamente às amortizações do investimento não realizado, e a crédito da conta 48, relativamente às amortizações do investimento realizado.

A partir de 1 de janeiro de 2010, com a entrada em vigor do novo referencial contabilístico (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, foi revogada a DC n.º 4, e na ausência de norma contabilística aplicável às atividades concessionadas em mercado regulado, as concessionárias do Grupo passaram a aplicar supletivamente, na contabilização das obrigações decorrentes da concessão, a interpretação 12 da International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC 12).

A adoção da IFRIC 12, implicava o reconhecimento de um ativo intangível, dado que as empresas concessionárias recebem as retribuições dos utentes do serviço público em função da utilização desse serviço, deixando os ativos revertíveis de ser reconhecidos como ativos fixos tangíveis.

Por outro lado, deixava-se de considerar como custos, em cada exercício ao longo do número total de anos da concessão e acumulada no passivo como acréscimo de custos, a quota-parte das despesas capitalizáveis a efetuar nos anos seguintes, certas ou estimadas, e os custos estimados de investimentos a realizar também nos anos seguintes, passando as obrigações de manutenção e reparação das infraestruturas a ser reconhecidas e mensuradas de acordo com a NCRF 21/ IAS 37 (provisões) em contrapartida do ativo intangível.

Em face do exposto, o Grupo C... decidiu que, contabilisticamente, as concessionárias manteriam os procedimentos que vinham a adotar relativamente ao método de amortização do ativo intangível, isto é: a amortização do investimento futuro (não realizado), utilizando o método de depleção (tal como vinha sendo seguido até 2009); e a manutenção da amortização do investimento já realizado pelo método de depleção (ao invés da opção pela adoção para efeitos contabilísticos da amortização decorrente do prazo da concessão).

Assim, em face da alteração da política contabilística, decorrente da aplicação retrospectiva da IFRIC 12, as concessionárias do Grupo procederam, com efeitos a 1 de janeiro de 2010, ao apuramento das amortizações acumuladas do investimento da concessão já realizado até 31/12/2009, que reclassificaram como amortizações acumuladas do ativo intangível, anulando as anteriormente registadas com base no DR 25/2009, e das amortizações acumuladas do investimento não realizado registadas até 31 de dezembro de 2009, que reclassificaram a título de provisão nas subcontas SNC 2722.

As referidas reclassificações foram efetuadas por via de resultados transitados, originando variações patrimoniais e ajustamentos de transição, que em virtude do procedimento contabilístico adotado, apenas tiveram impacto fiscal.

Nessa sequência, as empresas concessionárias do Grupo procederam ao desreconhecimento das amortizações acumuladas do investimento não realizado por via dos resultados transitados (e posterior reconhecimento de uma provisão), o que configura uma variação patrimonial positiva com relevância fiscal.

A tributação da referida variação patrimonial foi inicialmente diferida, nas declarações de rendimentos Modelo 22 de 2010 e de 2011, pelo prazo de cinco anos, conforme previsto no regime transitório constante do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, e posteriormente substituídas por efeito do aditamento do artigo 5.º-A pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, onde se determinou que os impactos do desreconhecimento das amortizações do investimento contratual não realizado (não aceites para efeitos fiscais ao abrigo da IFRIC 12), deveriam concorrer para a formação do lucro tributável pelo período remanescente do contrato de concessão em vigor no final de cada exercício.

Adicionalmente, na sequência da decisão do Grupo C... de manter a amortização contabilística do ativo intangível, pelo método de depleção, que difere da amortização fiscal que resulta do DR 25/2009, calculada linearmente com base no número de anos que restam do

contrato de concessão, são apuradas anualmente diferenças temporárias que determinam o reconhecimento de impostos diferidos na esfera das concessionárias.

Assim, para além das amortizações do investimento não realizado, que continuam a ser reconhecidas (pelo método de depleção) em cada período até ao termo da concessão, e que não são aceites para efeitos fiscais nesses períodos por não terem enquadramento no artigo 39.º do Código do IRC, as empresas do Grupo acrescem ainda fiscalmente a diferença positiva entre as amortizações calculadas pelo método de depleção e as que resultam do prazo da concessão, relativamente aos investimentos realizados.

No entanto, a partir do ano da concretização do investimento e até ao fim do contrato de concessão, as amortizações que nos anos anteriores não foram aceites fiscalmente, podem ser deduzidas até ao limite da diferença entre a quota máxima aceite fiscalmente e a que foi contabilizada. Assim, nos períodos em que as amortizações que resultam do prazo da concessão (fiscais) se verificam superiores às contabilizadas (pelo método de depleção), as concessionárias procedem à dedução da respetiva diferença no Quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC.

Entende a Requerente, face a todo o exposto, que poderá “recuperar” fiscalmente, no período de 2011: *i*) as amortizações contabilizadas e tributadas (acrescidas), no ano de 2010 (ajustamento de transição), relativamente aos bens de investimento já realizado até 31 de dezembro de 2009, até ao montante da diferença positiva apurada entre amortizações praticadas em 2011, com referência a estes bens, e o respetivo montante máximo admitido fiscalmente (nos termos do DR 25/2009); *ii*) as amortizações contabilizadas e tributadas, no ano de 2010, relativamente aos bens de investimento que passaram a investimento realizado nos períodos de 2010 e 2011, até ao montante da diferença positiva apurada entre amortizações praticadas em 2011, com referência a estes bens, e o respetivo montante máximo admitido fiscalmente (nos termos do DR 25/2009).

O pedido de revisão oficiosa, apresentado em 31 de março de 2016, teve origem na dedução, para efeitos de IRC, no período de tributação de 2011, de amortizações contabilizadas (e acrescidas fiscalmente) em períodos de tributação anteriores, no montante € 1.341.436,71 (valor corrigido no âmbito do direito de audição, para € 1.431.354).

A Requerente foi notificada, em 2 de março de 2021, da decisão indeferimento do pedido de revisão oficiosa e interpôs recurso hierárquico dessa decisão em 13 de abril de 2021, que foi indeferido por despacho de 16 de outubro de 2023.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, sustenta, em primeiro lugar, que existe uma divergência entre as amortizações dos investimentos previstos no contrato de concessão até 31/12/2009, no montante declarado de € 38.347.472,04, e o valor das amortizações constantes dos elementos oficiais divulgados pela Requerente, e, nomeadamente, da declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES), relativa aos anos de 2001 a 2009, em que é referenciado o montante de € 37.092.873,70, diferença essa que resulta essencialmente de depreciações sobre

uma propriedade de investimento (conta 64120000) incluídas no montante indicado pela Requerente de € 38.347.472,04, mas que não foram consideradas como gasto contabilístico e fiscal naqueles anos.

Por outro lado, o montante das amortizações do investimento efetuado e do investimento estimado, que foi sendo considerado como gasto contabilístico e fiscal, foi apurado pelo método da depleção e não pelo método previsto no Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro.

Sucede que, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), foram revogados todos os diplomas que diziam respeito ao Plano Oficial de Contabilidade (POC), bem como as diretrizes contabilísticas (DC) que tinham sido emitidas pela Comissão de Normalização Contabilística.

E sendo o SNC omissivo relativamente à contabilização pelos concessionários dos acordos de concessão de serviços pelo setor público ao privado, as empresas concessionárias, usando a possibilidade prevista no ponto 1.4. do SNC, passaram utilizar supletivamente IFRIC 12. E nos termos dessa interpretação, as obrigações contratuais futuras (de manter ou restabelecer as condições das infraestruturas, com exceção de qualquer elemento de valorização) devem ser reconhecidas e mensuradas de acordo com a Norma Internacional de Contabilidade 37 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, ou seja, de acordo com a melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço, implicando que as empresas concessionárias passassem a ter que considerar tais obrigações como uma provisão e não como um acréscimo de custos.

Por efeito da aplicação retrospectiva da IFRIC 12, propugnada no seu § 29, as empresas concessionárias tiveram de realizar ajustamentos de transição, sendo que a Requerente, em aplicação desse procedimento, procedeu ao apuramento das amortizações acumuladas referentes ao investimento realizado até 31/12/2009 no montante de € 17.375.64419.

Assim, por subtração entre o montante das amortizações acumuladas do investimento efetuado e estimado (€ 38.347.472,04) e o valor das amortizações acumuladas do investimento realizado até 31/12/2009 (€ 17.375.644), a Requerente procedeu ao apuramento das amortizações acumuladas do investimento contratual não realizado, no montante de € 20.971.828 (depois corrigido para € 20.029.779), tendo desreconhecido este valor por crédito da conta de resultados transitados (variação patrimonial positiva).

Esta variação patrimonial positiva, ocasionada pelo desreconhecimento através dos resultados transitados, é fiscalmente relevante sendo tributada diferidamente pelo prazo remanescente da concessão (21 anos), nos termos do disposto no artigo 5.º-A do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho.

