

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 16/2015-T

Tema: IRC – depreciações e amortizações

Processo n.º 16/2015-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr.^a Carla Castelo Trindade e Dr. Henrique Fernando Rodrigues, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 23-03-2015, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., Lda, NIPC ..., com sede na ..., (doravante designada como "Requerente"), apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRC n.º 2014 ..., no valor de € 290.790,24, da demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2014 ..., bem assim como a demonstração de acerto de contas n.º 2014 ..., e à condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT") no pagamento das custas suportadas pela Requerente com emissão de garantia bancária para suspender a execução fiscal, bem como nas taxas de arbitragem.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** em 09-01-2015.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 06-03-2015, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 23-03-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu defendendo a improcedência dos pedidos.

Por despacho de 09-06-2015 foi realizada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que foi produzida prova testemunhal e acordado que o processo prosseguisse com alegações.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

Cumprir decidir.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) *A Requerente produz electricidade por via eólica, dispondo de parques eólicos com aerogeradores;*
- B) *Em cumprimento da ordem de serviço ..., de 2013/10/14, foi determinada uma acção inspectiva à Requerente relativa ao exercício de 2010;*
- C) *Na sequência dessa acção inspectiva foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo (documento "PA2.pdf") cujo teor se dá como reproduzido, de que consta, além do mais o seguinte:*

111.1 -IRC

111.1.1 -Custos não dedutíveis para efeitos fiscais· Amortizações

No decorrer da ação verificou-se que, determinados encargos, embora classificados e contabilizados como custos, não assumem essa natureza para efeitos deste imposto, por estarem previstos no 34º do CIRC, razão porque não devem ser considerados para efeitos da determinação do lucro tributável.

Da análise dos elementos contabilísticos da empresa, verificou-se que a A... efectuou as seguintes amortizações do exercício, para efeitos fiscais, contabilizadas como custo nas contas POC 64.2.3 Amortizações e Ajust. do Exercício/Imobilizações Corpóreas/Equipamento Básico (cfr anexo 4):

(valores em Euros)

Descrição	Valor do Imobilizado	Amortização do Exercício Praticada para efeitos fiscais	Nº de anos de utilidade esperada considerados pela empresa para efeitos fiscais
Imobilizado Corpóreo:			
Terrenos	23.625,00		
Linhas de AT e suportes	571.556,59	28.577,83	20
Parque Eólico	52.444.395,24	3.498.041,22	15
TOTAL	53.039.576,83	3.526.619,05	

111.1.1.1 -Amortizações -Imobilizado Corpóreo

Os elementos do activo imobilizado corpóreo da empresa são constituídos essencialmente por

aerogeradores, citados no ponto 11.3.1.2, deste Relatório.

Face à inexistência deste tipo de equipamentos nas tabelas anexas ao Decreto Regulamentar (DR) 25/2009 de 14/9, a empresa, para efeitos fiscais, classificou-os como "2195 -Não especificadas", tendo-os amortizados à taxa de 6,67%.

Nos termos do n.º 2 do artigo 30º do CIRC e do n.º 3 do artigo 5º do DR 25/2009 de 14/9, relativamente aos bens para que não se encontrem fixadas taxas de amortização, como é o caso dos aerogeradores, são aceites pela Direcção-Geral dos Impostos as consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada.

Ao amortizar os bens a uma taxa de 6,67%, a empresa está a admitir um período de vida útil, para efeitos fiscais, de 15 anos.

Contactado o fornecedor dos aerogeradores (Repower) sobre o tempo de vida útil destes bens de equipamento foi-nos comunicado que seria de 20 anos de acordo com as normas internacionais, nomeadamente a norma IEC 61400-1, emitida pela International Electrotechnical Commission aplicável a este sector de actividade. (anexo 5).

No caso dos aerogeradores, equipamentos que não constam da tabela anexa ao citado diploma, o cálculo das amortizações do exercício aceite para efeitos fiscais, deve ser de acordo com o seu período de vida útil nos termos do n.º 2 do artigo 30º do CIRC e do n.º 3 do artigo 5º do Decreto Regulamentar 25/2009 de 14/9.

