

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 263/2016-T

Tema: IRC – Artigos 28º e 29º, do CIRC - Aerogeradores de parques eólicos – Taxas de amortização – Discricionariedade técnica – Princípio da igualdade – Indemnização por garantia bancária indevida.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro presidente), Luís Menezes Leitão (árbitro adjunto) e Luís Alves (árbitro adjunto), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A. (“A... SGPS”), sociedade com sede na ..., n.º ... – andar ..., ...-... Lisboa, pessoa coletiva com o número de identificação fiscal ..., com o capital social de € 5.000.000, **B..., Lda** (“B...”), sociedade com sede no ..., ..., ..., ...-... ..., pessoa coletiva com o número de identificação fiscal..., com o capital social de € 50.000 e **C..., Lda** (“C...”), sociedade com sede no ..., ..., ...-... ..., pessoa coletiva com o número de identificação fiscal..., com o capital social de € 45.000, doravante referidas em conjunto como “peticionantes”, “autoras” ou “demandantes”, tendo sido notificadas da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada para apreciação da legalidade da liquidação de IRC n.º 2014..., da compensação relativa à demonstração de liquidação do IRC e à demonstração de liquidação de juros n.º 2014 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2014..., respeitantes ao período de tributação de 2009, vieram, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, requerer pronúncia arbitral pedindo a revogação de decisão da reclamação graciosa proferida pela Direcção de Finanças de Lisboa, por vício de ilegalidade e, em consequência, a anulação da liquidação de IRC n.º 2014... da compensação relativa à demonstração de liquidação do IRC e à demonstração de

liquidação de juros n.º 2014 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2014..., respeitantes ao período de tributação de 2009, com anulação das correções que estão subjacentes à emissão dos atos tributários sindicados e ainda a condenação da AT no pagamento de uma indemnização derivada da prestação de garantia indevida.

Alegaram, no essencial e em síntese, que integram um grupo de sociedade, encabeçado pela A..., tributado de acordo com o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS); todas essas sociedades têm como principal atividade a produção e comercialização de energia através da exploração de empreendimentos de aproveitamento de energias renováveis; as taxas de amortização praticadas pela B... e pela C... relativamente aos aerogeradores dos seus parques eólicos (6,25%) traduzindo uma utilidade esperada de 16 anos, não foram aceites pela AT que, em conclusão de ação inspetiva realizada, procedeu à correção do resultado fiscal declarado no montante de €1.566.469,46 no entendimento de que a taxa máxima de amortização permitida para esses equipamentos deveria ser de 5%, correspondente a 20 anos de vida útil dos mesmos; emitidas as demonstrações da liquidação e de acerto de contas, com juros num total de €541.545,82, as autoras apresentaram reclamação graciosa que não teve provimento conforme despacho de 5-2-2016; as peticionantes com vista a suspender o processo de execução fiscal instaurado decorrente dessas liquidações, apresentaram junto do Serviço de Finanças de Lisboa -... uma garantia bancária no montante de €686.113,48.

Juntou documentos e requereu produção de prova testemunhal.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 15 de julho de 2016.

6. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual veio impugnar, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente, concluindo pela improcedência da presente ação, com a sua conseqüente absolvição do pedido.

6.1. A Requerida, para além de copia do processo administrativo, juntou 3 (três) documentos e requereu produção de prova testemunhal.

7. O Tribunal dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e, ponderando a insistência da Requerente relativamente ao seu pedido de produção de prova testemunhal, procedeu à inquirição das testemunhas D... e E... e admitiu ainda a junção de um documento conforme tudo resulta da respetiva ata.

No mesmo ato, o Tribunal, ponderando o disposto no artigo 21º-1 e 2, do RJAT, deliberou prorrogar, por 2 meses, o prazo para a decisão.

8. Ambas as partes apresentaram alegações finais escritas em que, no essencial, mantiveram as posições e argumentos aduzidos nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

O processo não enferma de nulidades.

As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, encontram-se devidamente representadas e são legítimas.

Não há exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

FACTOS PROVADOS

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

Nesta parametria, consideram-se **provados os seguintes factos**:

1. As Requerentes são sociedades por quotas que têm como principal atividade a produção e comercialização de energia através da exploração de empreendimentos de aproveitamento de energias renováveis, bem como quaisquer outras atividades complementares ou acessórias daquela, que eventualmente, venham a ser necessárias ou a ter relação com o objecto principal, com CAE: 35113.R3.

2. As Requerentes são sociedades integradas num grupo de sociedades tributadas de acordo com o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”), sendo a sociedade A..., desde o exercício de 2006, a sociedade dominante do Grupo.

3. No exercício de 2009 o Grupo era constituído pelas seguintes sociedades:

Sociedade	NIF
A..., S.A. (sociedade dominante e ora Reclamante)	...
F..., Sociedade Unipessoal, Lda.	...
G..., Lda.	...

H..., Lda.	...
I..., Lda.	...
J..., Lda.	...
K..., Lda.	...
B..., Lda. Reclamante)	...
C..., Lda.	...
L..., Lda.	...
M..., SGPS, S.A.	...
N..., Lda.	...
O... Unipessoal, Lda.	...