No entanto, relativamente a estas amortizações, calculadas sobre o ativo intangível referente ao Investimento Não Realizado, constata-se que a Requerente, para efeitos fiscais, as acresceu no Campo 719 da Declaração de rendimentos modelo 22 apresentada com referência a 2010 e 2011, nos montantes de € 3.117.945,76 e € 2.381.162,99, respetivamente, na medida em que, nos termos do disposto pelo artigo 1.º, n.º 2, alínea b), do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, só no período de tributação em que o investimento vier a ser realizado e utilizado, o ativo intangível reúne as condições para ser um elemento fiscalmente amortizável.

A Requerente alega, em suma, que existiu um lapso na quantificação do valor das amortizações acumuladas do investimento contratual não realizado até 31/12/2009 e na correspondente variação patrimonial positiva declarada, que corresponde ao montante de € 10.803.128,64, e não ao valor de € 20.029.778,64 contabilizado em 1/01/2010, originando uma diferença de € 9.226.650,00. E nesse sentido entende que, tendo sido declaradas em 2010 e 2011, na Declaração Modelo 22 de IRC, variações patrimoniais positivas no valor de € 20.029.778,64, com a reversão do montante de € 9.226.650,00 para amortizações acumuladas do investimento realizado até 31/12/2009, deverá ser considerada uma dedução adicional fiscal no montante de € 1.341.436,71, em aplicação do disposto no artigo 20.º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

Ora, analisando os cálculos apresentados pela Requerente, que alegadamente justificam o referido erro, constata-se que o valor das amortizações que a Requerente pretende recuperar (€ 9.226.650,00), que, no período de tributação de 2011, corresponde ao total de € 1.341.436,71, resultaria em grande parte da soma do montante que o contribuinte acresceu no campo 703 das Declarações Periódicas de Rendimentos Modelo 22 dos períodos de tributação de 2010 e 2011, a título de variações patrimoniais positivas e nos termos do disposto no artigo 5.º-A do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho (€ 953.798,98 em cada ano).

Como se pode constatar, em 2010 e 2011, foi tributado o montante de € 1.907.598,00, correspondente a 1/21 de € 20.029.778, 64 (€ 953.799,00 em cada ano). Se àquele valor fosse retirado, por via da “recuperação de amortizações”, o montante de € 1.341.437,00, como pretende a Requerente, resultaria uma tributação de € 566.161,00 (€ 1.907.598,00 - € 1.341.437,00) quando o montante a tributar, supondo que a existência de uma variação patrimonial positiva de € 10.803.128,64, deveria ser de € 1.028.869,40, correspondente a 1/21 de € 10.803.128,64 (€ 20.029.778,64-€ 9.226.650,00), ou seja € 514.434,70 em cada ano.

Assim sendo, a tributação da variação patrimonial positiva, nos termos do artigo 5.º-A do Decreto-Lei n.º 159/2009, seria inferior à legalmente devida.

Conclui pela improcedência do pedido.

2. Por despacho arbitral de 1 de julho de 2024, foi agendada para o dia 19 de setembro a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, também destinada à produção de prova testemunhal, seguindo-se a apresentação de alegações pelas por prazo sucessivo.

3. Por despacho de 7 de novembro de 2024, foi prorrogado o prazo para a decisão arbitral por dois meses, nos termos previstos no artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, por não ter sido possível proferir a decisão no prazo inicial, em face da complexidade do processo e do volume da documentação contabilística que se tornou necessário analisar, e, por despacho de 20 de dezembro de 2024, por idênticas razões, foi efetuada uma segunda prorrogação do prazo.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, os árbitros foram designados pelas partes, tendo o Conselho Deontológico designado o árbitro presidente, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 8 de maio de 2024.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

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

Cabe apreciar e decidir.

II – Fundamentação

Matéria de facto

Matéria de facto

5. A matéria de facto relevante para a decisão da causa é a seguinte.

A) A Requerente é uma sociedade anónima, concessionária de serviços públicos e responsável pela gestão e exploração do Sistema Multimunicipal de Abastecimento de Água e de Saneamento do ..., pertencente ao Grupo C... (Grupo C...).

B) A Requerente foi criada pelo Decreto-Lei n.º 93/2015, de 29 de maio, que lhe atribuiu a concessão da exploração e da gestão do sistema multimunicipal de abastecimento de água e

de saneamento do ... de Portugal, tendo passado a incorporar a sociedade B..., S.A. (B...), que era a concessionária responsável pela gestão e exploração do sistema Multimunicipal de Abastecimento de Água e de Saneamento de... .

C) A concessão da exploração e gestão, incluindo a conclusão da conceção, a construção das obras e equipamentos, bem como a sua exploração, reparação, renovação e manutenção do Sistema Multimunicipal da Região de ..., foi atribuída à B..., em regime de exclusividade, através do Contrato de Concessão celebrado com o Estado Português, em 6 de outubro de 2001, pelo prazo inicial de 30 anos, posteriormente alargado para 50 anos, com efeitos em 2010.

D) No âmbito de uma revisão interna aos procedimentos adotados, no contexto do processo de reorganização, a Requerente verificou que o apuramento do lucro tributável referente ao exercício de 2011 na B... foi efetuado sem contemplar a dedução fiscal correspondente à recuperação de amortizações tributadas (acrescidas) no período de tributação de 2010 tendo por base o disposto no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, e que, de acordo com os cálculos por si efetuados, ascendeu a € 1.341.436,71.

E) Em 31 de março de 2016, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa, tendo por objeto a autoliquidação de IRC referente ao período de tributação de 2011, efetuada mediante a entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 n.º..., substituída, em 27 de maio de 2013, pela declaração n.º..., e, em 28 de maio de 2015, pela declaração n.º ... (documento n.º 4 junto ao pedido arbitral).

F) Na última declaração de substituição, a Requerente declarou um lucro tributável de € 4.674.647,88, e um total de imposto a pagar de € 141.009,38 (documentos n.ºs 5, 6 e 7 juntos ao pedido arbitral).

G) O pedido de revisão oficiosa tem por referência a autoliquidação de IRC do período de tributação de 2011 efetuada na esfera da B..., a que a Requerente sucedeu nos direitos e obrigações por virtude da operação de reestruturação efetuada pelo Decreto-Lei n.º 93/2015, de 29 de maio.

H) No pedido de revisão oficiosa a Requerente solicitou a correção da liquidação de rendimentos Modelo 22 referente ao exercício de 2011 nos seguintes termos: (i) inclusão no campo 763 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC de 2011 da B... das amortizações tributadas em períodos anteriores no montante de € 1.341.436,71; (ii) correção do lucro tributável da B... para o montante de € 3.333.211,17; restituição do IRC de 2011 pago em excesso, no montante de € 53.657,47 correspondente à derrama municipal e à derrama estadual.

I) Na sequência do pedido de revisão oficiosa, a Requerente foi notificada, em 8 de junho de 2016, pelo Serviço de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., de uma ação de inspeção referente ao período de 2011, com o objetivo de consulta, recolha e cruzamento de elementos.

J) Em 28 de abril de 2015, a B... foi notificada, no âmbito da Ordem de Serviço Externa n.º OI2014..., para prestar esclarecimentos relativamente ao período de tributação de 2011 (documento n.º 12 junto ao pedido arbitral, que aqui se dá como reproduzido).

L) Em 17 de outubro de 2016, a Requerente foi notificada da nota de diligência que encerrou o ato de inspeção.

M) Por ofício de 13 de novembro de 2020, enviado por carta registada, a Requerente foi notificada para exercer o direito de audição relativamente ao projeto de decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (documento n.º 14 junto ao pedido arbitral).

N) A Requerente exerceu o direito de audição por requerimento apresentado em 14 de dezembro de 2020, pelo qual solicitou a correcção do montante das amortizações a recuperar no período de 2011 para € 1431,354,00, a correção do lucro tributável da B... para € 3.243,11 e a restituição do IRC de 2011 pago em excesso, no montante de € 57.254,16 (documento n.º 8 junto ao pedido arbitral).

O) O pedido de revisão oficiosa foi objeto de despacho de indeferimento, de 26 de fevereiro de 2021, proferido pelo Diretor do Serviço Central da Direção de Serviços de IRC (processo administrativo, parte 3).

P) O despacho de indeferimento baseia-se na informação dos serviços que, na parte relevante, é do seguinte teor (processo administrativo, parte 3):

Assim se afigura pelo que segue,

15. Do que vem referido nos §§ 14.º, 15.º, 17.º 21.º e 39.º da exposição e também na nota 23 do R&C de 2011, retira-se que não obstante a Requerente ter efetuado o apuramento extracontabilístico das amortizações dos investimentos da concessão de acordo a IFRC 12 e o apuramento dos ajustamentos de transição a efetuar na decorrência da alteração do referencial normativo (i.é, da transição da aplicação da Diretriz contabilística n.º 4 para a aplicação supletiva da IFRIC 12), com referência a 31-12-2009, apenas procedeu à separação e contabilística das amortizações referentes aos bens de investimento realizado (para as contas # 448) e aos bens realizados (para a conta # 27) no período de 2011.