111.1.1.3 -Amortizações -Conclusão

Face ao exposto, propõe-se a correção das amortizações registadas como custo, resultante da diferença entre as amortizações praticadas e contabilizadas pela

empresa para efeitos fiscais e o valor das amortizações que, nos termos legais, poderia ter efectuado, de acordo com o seguinte quadro:

(valores em Euros)

Descrição	Valor do Imobilizado	Amortização Praticada (1)	Amortização Permitida (a) (2)	Correcção Proposta (3)=(1)-(2)
Imobilizado corpóreo				
423 Equipamento básico				
1235 Equipamentos	52.444.395,24	3.498.041,22	2.622.219,76	875.821,46
TOTAL				

(a) Calculadas tendo em conta um período de vida útil de 20 anos

Assim, propõe-se uma correcção ao resultado tributável da empresa no valor de 875.821,46 euros, por acréscimo deste valor ao quadro 07 da declaração modelo 22 de 2010.

- D) *A Requerente foi notificada para exercício do direito de audição sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, mas não o exerceu;*
- E) *Na sequência da referida correcção à matéria tributável da Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, em 26-02-2014, a liquidação adicional de IRC do ano de 2010 com o número 2014... no valor de €290.790,24, com data limite de pagamento voluntário de 24-11-2014, em que se inclui o valor da liquidação de juros compensatórios n.º 2014 ..., no montante de € 36.802,03 (demonstração de acerto de contas n.º 2014 0...) (documentos n.ºs 5, 6 e 7, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);*
- F) *A Requerente considerou que os aerogeradores têm um período de vida útil de 15 anos, amortizando-os à taxa de 6,67%;*
- G) *O pagamento da tarifa bonificada para produção de energia a partir de fontes renováveis é de 15 anos;*
- H) *O prazo contratado pela Requerente, com entidades bancárias, para o reembolso do financiamento concedido para a construção do parque eólico é de 15 anos;*
- I) *Devido às características especiais do local em que o parque foi instalado, designadamente a proximidade do mar e grande disponibilidade de vento, os aerogeradores da Requerente estão sujeitos a um regime de funcionamento*

intensivo, sofrendo um desgaste muito superior aos demais equipamentos instalados em Portugal;

- J) A empresa que forneceu os aerogeradores à Requerente apenas aceitou celebrar um acordo de manutenção dos aerogeradores até um período máximo de 12 anos;*
- K) Não existiam, em 2010, dados estatísticos ou experimentais que permitissem determinar com segurança a durabilidade dos aerogeradores utilizados pela Requerente;*
- L) Em 08-01-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.*

2.2. Factos não provados

Não se provou que a Requerente tenha prestado garantia para suspender execução fiscal relacionada com a liquidação impugnada.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Nos pontos em que são indicados documentos, os factos foram dados como provados com base nos que foram juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo.

Os restantes factos foram dados como provados com base nos depoimentos das testemunhas indicadas pela Requerente, que aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que relataram.

Quanto à garantia, embora a Requerente formule um pedido com base na sua prestação, não juntou ao processo qualquer documento comprovativo.

3. Matéria de direito

A Requerente considerou que os aerogeradores têm um período de vida útil de 15 anos, amortizando-os à taxa de 6,67%, tendo classificado os aerogeradores como incluídos

no código 2195 da tabela II anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, para as instalações «*não especificadas*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, não estando prevista nas tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, a taxa de amortização para aerogeradores, o cálculo das amortizações do exercício aceite para efeitos fiscais, deve ser efectuado de acordo com o período de utilidade esperada, nos termos do n.º 2 do artigo 30.º do CIRC e do n.º 3 do artigo 5.º do referido Decreto Regulamentar e que esse período é de 20 anos. Consequentemente, efectuou a correcção tendo por base este período de vida útil e a respectiva taxa de amortização de 5%.