16. Daqui se retira também que dos elementos contabilísticos referentes a 2010 nada resulta para efeitos de confirmação a este respeito, i.é. nenhum valor indicado nos mapas extracontabilísticos como referentes a 2009 e 2010 é passível de confirmação, mormente no balancete apresentado, porquanto, conforme se retira das §§ 38.º e 39.º da exposição a Requerente continuou a efetuar os registos contabilísticos sem efetuar a diferenciação entre amortizações do investimento realizado e amortizações do investimento não realizado, registando o valor agregado quer nas contas referentes às amortizações acumuladas quer nas contas referentes às amortizações do exercício.

17. A §§ 11.º e 19.º da exposição de direito de audição, a Requerente indica nos quadros aí apresentados um valor de amortizações acumuladas dos investimentos previstos nos contratos de concessão, calculadas de acordo com a DC4 (entende-se de acordo com o método da depleção) à data de 31/12/2009 de € 38 347 472.

18. Contudo, de acordo com o constante na nota 8 (8.1 e 8.2) do Relatório e Contas de 2010, o valor das amortizações acumuladas referente aos ativos intangíveis ascendia a € 35 694 991,12, sendo € 34 538 851,92 referente ao DIU (Direito de Utilização das Infraestruturas).

19. A Requerente refere a § 14º (i) da exposição que as amortizações acumuladas referentes ao investimento não realizados e que agora, por força de determinado na IFRIC 12 consubstanciam previsões, são registadas nas contas # 272221800, # 27222130, # 27222140, # 27222150 e # 27222180, referindo ainda a § 39º da exposição (a ainda cfr. vem referido ainda na nota 23 do R&C de 2011) que os registos foram efetuados apenas durante o período de 2011.

20. A assim ser (não podendo ser efetuado qualquer controlo com referência a 2010, porquanto os respetivos registos nesta conta só foram efetuados em 2011), retira-se que o somatório dos valores constantes nestas rubricas, à data de 31-12-2011 deve corresponder ao valor das amortizações acumuladas a esta data referentes aos bens que a esta data ainda não se encontram realizados, i.e. aos valores acumulados a 31-12-2009, acrescidos das amortizações do exercício de 2010 e 2011 praticadas sobre tais bens e diminuídos das reversões referentes aos bens que nestes anos de 2010 e 2011 passaram a investimento realizado (e que por tal foram transferidas para a conta de amortizações acumuladas do investimento realizado).

21. A Requerente indica no mapa de Excel «Impactos Fiscais» como amortizações acumuladas do investimento não realizado (contabilísticas) à data de 31-12-2011 o valor € 23 681 927, contudo o balancete evidencia a esta data o valor de € 24 126 354,42.
22. A nota 23 do R&C de 2011 indica, por sua vez o valor se € 23 512 821.
23. No tocante à conta # 2813001, conforme §12 da exposição, a mesma acolhe a diferença entre o valor das Amortizações Acumuladas calculadas pelo DR n.º 25/2009 e as Amortizações Acumuladas calculadas (e levadas à conta 64 ao longo dos exercícios anteriores) sob o método da depleção. Atendendo a que com a introdução da IFRIC 12 e com os ajustamentos de transição a Requerente deixou de registar as Amortizações calculadas pelo DR n.º 25/2009 e as Amortizações Acumuladas calculadas (e levadas à conta 64 ao longo dos exercícios anteriores) sob o método da depleção. Atendendo a que com a introdução da IFRIC 12 e com os ajustamentos de transição a Requerente deixou de registar as Amortizações Acumuladas pelo valor apurado segundo o DR n.º 25/2009 e passou a registar as Amortizações Acumuladas pelo método da depleção, esta conta deveria evidenciar a 31-12-2011 valor nulo, como aliás vem indicado no respetivo extrato de conta apresentado,
24. Ocorre que o montante constante no balancete a 31-12-2011 ascende a € 20 921,05 e no ano de 2012 a (648 406,53)
25. Acresce ainda ao que foi referido não ser possível confirmar nas peças contabilísticas apresentadas (extratos de conta e balancetes) o valor de € 9 226 650,00 referido a § 26º da exposição como sendo um valor referente a amortização de bens de investimento já realizados à data de 31-12-2009.
26. Sendo que o exposto, salvo melhor opinião, pelos elementos aportados, afigura-se não poder concluir-se pela bondade dos valores apresentados e requeridos pela Requerente.
27. Neste seguimento não será de dar provimento ao pedido da Requerente.

Dos juros indemnizatórios

28. Sendo que se afigura não ser de dar provimento ao pedido da Requerente fica prejudicada a análise do direito a juros indemnizatórios

IV – Conclusão e proposta

29. Em face ao exposto, não sendo possível divisar, mas peças contabilísticas – extratos de conta e balancete - a tradução do que vem expresso nos mapas extracontabilísticos apresentados e que suportam os montantes peticionados, afigura-se ser de indeferir o pedido da Requerente.

Q) Na sequência do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, a Requerente interpôs recurso hierárquico (documento n.º 16 junto ao pedido arbitral).

R) O recurso hierárquico foi indeferido por despacho de 15 de outubro de 2023, do Subdiretor-Geral da Direção de Serviços de IRC, praticado ao abrigo de subdelegação de competências (documento n.º 1 junto ao pedido arbitral).

S) O despacho de indeferimento do recurso hierárquico baseia-se na informação dos serviços que, na parte relevante, é do seguinte teor (documento n.º 1 junto ao pedido arbitral):

IV - Recurso Hierárquico

Inconformado com o indeferimento do pedido de revisão oficiosa, a A... apresentou recurso hierárquico, essencialmente nos termos expressos anteriormente na petição inicial e em sede de exercício do direito de audição prévia, acrescentando alguns esclarecimentos referentes às divergências de valores apontadas pela AT na decisão final ora controvertida e ainda reiterando

a legitimidade da ampliação do valor das amortizações a recuperar no período de tributação de 2011 de €1.431.354, ao invés de €1.341.436,71 pedido inicialmente.

V – Análise do recurso pela DSIRC

Antes demais e relativamente ao facto de a Recorrente ter alterado o valor inicialmente pedido de €1.341.436,71 aquando da entrega da petição inicial de Revisão Oficiosa ocorrida em 31 de março de 2016, para o montante de € 1.431.354,00 peticionado em 13 de dezembro de 2020 no âmbito do exercício de direito de audição prévia sobre o projeto de decisão, salientamos que, face ao prazo máximo previsto no artigo 78.º da LGT para efeitos da realização de uma eventual revisão oficiosa da autoliquidação de IRC de 2011 efetuada mediante a entrega em 30 de maio de 2012 da declaração periódica de rendimentos modelo 22, e constituindo este novo pedado da Recorrente formulado em 13 de dezembro de 2020, um inequívoco alargamento do pedido inicial, concluímos pela inexistência **de enquadramento legal para análise desse alargamento por se encontrarem ultrapassados todos os prazos previstos naquela norma**, restando-nos avaliar o valor pedido inicialmente.

Compulsadas todas as informações constantes do presente processo e demais elementos ao dispor da AT e muito embora se aborde matéria com alguma complexidade, constatamos que a questão em apreço nos presentes autos prende-se tão somente com a resposta à seguinte questão:

Ao valor da variação patrimonial positiva, no montante de €20.029.778,64, apurada pela Recorrente em resultado do desconhecimento do valor dos custos acumulados que vinham sendo contabilizados e fiscalmente relevantes até 31-12-2009 relativos ao investimento contratual estimado (não realizado), efetuado por imposição da adoção retrospectiva da IFRIG 12 e abandono da DC n.º 4/91, variação patrimonial positiva que vem sendo tributada diferidamente, desde 2010, pelo prazo remanescente da concessão (21 anos) nos termos do disposto no artigo 5.º -A do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, aditado pela Lei n.º 66-8/2012, de 31 de Dezembro, e que alegadamente estaria sobrevalorizada no montante de € 9.226.650,00, **é aplicável o disposto no art.º 20.º do DR 25/2009?**

Desde já adiantamos que a resposta a esta questão é claramente negativa, mas antes de mais, salientamos, tal como ocorreu em sede de revisão oficiosa, que a requerente sequer logrou comprovar o montante da alegada sobrevalorização, que ascenderá a € 9.226.650,00.

Vejamos,

Relembremos que, relativamente aos investimentos realizados ou a realizar que revertersem para terceiros no termo do contrato de concessão. dispunha a DC 4 em vigor até 31-12-2009 que:

i) - Os acabados no início e no primeiro ano da concessão deviam ser contabilizados como imobilizações corpóreas, a amortizar durante os anos da concessão;

ii) - Quanto aos investimentos que fossem de realização certa nos anos seguintes, seriam estimados os respetivos custos, os quais seriam repartidos pelo número total de anos de concessão, sendo a respetiva quota-parte de considerar como custo, por contrapartida de acréscimo de custos. Quando o investimento estivesse concluído, o saldo de imobilizações em curso seria transferido para imobilizações corpóreas e o valor acumulado em acréscimo de custos seria transferido para a conta de amortizações acumuladas, amortizando-se a parte restante do investimento até ao final da concessão.

Fiscalmente, permitiu-se também a dedutibilidade da parcela dos custos estimados imputada a cada um dos períodos de tributação e referente aos investimentos de realização certa no futuro

desde que cada uma das empresas concessionárias integrasse no dossier fiscal e apresentasse, se solicitados pela Administração Fiscal, os planos e orçamentos previsionais, devidamente aprovados.

In casu, vem a ora recorrente reiterando que, até 31/12/2009, no âmbito da DC 4/91, apurou e contabilizou, amortizações dos investimentos previstos no contrato de concessão, calculadas tendo em conta o investimento efetuado e os estimados a efetuar até ao final da concessão (investimento realizado e não realizado/estimado), **no montante total de €38.347.472,04**, conforme mapa resumo das amortizações apuradas e contabilizadas entre 2001 e 2009 que a Recorrente apresenta no art.º 13.º da petição de recurso Hierárquico (doravante apenas PI) e 11.º do direito de audição prévia sobre o projeto de decisão da revisão (doravante apenas DA) e balancetes analíticos das contas de gastos com depreciações e amortizações relativas aos anos de 2003 a 2010.

Ora, além de não terem sido apresentados os balancetes dos anos de 2001 e 2002, desde já sublinhamos que, confrontando este valor (**€38.347.472,04**), **com o valor das amortizações declarado nos elementos oficiais divulgados pela recorrente**, nomeadamente na declaração anual de informação contabilística e fiscal (doravante apenas IES) relativas aos anos de 2001 a 2009, que totaliza **€37.092.873,70**, **CONCLUÍMOS QUE O VALOR INDICADO PELA RECORRENTE NÃO É COINCIDENTE.**

Verificamos ainda que, a diferença, que ascende a **€1.254.598,34**, **resulta essencialmente de depreciações sobre uma propriedade de investimento (conta 64120000) incluídas no montante indicado pela recorrente de €38.347.472,04**, mas que **não foram consideradas como gasto contabilístico e fiscal naqueles anos.**

Ou seja, para efeitos do apuramento do valor das amortizações do investimento estimado, que foi calculado pela Recorrente a partir do valor das amortizações do investimento efetuado e do investimento estimado, existe desde logo um pressuposto inicial que se afigura divergente do peticionado pela requerente e sem que tenha sido apresentada qualquer justificação.

Afinal, qual é o valor correto das amortizações dos investimentos efetuados e estimados a efetuar até ao final da concessão (investimento realizado e não realizado/estimado), a partir do qual foi calculado o valor das amortizações do investimento estimado e ora controvertido? **€38.347.472,04 ou €37.092.873,70?**

De ressaltar ainda que o montante das amortizações do investimento efetuado e do investimento estimado, que foi sendo considerado como gasto contabilístico (e fiscal) foi sendo apurado utilizando o método da depleção e não o método previsto fiscalmente no então Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro (doravante DR 2/90).

Anualmente, a recorrente foi considerando a diferença (positiva ou negativa) entre quota de amortização considerada contabilisticamente pelo método de depleção e a quota que seria fiscalmente relevante, nos termos do DR 2/9 método, numa conta de terceiros (27221800), cujo saldo a 31-12-2009 ascendia a €1.328.088,47:

AMORTIZAÇÕES EXERCÍCIO			
Ano	IES GASTOS DO PERÍODO método depleção	DC 4 = fiscal	Diferença
	1	2	3=1-2
2001	991,73 €	991,73 €	- €
2002	142.657,15 €	142.657,15 €	- €

2003	538.953,36 €	669.867,75 €	- 130.914,39 €
2004	1.424.747,54 €	1.071.716,14 €	353.031,40 €
2005	2.627.203,81 €	1.693.946,06 €	933.257,55 €
2006	3.816.454,73 €	2.521.005,97 €	1.295.448,76 €
2007	5.666.505,37 €	5.909.097,42 €	- 242.592,05 €
2008	10.305.610,06 €	11.302.994,99 €	- 997.384,93 €
2009	12.569.750,15 €	12.452.508,02 €	117.242,13 €
	37.092.873,70 €	35.764.785,23 €	1.328.088,47 €

Sucedeu que, com a entrada em vigor, em 2010, do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), foram revogados todos os diplomas que diziam respeito ao Plano Oficial de Contabilidade (POC), bem como as diretrizes contabilísticas (DC) que tinham sido emitidas pela Comissão de Normalização Contabilística. E como o SNC era omissivo relativamente à contabilização pelos concessionários dos acordos de concessão de serviços pelo setor público ao privado, as empresas concessionárias, usando a possibilidade prevista no ponto 1.4. do SNC, passaram a utilizar supletivamente a interpretação 12 do International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC 12).

Ora, nos termos da IFRIC 12, e conforme assume a Recorrente na sua PI, as obrigações contratuais futuras (de manter ou restabelecer as condições das infraestruturas, com exceção de qualquer elemento de valorização, **devem ser reconhecidas e mensuradas de acordo com a Norma Internacional de Contabilidade 37 – Provisões**, passivos contingentes e ativos contingentes, ou seja, de acordo com a melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço.

Por esse facto, as empresas concessionárias passaram a ter que considerar tais obrigações como uma provisão e não como um acréscimo de custos.

Assim, e em obediência à aplicação retrospectiva propugnada pela IFRIC 12 no seu §29, as empresas concessionárias foram obrigadas a proceder a ajustamentos de transição.

Por exemplo, e apenas enfatizando os movimentos contabilísticos envolvidos na questão em apreço, tiveram de anular o saldo de acréscimos de custos que representava as "amortizações" do investimento contratual não realizado até 31 de dezembro de 2009, por contrapartida de resultados transitados. Ou seja, contabilisticamente, é como se a aplicação deste novo normativo IFRIC 12 a toda a operação da concessão sempre tivesse sido aplicada nestes termos.

In casu, e em cumprimento da IFRIC 12, foi a recorrente que procedeu ao apuramento das amortizações acumuladas referentes ao investimento realizado até 31/12/2009 no montante de €17.375.644, conforme cálculo expresso nos mapas extracontabilísticos em formato Excel apresentados (identificado como documento 7 a que a Recorrente alude na sua exposição), nomeadamente na folha de Excel designada por «Mapa de Amortização», em que apura amortizações acumuladas do investimento realizado até 31/12/2009 no montante de **€17.420.859, salientando-se desde já outra diferença não explicada no montante de €45.215,00**, face ao montante alegado na PI.

Assim, por subtração entre o montante das amortizações acumuladas do investimento efetuado e estimado, apontado pela recorrente (€38.347.472,04), cujos respetivos cálculos nunca foram apresentados à AT e que como vimos anteriormente também não está correto, e o valor das amortizações acumuladas do investimento realizado até 31/12/2009 (€17.375.644), a

recorrente procedeu ao apuramento das "amortizações" acumuladas do investimento contratual não realizado, no montante de €20.971.828 (mais tarde corrigido para €20.029.779), **tendo, contabilisticamente desreconhecido este valor por crédito da conta de resultados transitados** (variação patrimonial positiva).

Esta variação patrimonial positiva (€20.029.779) ocasionada pelo desreconhecimento (através de resultados transitados) do saldo da conta de acréscimos de custos qua fora sendo constituído em resultado do reconhecimento contabilístico e fiscal como custos da quota-parte dos encargos estimados com os investimentos de realização certa nos anos seguintes, **é fiscalmente relevante sendo tributada diferidamente pelo prazo remanescente da concessão (ou seja, por 21 anos), nos termos do disposto no artigo 5.º-A do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, aditado pela Lei n.º 66-8/2012, de 31 de dezembro**, procedimento que a Recorrente vem cumprindo conforme se constatou nas próprias alegações.

Constatamos ainda que, a partir de 01-01-2010, a Recorrente continua a contabilizar como gasto do período, amortizações sobre o ativo intangível referente ao investimento Realizado e Não Realizado.