A questão que é objecto do presente processo é a de saber qual a taxa de amortização que deve ser utilizada para os aerogeradores que integram os parques eólicos da Requerente, referidos no Relatório da Inspeção Tributária.

Relativamente ao exercício do ano 2010, em matéria de IRC, é aplicável, a redacção do CIRC resultante do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, por força do disposto no seu artigo 9.º, que estabelece que «*o presente decreto-lei aplica-se aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010*».

O artigo 31.º do CIRC estabelece, no que aqui interessa o seguinte:

Artigo 31.º

Quotas de depreciação ou amortização

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 ou amortização definidas no decreto regulamentar que estabelece o respectivo regime aos seguintes valores:

- a) Custo de aquisição ou de produção;*
- b) Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;*
- c) Valor de mercado, à data de abertura da escrita, para os bens objecto de avaliação para esse efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção.*

2 – Relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela Direcção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada.

(destacado do Tribunal)

Na mesma linha, o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, estabelece no seu artigo 5.º, n.º 3, na redacção original, que «*relativamente aos elementos para os quais não se encontrem fixadas, nas tabelas referidas no n.º 1, taxas de depreciação ou amortização são aceites as que pela Direcção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada*».

Não estando prevista no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro, a taxa de amortização para aerogeradores, a Requerente tinha de aplicar uma taxa que seja de considerar razoável, tendo em conta o período de utilidade esperado para os aerogeradores.

Da prova produzida resultou com segurança que não havia qualquer razão, em 2010, para que fosse esperado um período de vida útil para os aerogeradores superior aos 15 anos que a Requerente teve em consideração para efectuar as amortizações, designadamente o de 20 anos, considerado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, por lhe ter sido indicado pela entidade fornecedora como sendo o que consta da norma IEC 61400-1 emitida pela International Electrotechnical Commission (anexo V ao Relatório da Inspeção Tributária, no documento «PA3.pdf»).

Designadamente, resultou da prova produzida que os aerogeradores da Requerente estão situados em locais junto do mar e em que são sujeitos a utilização anormalmente intensiva, por haver vento durante todo o ano, o que resulta numa mais rápida deterioração e conseqüentemente numa menor expectativa de vida útil em comparação com a generalidade dos aerogeradores.

Por isso, a informação obtida pela Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido de ser de esperar uma vida útil de 20 anos não pode ser considerada decisiva, designadamente quando resultou da prova testemunhal que a rápida deterioração foi efectivamente confirmada por haver aerogeradores da Requerente que apresentaram grandes problemas de funcionamento antes de se completarem 15 anos de utilização.

Por outro lado, o facto de a Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro, ter vindo expressamente incluir os «*equipamentos de energia eólica*» na lista de taxas da Tabela II anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, e indicar a taxa 8, que corresponde a 12,5 anos de vida útil, dissipa quaisquer dúvidas sobre a razoabilidade do período de vida útil de 15 anos considerado pela Requerente.

Aquela fórmula «*equipamentos de energia eólica*» abrange no seu teor literal quaisquer equipamentos adequados à produção e não há qualquer razão para efectuar uma interpretação restritiva.

Na verdade, só se justifica uma interpretação restritiva quando «*o intérprete chega à conclusão de que o legislador adoptou um texto que atraiçoa o seu pensamento, na medida em que diz mais do que aquilo que pretendia dizer*» (¹) e, no caso em apreço, não se afigura que a previsão de um período de duração de 12,5 anos para aerogeradores seja inadequado, antes a prova produzida confirma a sua adequação. Por outro lado, sendo facto notório, perceptível por todo o país, que a quase totalidade de produção de electricidade proveniente de energia eólica é feita com instalações de natureza industrial do tipo das da Requerente, não é de aventar que o legislador se tivesse «*esquecido*» desta realidade e tenha introduzido a alteração legislativa tendo em vista apenas instalações de microgeração, para as quais normalmente será irrelevante o regime de amortização por serem detidas por sujeitos de IRS que não estão sujeitos a regime de contabilidade organizada, em vez de a estabelecer para as instalações de natureza industrial, que são as únicas que têm relevância apreciável para efeitos fiscais.