Não obstante, relativamente a estas "amortizações" calculadas sobre o ativo intangível referente ao Investimento Não Realizado, constata-se que a Recorrente, para efeitos fiscais, as acresceu no Campo 719 da Declaração de rendimentos modelo 22 apresentada com referência a 2010 e 2011 no montante de €3.117.945,76 e €2.381.162,99 respetivamente (conforme resume no quadro abaixo) pois fiscalmente, **nos termos do disposto pelo art.º 1.º, n.º 2 al. b) do DR n.º 25/2009**, só no período de tributação em que o investimento vier a ser realizado e utilizado, o **ativo intangível reúne as condições para ser um elemento fiscalmente amortizável**.

SNC					
		2010	2011	2012	2013
Amortização do Ativo					
Valor considerado como gasto contabilístico – IES campo A0107 – Ativos revertíveis método do caudal/depleção	1	11.256.103,33 €	10.827.128,09 €	10.681.138,17 €	12.788.045,80 €
Reintegração e amortizações não aceites como custos – amortização investimento não realizado (campo 719 do quadro 07 DM 22)	2	3.117.945,76 €	2.381.162,99 €	2.477.391,83 €	2.222.059,00 €
Amortizações consideradas como gasto fiscal	3=1-2	8.138.157,57 €	8.490.965,10 €	8.203.744,54 €	10.545.986,60 €

Ora, apesar do extenso arrazoado apresentado pela Recorrente, verificámos que, em suma, esta vem arguindo que existiu um lapso no cálculo das amortizações acumuladas do investimento

realizado até 31/12/2009, na quantificação do valor das “amortizações” acumuladas do investimento contratual não realizado até 31-12-2009 e consequentemente, na correspondente variação patrimonial positiva declarada (€20.029.779), valor que, alegadamente, pecará por excesso.

E que, conforme mero recálculo apresentado nos mapas extracontabilísticos em formato Excel, identificado como documento 7, nomeadamente na folha de Excel designada por “Mapa de Amortização”, **o valor das “amortizações” acumuladas do investimento contratual não realizado até 31-12-2009 deveria ascender a € 10.803.128,64 (e não aos € 20.029.778,64 considerados e contabilizados em 01-01-2010).**

Ou seja, a Recorrente alega que a variação patrimonial positiva que vem sendo tributada diferidamente, desde 2010 e pelo prazo remanescente da concessão, 21 anos ($1/21 \times 20.029.778,64$) ascenderia a € 10.803.128,64 e não ao valor inicialmente apurado, contabilizado e declarado (€20.029.778,64), correspondendo o montante de €9.226.650,00, alegadamente, a amortizações acumuladas do investimento realizado até 31/12/2009.

Assim, entende que tendo aquelas “amortizações” sido tributadas em 2010 e 2011 (campo 703 - Variações patrimoniais positivas, da Declaração Modelo 22 de IRC referente aos exercícios de 2010 e 2011), com a “reversão” do montante de €9.226.650,00 para amortizações acumuladas do investimento realizado até 31/12/2009, deverá ser considerada uma dedução adicional fiscal no montante de €1.341.436,71, nos termos do disposto no artigo 20.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

Ora, e analisando os cálculos e recálculos apresentados pela Recorrente, que pretensamente justificam o referido erro, constatamos que o valor das “amortizações” que a recorrente pretende recuperar (os referenciados €9.226.650,00), dos quais, no período de tributação de 2011 pretende recuperar €1.341.436,71, resultaria em grande parte da soma do montante que a recorrente acresceu no campo 703 das Declarações Periódicas de Rendimentos Modelo 22 referentes aos períodos de tributação de 2010 e 2011, a título de Variações patrimoniais positivas e nos termos do disposto no artigo 5.0-A do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, (€953.798,98 em cada ano).

Ou seja, mesmo que se considerasse tal raciocínio e procedimento, o que apenas por mera hipótese académica se concebe, constatar-se-ia que a tributação, nos termos do disposto no artigo 5.º-A do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, aditado pela Lei n.º 66-8/2012, de 31 de Dezembro, da variação patrimonial positiva corrigida do suposto erro no montante de €9.226.650,00, seria inferior à legalmente devida, o que não se concebe.

Pois e exemplificando:

Em 2010 e 2011 a Recorrente tributou o montante de €1.907.598,00 correspondente a $1/21$ de €20.029.778 em 2010 e 2011, €953.799,00 em cada ano.

Se aquele valor fosse retirado, via a peticionada “recuperação de amortizações”, o valor demandado pela Recorrente de €1.341.437,00, apenas resultaria na tributação de €566.161,00 ($€1.907.598,00 - €1.341.437,00$) quando o montante a tributar, supondo que a variação positiva afinal ascenderia a €10.803.128,64, deveria ser de €1.028.869,40 correspondente a $1/21$ de €10.803.128,64 ($€20.029.778,64 - €9.226.650,00$) em cada ano de 2010 e 2011, €514.434,70 em cada.

Evidenciamos ainda os efeitos do incompreensível pedido da Recorrente, quando, pela análise dos “recálculos” das amortizações apresentados pela Recorrente verificamos que os valores agora recalculados, implicaria o **APURAMENTO DE OUTROS RESULTADOS FISCAIS (MAIS ELEVADOS) EM 2011, 2012 E 2013** pois o valor das amortizações do exercício fiscalmente relevantes declaradas pela Recorrente (ver quadro supra), no montante de €8.490.965,10 em 2011, €8.203.744,54 em 2012 e €10.545.986,60 em 2013, figuram agora e

inexplicavelmente reduzidos para €8.433.371,00 em 2011 (menos €57.594,00), €8.124.640 em 2012 (menos €79.105,00) e €9.993.421 em 2013 (menos €552.565,00).

Como pretende a Recorrente corrigir também esta situação?

De facto, não se consegue perceber a argumentação da Requerente, nem esta logrou comprovar, tal como se concluiu no pedido de revisão oficiosa, a verificação de um alegado erro na autoliquidação de IRC ora mediatamente controvertida.

Sempre se acrescenta que a variação patrimonial positiva, no montante de €20.029.778,64 que a recorrente vem agora alegar ter sido incorretamente calculada mas que não constituiu objeto do procedimento administrativo de revisão oficiosa, resultou tão somente do desconhecimento contabilístico das “amortizações” acumuladas do investimento contratual não realizado, cuja tributação foi diferida pelo prazo remanescente da concessão (ou seja, por 21 anos) nos termos do disposto no artigo 5.º-A do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, aditado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro: €953.798,98 (1/21 de €20.029.778,64) em cada ano.

Ora, determina o art.º 20.º do DR 25/2009, com a epígrafe “Depreciações e amortizações tributadas” que:

“As depreciações amortizações que não sejam consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas, por excederem as importâncias máximas admitidas, são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes, na medida em que não se excedam as quotas máximas de depreciação ou amortização fixadas no presente decreto regulamentar.”

Ou seja, e além do fundamentado anteriormente, objetivamente, não estamos perante “amortizações que não sejam consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas, por excederem as importâncias máximas admitidas,” como expressamente prevê a norma legal evocada pela Recorrente.

Pois, e conforme explicámos anteriormente e reforçamos agora, esta variação patrimonial positiva que vem sendo tributada **decorreu da imperiosa aplicação retrospectiva da IFRIC 12 e reflete o desconhecimento (através de resultados transitados), do saldo da conta de acréscimos de custos a 31-12-2009, saldo este que fora sendo constituído, no âmbito da revogada DC4/91**, em resultado do reconhecimento contabilístico e fiscal como custos, da quota-parte dos encargos estimados com os investimentos de realização certa nos anos seguintes (investimento não realizado) sendo que, com o SNC e mormente a aplicação supletiva da IFRIC 12, as empresas concessionárias passaram a ter que considerar tais obrigações como uma provisão e não como um acréscimo de custos.

Sendo de notar que, fiscalmente, não existirá qualquer perda para as concessionárias pois quando o investimento vier a ser realizado e utilizado, aquele ativo intangível reúne as condições para ser um elemento fiscalmente amortizável conforme o disposto na alínea b) do n.º 2 do art.º 1.º, do DR n.º 25/2009, podendo ser amortizado em função do número de anos que restem do período de concessão, quando aquele for inferior ao seu período mínimo de vida útil, correspondendo a quota anual de amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação a que se determina dividindo o custo de aquisição ou de produção dos elementos, deduzido, se for caso disso, da eventual contrapartida da entidade concedente, pelo número de anos que decorrer desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à data estabelecida para a reversão (art.º 12.º n.ºs 1 e 2 do DR 25/2009).

E, ainda relativamente ao investimento que passe a realizado e utilizado, caso contabilisticamente já tenham sido reconhecidas amortizações nos anos anteriores, as quais não foram aceites fiscalmente, como parece ocorrer no caso em apreço relativamente aos montantes acrescidos no Campo 719 da Declaração Modelo 22 (€3.117.945,76 em 2010 e €2.381.162,99 em 2011), é aceite fiscalmente em cada ano, no ano da concretização e utilização daquele investimento e até ao fim do contrato de concessão, a amortização que vier a ser contabilizada acrescida da parcela da amortização não aceite fiscalmente no período de tributação em que

foram contabilizadas (a qual deve ser deduzida no quadro 07 da declaração modelo 22 do IRC para efeitos de apuramento do resultado tributável), estando no entanto aquele total limitado ao montante da amortização calculado pela aplicação da quota máxima de amortização aceite fiscalmente, nos termos do disposto pelo art.º 20.º do DR 25/2009.

Ou seja, apenas a partir da data da realização e utilização dos investimentos, poderão ser aceites como gasto fiscal, as amortizações tributadas em anos anteriores, por excederem as importâncias máximas admitidas e relativas a esses investimentos específicos, desde que não se excedam as quotas máximas de amortização fixadas no DR 25/2009.

Ora, *in casu*, e conforme o exposto anteriormente, a Recorrente não vem requerer a já consideração como gasto fiscal de amortizações tributadas em anos anteriores, por excederem as importâncias máximas admitidas e relativas a determinado investimento perfeitamente identificado.

VI - Conclusão

Face ao exposto, concluímos que deve ser mantida a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato tributário de autoliquidação do IRC, referente ao período de tributação de 2011.

Termos em que a **petição não merece provimento**, pelo que o presente recurso hierárquico deve ser indeferido.

T) Até 31 de dezembro de 2009, a contabilização das obrigações contratuais das concessionárias, encontrava-se adstrita às instruções emanadas pela Comissão de Normalização Contabilística (DC n.º 4/91).

U) Através do ofício n.º..., de 24 de março de 2004, foi comunicado à Requerente o despacho n.º 699/2004-XV, de 17 de março, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em que é sancionado o seguinte entendimento:

1. O procedimento contabilístico que, em obediência às instruções emanadas pela Comissão de Normalização Contabilística na Directriz Contabilística n.º 4/91, vem sendo adoptado pelas concessionárias participadas de V. Exas., deverá ser fiscalmente aceite, uma vez que visa garantir o princípio da especialização dos exercícios e o balanceamento, durante o prazo de vigência dos contratos de concessão com o Estado, dos proveitos (tarifas) e dos custos (incorridos e a incorrer) que constituem a sua base de cálculo.

2. Porém, relativamente à parcela dos custos certos mas de valor estimado imputada a cada um dos exercícios, será indispensável que cada uma das empresas concessionárias apresente, se solicitados pela Administração Fiscal, os planos e orçamentos previsionais, devidamente aprovados, pelo que os mesmos deverão fazer parte integrante do processo de documentação fiscal a que refere o artigo 121.º do Código do IRC (documento n.º 9 junto ao pedido arbitral).

V) A partir de 1 de janeiro de 2010, com a revogação da DC n.º 4/91, as empresas concessionárias do Grupo passaram a aplicar supletivamente a IFRIC 12 na contabilização das obrigações contratuais das concessionárias.

X) Tendo-se suscitado dúvidas relativamente ao tratamento fiscal decorrente do novo enquadramento contabilístico, o Grupo C... apresentou em 20 de maio de 2010 e em 23 de novembro de 2010, pedidos de informação vinculativa, no sentido de confirmar se o entendimento anteriormente sancionado pela Autoridade Tributária se mantinha.

Z) Através do ofício n.º ..., de 13 de setembro de 2010, a Requerente foi notificada da informação vinculativa aprovada por despacho do Diretor Geral dos Serviços de IRC, que constitui o documento n.º 10 junto ao pedido arbitral, que aqui se dá como reproduzida, e que, na parte relevante, é do seguinte teor:

[...]

22. As obrigações de manutenção e reparação das infraestruturas devem ser reconhecidas e mensuradas (§ 21 da IFRIC 12) de acordo com a NCRF 21/IAS 37 (provisões), ou seja, de acordo com a melhor estimativa de dispêndio necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço, com exceção dos elementos que sejam considerados adicionais para os quais o concessionário deve valorizar os gastos e créditos correspondentes de acordo com NCRF 19/IAS.

23. As provisões fiscalmente dedutíveis são as previstas no artigo 39.º do Código do IRC, não estando neste normativo contempladas as provisões indicadas no ponto anterior pelo que se afigura que não podem ser aceites para efeitos fiscais, ou seja, para efeitos fiscais os gastos dos programas de manutenção e reparação das infraestruturas devem ser reconhecidos quando os programas forem executados e os gastos correspondentes forem incorridos.

24. As operações de manutenção regular devem ser reconhecidas como gastos quando incorridas.

25. A IFRIC 12 determina uma alteração substancial no registo contabilístico dos contratos de concessão pelas empresas concessionárias em relação ao regime anteriormente em vigor no âmbito do POC e DC n.º 4 c que determina também alteração no regime fiscal destes contratos com base naquela IFRIC, em tudo o que não esteja previsto do código do IRC.

26. As Alterações das políticas contabilísticas, de acordo com o parágrafo 29 da IFRIC 12, são contabilizadas retrospectivamente.

27. As empresas concessionárias terão de aplicar o regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, ou seja, os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adoção, pela primeira vez, das normas internacionais de contabilidade que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC e respetiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de ativos ou passivos, ou de alterações na respetiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes.

28. Estes ajustamentos devem ser devidamente evidenciados no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º do CIRCF,

AA) Através do ofício n.º ..., de 25 de janeiro de 2011, a Requerente foi notificada da informação vinculativa aprovada por despacho do Diretor Geral dos Serviços de IRC, que constitui o documento n.º 11 junto ao pedido arbitral, que aqui se dá como reproduzida, e que, na parte relevante, é do seguinte teor:

[...]

10. Em resumo, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) considera:

- A IFRIC 12 deve ser aplicada aos contratos de concessão de atividades reguladas uma vez que o âmbito de aplicação desta interpretação não as exclui;

- A IFRIC 12 sempre se aplicaria por analogia uma vez que se encontra primeiro na hierarquia das IAS/FIRS e IFRIC;

11. Em termos fiscais parece-nos ser de acolher o argumento apresentado pela CNC de que a IFRIC 12 deve ser aplicada aos contratos de concessão de atividades reguladas em virtude de o seu âmbito de aplicação não as excluir.

12. Nestes termos, é de manter o entendimento sancionado na informação prestada sobre o primeiro PIV apresentado pela C...

13. Relativamente ao regime transitório, o artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei 159/2009, de 13/7, estabelece:

" Os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adoção pela primeira vez, das normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do n.º 3 do regulamento nº 1601/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC e respetiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de ativos ou passivos, ou de alterações na respetiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes."

14. Como se concluiu que se aplica ao presente caso o regime contabilístico previsto na IFRIC 12, não se mantendo um regime contabilístico idêntico ao previsto na DC 4/91, a C... tem de aplicar o regime transitório constante do referido n.º 1 do artigo 5.º do DL n.º 159/2009, de 13/7.

15. Efetivamente as alterações das políticas contabilísticas, de acordo com o § 29 da IFRIC 12, são contabilizadas retrospectivamente.

16. Em princípio, os efeitos nos capitais próprios, relativos ao investimento realizado e às respetivas amortizações acumuladas, resultantes do desreconhecimento do ativo fixo corpóreo e das respetivas amortizações e o reconhecimento do ativo intangível e respetivas amortizações, em resultado da C... vir a utilizar a amortização dos bens ao longo do período do contrato de concessão, não determinam qualquer saldo na conta 56 de Resultados Transitados.

17. Relativamente ao investimento a realizar a C... deve reconhecê-lo e mensurá-lo (§ 21 da IFRIC 12) de acordo com a NCRF 21/IAS 37 (Provisões) por contrapartida do ativo intangível, não resultando deste reconhecimento qualquer efeito nos capitais próprios.

18. No que respeita ao montante das despesas capitalizáveis relativas ao investimento a realizar registadas na conta 273, deve ser desreconhecido por via dos resultados transitados, apurando-se uma variação patrimonial positiva, relevante para efeitos fiscais, concorrendo, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do período de tributação de 2010 e dos quatro seguintes.

19. No caso de a empresa reconhecer contabilisticamente as amortizações acumuladas do investimento a realizar (conta 448) por contrapartida de resultados transitados é apurada uma variação patrimonial negativa que não concorre para a formação do lucro tributável do período de tributação e dos quatro seguintes em virtude do ativo intangível ter sido reconhecido por contrapartida de uma provisão, a qual não se

encontra prevista no artigo 39.º do CIRC. Assim, todos os gastos associados à provisão não podem concorrer para a formação do lucro tributável.

20. No período de tributação em que o investimento vier a ser realizado e utilizado, o ativo intangível reúne as condições para ser um elemento fiscalmente amortizável (artigo 1.º, n.º 2, do DR 25/2009), sendo a taxa de amortização calculada com base no número de anos que restam do contrato de concessão.