Assim, aplicando-se esta nova taxa a equipamentos do tipo dos da Requerente e não havendo qualquer razão para crer que a qualidade dos aerogeradores se tenha degradado acentuada e generalizadamente entre 2010 e 2014 de forma a que a sua vida útil previsível tenha baixado de 20 para 12,5 anos, não pode deixar de entender-se que já naquela primeira data não seria de considerar irrazoável não esperar mais de 12,5 anos de vida útil.

Com efeito, embora esta alteração só tenha efeito normativo para o futuro, o que está em causa no presente processo é saber se era razoável, em 2010, esperar menos de 20 anos de vida útil para os aerogeradores e é manifesto que o facto de o legislador de 2014 ter entendido que o período de vida útil adequado a considerar para os aerogeradores é de 12,5 anos revela que, na perspectiva legislativa, já em 2010 era perfeitamente razoável que não se esperasse um período superior.

No caso em apreço, a Requerente até utilizou uma taxa de amortização correspondente a um período de vida útil superior a 12,5 anos, pelo não há fundamento para

¹BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 186.

que a Autoridade Tributária e Aduaneira não considerasse razoável, por defeito, o período de vida útil esperado que resulta da taxa aplicada.

Pelo exposto, tem de se concluir que a liquidação impugnada enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justifica a sua anulação (artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991).

4. Liquidação de juros compensatórios

Enfermando de vício a liquidação de IRC, por assentar numa correcção da matéria tributável sem suporte legal, enferma do mesmo vício a liquidação de juros compensatórios, que tem como pressuposto a liquidação de IRC.

Por isso, justifica-se também a anulação da liquidação de juros compensatórios.

5. Indemnização por garantia

A Requerente pede indemnização por garantia prestada para suspender execução fiscal, mas não se fez prova de que tivesse sido instaurada uma execução para cobrança da quantia liquidada em que tivesse sido prestada garantia.

Não se provou que tivesse sido instaurada execução fiscal para cobrança da quantia liquidada nem que a Requerente tivesse prestado qualquer garantia.

O processo arbitral é meio adequado para o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada, pois é aplicável subsidiariamente o artigo 171.º do CPPT, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Porém, o que se estabelece naquele artigo 171.º é 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*".

Por isso, só quando a garantia é "*prestada*" é que poderá ser requerido o direito à indemnização, podendo essa prestação ocorrer na própria pendência do processo, situação em que constituirá facto superveniente, invocável nos termos do n.º 2 do artigo 171.º do CPPT.

Aliás, é essa a solução que se compagina com o papel dos tribunais, como serviço de justiça, pois a sua função é resolver litígios concretos existentes e não meramente hipotéticos ou abstractos. Por isso, se for pedido o reconhecimento do direito a indemnização antes da prestação da garantia, o pedido deverá improceder, sem prejuízo de poder ser formulado esse pedido na pendência do processo, se a prestação da garantia entretanto ocorrer, pois, neste caso, estar-se-á perante um fundamento superveniente, invocável no prazo de 30 dias previsto no n.º 2 do art. 171.º do CPPT.

Assim, não sendo alegado e provado que foi prestada garantia, tem de ser julgado improcedente o pedido de reconhecimento do direito a indemnização, sem prejuízo de esse direito poder vir a ser reconhecido inclusivamente em execução de julgado, caso tal prestação ocorra.

6. Decisão

Nestes termos, acorda este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral na parte em que é pedida a anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2014 ..., no valor de € 290.790,24, bem como a anulação da liquidação de juros compensatórios n.º 2014 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2014 ...;
- b) Anular as referidas liquidações e demonstração de acerto de Contas;
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte em que é pedida a indemnização por garantia, absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido nesta parte.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **290.790,24**.

8. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **5.202,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 01-09-2015

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Carla Castelo Trindade)

(Henrique Fernando Rodrigues)