21. Como contabilisticamente já foram reconhecidas as amortizações nos anos anteriores, as quais não foram aceites fiscalmente, parece-nos que deve ser aceite fiscalmente em cada ano, no do ano da concretização do investimento e até ao fim do contrato de concessão, a amortização que vier a ser contabilizada e, nos termos do n.º 3 do artigo 1.º do DR 25/2009, a diferença entre a quota máxima aceite fiscalmente e a que foi contabilizada, a qual deve ser deduzida no quadro 07 da declaração modelo 22 do IRC.

BB) A Requerente juntou ao pedido de revisão oficiosa, a R, como documentos comprovativos da alteração da situação tributária, cópias da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC de 2011 e da declaração de rendimentos de substituição Modelo 22 de IRC de 2011, ofício n.º ..., de 13 de Setembro de 2010, da Direção Geral de Serviços de IRC, pelo qual é notificada informação vinculativa, cópia da nota 8.1 do Relatório e Contas de 2011 e esboço corrigido da declaração de rendimentos Modelo 22 de 2011 (documento n.º 4 junto ao pedido arbitral).

CC) No exercício do direito de audição relativamente ao projeto de decisão do pedido de revisão oficiosa, a Requerente juntou, como documento n.º 6, elementos justificativos das amortizações dos investimentos previstos no contrato de concessão que contabilizou até 31 de dezembro de 2009, no montante total de € 38.347.472, conforme o quadro se encontra discriminado no documento n.º 8 junto ao pedido arbitral e que incluem balancetes e extratos de conta, e, como documento n.º 7, um mapa *excel* com os impactos fiscais das amortizações acumuladas do investimento não realizados até 31 de dezembro de 2011 (documento n.º 8 junto ao pedido arbitral).

DD) A Requerente juntou ao recurso hierárquico interposto do indeferimento do pedido de revisão, entre outros, o Relatório e Contas do exercício de 2010 da B..., dos documentos justificativos da contabilização das amortizações calculadas pelo método da depleção a 31 de dezembro de 2009, um ficheiro em formato eletrónico que contém o mapa de amortizações contabilísticas e fiscais dos períodos de 2010 e 2011, bem como, o detalhe dos movimentos contabilísticos e dos impactos fiscais associados aos investimentos no âmbito da concessão da B..., cópia do Quadro do Investimento Contratual e Estudo de Viabilidade Económica e Financeira, ficheiro em formato eletrónico que contém os extratos das contas 27221800, 27222130, 27222140, 27222150, 27222180, 28130011 e 28120011 e ainda cópia do Relatório e Contas do exercício de 2011 da B... (documento n.º 16 junto ao pedido arbitral).

EE) A Requerente juntou aos autos como documento n.º 17 cópia dos documentos justificativos da contabilização dos encargos financeiros das infraestruturas integradas nos períodos de 2006, 2007 e 2008, que aqui se dá como reproduzido.

FF) A Requerente juntou aos autos como documento n.º 18 cópia do Relatório e Contas do exercício de 2002 da B..., que aqui se dá como reproduzido.

GG) A Requerente juntou aos autos, através do requerimento de 24 de setembro de 2024, o mapa de amortizações em ficheiro *excel*, que aqui se dá como reproduzido.

HH) A Requerente foi notificada do indeferimento do recurso hierárquico, a que se refere a antecedente alínea Q), para o domicílio fiscal eletrónico, recebido em 16 de outubro de 2023.

II) A notificação considera-se efetuada no dia 31 de outubro de 2023, décimo quinto dia posterior à data de disponibilização da notificação, nos termos do disposto no artigo 39.º, n.º 10, do CPPT (documento n.º 2 junto ao pedido arbitral).

JJ) O pedido arbitral deu entrada em 29 de janeiro de 2024.

Factos não provados

Não há factos não provados que revelem para a decisão da causa.

Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e os constantes do processo administrativo apresentado pela Autoridade Tributária com a sua resposta, na produção de prova testemunhal em audiência e em factos não questionados pelas partes.

Na inquirição realizada em audiência, a testemunha D..., consultora, referiu que o pedido arbitral está relacionado com a recuperação do imposto pago no âmbito de uma revisão de procedimentos por efeito da alteração do normativo contabilístico aplicável, e que teve lugar na sequência de uma reorganização empresarial que determinou a incorporação da B... na sociedade A..., S.A.

Até 31 de dezembro de 2009, a empresa aplicava a DC n.º 4/91, que estabelecia o regime contabilístico aplicável às concessionárias, obrigando a registar as amortizações durante o período da concessão.

A repartição dos custos tinha por base os caudais registados e previstos durante o contrato de concessão, sendo que os investimentos previstos eram depreciados desde o início até ao fim da concessão. A taxa era ajustada todos os anos em função dos caudais registados. Os procedimentos contabilísticos adotados com base na DC n.º 4/91 foram reconhecidos pela Autoridade Tributária num pedido de informação vinculativa.

A diretriz contabilística n.º 4/91 foi revogada com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2010 e substituída pelo Sistema de Normalização Contabilística. Com a alteração da política contabilística, a empresa passou a aplicar o IFRIC 12.

Os investimentos passaram a ser registados como ativos intangíveis, na medida em que no fim da concessão transitavam para a Concedente, e os investimentos ainda não realizados eram registados como provisão, tendo havido necessidade de fazer ajustamentos fiscais por efeito dessa alteração contabilística.

A empresa entendeu, nesse condicionalismo, que poderia recuperar as amortizações que tinham sido tributadas em períodos anteriores, no entanto, segundo a Autoridade Tributária, o

contribuinte não conseguiu demonstrar que as amortizações tinham sido tributadas anteriormente, resultando dessa divergência o imposto a pagar.

No âmbito do procedimento de recurso hierárquico, a empresa juntou os elementos contabilísticos solicitados, incluindo os balancetes, mapas de amortizações, um ficheiro *excel* e extratos de conta.

Matéria de direito

6. O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a autoliquidação de IRC referente ao período de tributação de 2011, resultante da entrega, em 28 de maio de 2015, de declaração de substituição, na qual a Requerente declarou um lucro tributável de € 4.674.647,88 e um total de imposto a pagar no montante de € 141.009,38.

A autoliquidação foi efetuada na esfera da sociedade B..., S.A. (B...), a que a Requerente sucedeu nos direitos e obrigações por efeito da reestruturação determinada pelo Decreto-Lei n.º 93/2015, de 29 de maio.

A Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa contra o referido acto tributário em que solicitou a correcção da liquidação mediante a inclusão no campo 763 da declaração de rendimentos das amortizações tributadas em períodos anteriores no montante de € 1.341.436,71 e a restituição do imposto pago em excesso no montante de € 53.657,47.

No exercício do direito de audição, no âmbito desse procedimento, a Requerente corrigiu o montante das amortizações a recuperar para € 1.431.354,00 e o reembolso do imposto pago em excesso para € 57.254,16.

O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho do 26 de fevereiro de 2021, do Diretor do Serviço Central da Direção de Serviços de IRC, e na sequência, foi apresentado recurso hierárquico, que igualmente foi indeferido, por despacho de 15 de outubro de 2023, do Subdiretor-Geral.

Está em causa a aplicação do disposto no artigo 20.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, tendo em vista a recuperação das amortizações tributadas nos períodos de tributação anteriores a 2010, no montante de € 1.431.354,00, valor esse correspondente à diferença registada entre as amortizações fiscais e as contabilísticas e, consequentemente, a consideração de uma dedução adicional fiscal naquele montante para efeitos de apuramento do resultado tributável referente ao período de tributação de 2011.

A concessão da exploração e gestão, incluindo a conclusão da conceção, a construção das obras e equipamentos, bem como a sua exploração, reparação, renovação e manutenção do Sistema Multimunicipal da Região de ..., foi atribuída à B..., em regime de exclusividade, através do contrato de concessão celebrado com o Estado Português, em 6 de outubro de 2001, pelo prazo inicial de 30 anos, posteriormente alargado para 50 anos, com efeitos em 2010.

Até 31 de Dezembro de 2009, a contabilização das obrigações contratuais da B..., enquanto concessionária de serviços públicos e responsável pela gestão e exploração do sistema Multimunicipal de Abastecimento de Água e de Saneamento de ..., efetuava-se através das normas constantes da Diretriz Contabilística n.º 4 - Contabilização de Empresas Concessionárias (DC n.º 4/91), emitida pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC), no âmbito do Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro.

Em conformidade com o despacho n.º 699/2004-XV, de 17 de março, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, os gastos relevados na contabilidade da B... que, em resultado da aplicação da DC n.º 4/91, vem sendo adotado pelas concessionárias participadas, são aceites fiscalmente na medida em que visam garantir o princípio da especialização dos exercícios e o balanceamento, durante o prazo de vigência dos contratos de concessão com o Estado, dos proveitos (tarifas) e dos custos (incorridos e a incorrer) que constituem a sua base de cálculo (alínea U) da matéria de facto).

Entretanto, o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, aprovou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em cumprimento do Regulamento (CE) n.º [1606/2002](#), que veio estabelecer a adoção e a utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade - International Accounting Standards (IAS) e International Financial Reporting Standards (IFRS) e interpretações conexas - International Financial Reporting Interpretations Committee (SIC/IFRIC).

O referido Decreto-Lei n.º 158/2009 revogou as diretrizes contabilísticas emitidas pela Comissão de Normalização Contabilística, incluindo a DC n.º 4/91 (artigo 15.º, n.º 2) e entrou em vigor no primeiro exercício que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2010 (artigo 16.º).

Entretanto, o Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, procedeu à adaptação do Código do IRC às normas internacionais de contabilidade adotadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009. E na sequência, foi publicado o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, que aprovou um novo enquadramento jurídico em matéria de depreciações e amortizações. Importando ter presente que, nos termos do artigo 20.º desse diploma, a dedutibilidade fiscal das depreciações e amortizações deixou de estar dependente da respetiva contabilização como gasto no mesmo período de tributação, passando a permitir-se que as mesmas sejam também aceites quando tenham sido contabilizadas como gastos nos períodos de tributação anteriores, desde que não fossem dedutíveis por excederem as quotas máximas admitidas.

A partir da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 158/2009, a contabilização das obrigações contratuais da Requerente, enquanto concessionária de serviços públicos e responsável pela gestão e exploração do sistema Multimunicipal de Abastecimento de Água e de Saneamento de ..., passou a efetuar-se supletivamente pela International Financial Reporting Interpretations Committee n.º 12 (IFRIC 12), em aplicação do disposto no ponto 1.4 do Sistema de Normalização Contabilística, publicado em anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009.

Em virtude da alteração do normativo contabilístico aplicável às atividades concessionadas, em 1 de janeiro de 2010, foi decidido pelo Grupo C... que o reconhecimento e amortização dos investimentos previstos no âmbito das concessões, não iriam acompanhar os respetivos impactos fiscais, gerando-se assim ajustamentos fiscais na esfera das entidades concessionárias do Grupo.

Refere a Requerente que, no âmbito de uma revisão interna aos procedimentos adotados, veio a aperceber-se que o apuramento do lucro tributável referente ao exercício de 2011 na B... foi efetuado sem contemplar a dedução fiscal correspondente à recuperação de amortizações tributadas (acrescidas) no período de tributação de 2010, tendo por base o disposto no Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, que de acordo com os cálculos realizados ascendeu a € 1.431.353,77.

Deste modo, considerando que as amortizações fiscais foram superiores às amortizações contabilizadas no período de tributação de 2011, que não foram aceites para efeitos fiscais, entende que o lucro tributável deve ser corrigido no montante da diferença registada entre as amortizações fiscais e as contabilísticas, de forma a considerar como gasto aceite as amortizações no montante de 1.431.353,77.

Foi neste contexto, que a Requerente solicitou, através do pedido de revisão oficiosa e o subsequente recurso hierárquico, a correção do lucro tributável para o montante de € 3.243.294,11 e a restituição do IRC de 2011 pago em excesso, no montante de € 57.254,16.

Ao pedido de revisão oficiosa, a Requerente juntou, como documentos comprovativos da alteração da situação tributária, cópias da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC de 2011 e da declaração de rendimentos de substituição Modelo 22 de IRC de 2011, ofício n.º..., de 13 de Setembro de 2010, da Direção Geral de Serviços de IRC, pelo qual é notificada informação vinculativa, cópia da nota 8.1 do Relatório e Contas de 2011 e esboço corrigido da declaração de rendimentos Modelo 22 de 2011 (alínea BB) da matéria de facto).

No exercício do direito de audição relativamente ao projeto de decisão do pedido de revisão oficiosa, a Requerente, além de ter prestado esclarecimentos complementares, juntou, como documento n.º 6, elementos justificativos das amortizações dos investimentos previstos no contrato de concessão que contabilizou até 31 de dezembro de 2009, no montante total de € 38.347.472, conforme o quadro se encontra discriminado no documento n.º 8 junto ao pedido arbitral (alínea P) da matéria de facto), que incluem balancetes e extratos de conta, e, como

documento n.º 7, um mapa *excel* com os impactos fiscais das amortizações acumuladas do investimento não realizados até 31 de dezembro de 2011 (alínea CC) da matéria de facto).

Não obstante, na informação que serviu de base à decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (alínea P) da matéria de facto), a Autoridade Tributária limita-se a considerar que não é possível divisar, nas peças contabilísticas - extratos de conta e balancetes - a tradução do que vem expresso nos mapas extracontabilísticos apresentados pela Requerente e que suportam os montantes peticionados, vindo a propor o indeferimento do pedido de revisão oficiosa sem qualquer análise crítica dos elementos contabilísticos que haviam sido juntos.

E para assim concluir, extrai dos registos contabilísticos meras considerações genéricas, como ressalta dos n.ºs 15 e 16 da informação, em que apenas alega que não é possível confirmar que a Requerente tenha efetuado a diferenciação entre amortizações do investimento realizado e amortizações do investimento não realizado.

Na sequência do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, a Requerente interpôs recurso hierárquico, em que solicitou, com base na argumentação aduzida e nos elementos probatórios anexos, a anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e a correção da declaração de rendimentos Modelo 22 referente ao período de tributação de 2011.

Para o efeito, juntou cópias do indeferimento da revisão oficiosa, do pedido de revisão oficiosa, do projeto de decisão do indeferimento da revisão oficiosa, do exercício do direito de audição prévia, do Relatório e Contas do exercício de 2010 da B..., dos documentos justificativos da contabilização das amortizações calculadas pelo método da depleção a 31 de dezembro de 2009, um ficheiro em formato eletrónico que contém o mapa de amortizações contabilísticas e fiscais dos períodos de 2010 e 2011, bem como, o detalhe dos movimentos contabilísticos e dos impactos fiscais associados aos investimentos no âmbito da concessão da B..., cópia do Quadro do Investimento Contratual e Estudo de Viabilidade Económica e Financeira, ficheiro em formato eletrónico que contém os extratos das contas 27221800, 27222130, 27222140, 27222150, 27222180, 28130011 e 28120011 e ainda cópia do Relatório e Contas do exercício de 2011 da B... (alínea DD da matéria de facto).

Também a testemunha D..., consultora, inquirida em audiência, com razão de ciência e em depoimento que oferece credibilidade, declarou que a B... pretendeu demonstrar, perante a Autoridade Tributária, através de elementos contabilísticos, balancetes, mapa de amortizações, ficheiro formato *excel* e extratos de conta, que foram juntos aos procedimentos tributários, que as amortizações efetuadas em períodos anteriores a 2010 haviam sido tributadas.

Não obstante, a Requerida, na decisão de indeferimento do recurso hierárquico, continua a alegar que “não percebe a argumentação da Requerente, nem esta logrou comprovar, tal como se conclui no pedido de revisão oficiosa, a verificação de um alegado erro de autoliquidação de IRC”.

Neste condicionalismo, considerando o princípio da presunção como verdadeiras das declarações dos contribuintes, consagrada no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, a prova documental e

testemunhal produzida pela Requerente no âmbito do processo e a insuficiente concretização, no plano dos factos, das decisões de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e do recurso hierárquico, o tribunal entende que subsistem fundadas dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário, pelo que, em aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, os atos impugnados deverão ser anulados (cfr. acórdão do TCA Norte de 24 de fevereiro de 2005, Processo n.º 00145/04).

Juros indemnizatórios

6. A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “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”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Nos casos de pedido de revisão oficiosa, em face do disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, apenas são devidos juros indemnizatórios depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada, constituindo esse o entendimento jurisprudencial corrente (cfr., entre outros, os acórdãos do Pleno do STA de 21 de fevereiro de 2024. Processos n.ºs 093/23 e 098/23, e do STA de 18 de Janeiro de 2017, Processo n.º 0890/16, e de 10 de Maio de 2017, Processo n.º 01159/14).

No caso, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 31 de março de 2016, pelo que são devidos juros indemnizatórios desde 1 de abril de 2017, ou seja, a partir de um ano depois da apresentação do pedido de revisão oficiosa, até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular o ato de autoliquidação de substituição de IRC n.º..., referente ao período de tributação de 2011, bem como da decisão de indeferimento do recurso hierárquico apresentado na sequência do pedido de revisão oficiosa contra ele deduzida;
- b) Condenar a Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios desde 1 de abril de 2017 até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Valor da causa

Os Requerentes indicaram como valor da causa o montante de € 57.254,16, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Notifique.

Lisboa, 17 de março de 2025

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Jorge Carita

A Árbitro vogal

Filomena Salgado Oliveira