4. Foi declarado, em 2009, pelo Grupo um lucro tributável no montante de € 20.423.560,48.

5. Tal montante resulta do somatório dos resultados fiscais apurados por cada uma das sociedades incluídas no perímetro do Grupo:

Sociedade	Resultado apurado 2009 (€)
A..., S.A.	-634.856,64

F..., Sociedade Unipessoal, Lda.	287.449,98
G..., Lda.	283.951,74
H..., Lda.	705.811,89
I..., Lda.	379.205,20
J..., Lda.	44.990,89
K..., Lda.	660.228,63
B..., Lda.	11.543.062,76
C..., Lda.	382.967,31
L..., Lda.	-355.970,29
M..., SGPS, S.A.	-10.855,79
N..., Lda.	7.137.679,30
O... Unipessoal, Lda.	-104,50
Lucro Tributável	20.423.560,48

6. Em consequência de intervenção da Inspeção Tributária foram efetuadas as seguintes correções por parte da administração fiscal:

Sociedade	Resultado apurado	Correção	Resultado corrigido
	(€)	(€)	(€)

B..., Lda.	11.543.062,76	1.442.267,49	12.985.330,25
C..., Lda.	382.967,31	124.201,97	507.169,28
Total correção		1.566.469,46	
Total do Grupo	20.423.560,48		22.071.028,84

7. Essas correções resultaram da não aceitação taxa de amortização praticada pela B... e pela C... relativamente aos aerogeradores dos seus parques eólicos que foi de 6,25%, o que significa que, para efeitos fiscais, os referidos bens – aerogeradores – destinados à produção de energia eléctrica que constituem um parque eólico, têm um período de utilidade esperada de 16 anos.

8. Os Serviços de Inspeção Tributária realizaram uma correção ao resultado fiscal declarado no montante de € 1.566.469,46, por entenderem que a taxa máxima de amortização que seria permitida para esses equipamentos seria de 5%, correspondente a 20 anos de vida útil.

9. A Requerida notificou as Requerentes dos Projetos de Relatório a 2013/10/29, tendo sido notificada para exercer o direito de audição, nos termos do art. 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

10. As Requerentes não exerceram o respectivo direito de audição, em relação aos Projetos de Relatório.

11. As Requerentes foram notificadas da demonstração da liquidação n.º 2014 ..., da demonstração de acerto de contas, compensação n.º 2014 ... e da demonstração de liquidação de juros, compensação n.º 2014..., com data limite de pagamento de

2014/06/18, das quais resultava um montante total de imposto e juros compensatórios a pagar que ascendia a € 541.545,82.

12. Para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva da liquidação de IRC, as Requerentes apresentaram junto do Serviço de Finanças de Lisboa ... uma garantia bancária pelo montante de € 686.113,48.

13. Por requerimento entrado na Direção de Finanças de Lisboa em 2014/10/16, vieram as Requerentes apresentar reclamação graciosa, que depois de informada, veio a ser proferido o despacho de 2016/02/05 que indeferiu tal reclamação.

14. Os aerogeradores em causa têm um período de vida útil médio de 16 anos.

Factos não provados

Não se provou que:

- os aerogeradores em causa tenham um período de vida útil mínimo de 20 anos.

Motivação

O Tribunal fundou a sua convicção relativamente ao sobredito quadro factual, ponderando e analisando criticamente todo o acervo documental junto, incluindo o processo administrativo instrutor, em conjugação com os depoimentos esclarecedores e convincentes das testemunhas inquiridas em audiência que mostraram bem conhecer a realidade dos factos para além de conhecimentos técnicos em matéria de aerogeradores, produção de energia eólica e degenerescência ou obsolescência física e económica desses equipamentos.

IV – DO DIREITO

- DA ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE IRC

Refere o artigo 28º, nº 1 do Código do IRC, à data dos factos: *“São aceites como custos as reintegrações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os elementos do ativo imobilizado que, com carácter repetitivo, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização, do decurso do tempo, do progresso técnico ou de quaisquer outras causas.”*

Refere ainda o artigo 29º do mesmo Código:

“1 - O cálculo das reintegrações e amortizações do exercício deve fazer-se, em regra, pelo método das quotas constantes.

2 - Os sujeitos passivos do IRC podem, no entanto, optar, para o cálculo das reintegrações do exercício, pelo método das quotas degressivas relativamente aos elementos do activo imobilizado corpóreo que:

a) Não tenham sido adquiridos em estado de uso;

b) Não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto quando afectas a empresas exploradoras de serviço público de transporte ou destinadas a ser alugadas no exercício da atividade normal da empresa sua proprietária, mobiliário e equipamentos sociais.

3 - Podem, ainda, ser utilizados métodos de reintegração e amortização diferentes dos indicados nos números anteriores quando a natureza do deprecimento ou a atividade económica da empresa o justifiquem, após reconhecimento prévio da Direcção-Geral dos Impostos.

4 - Em relação a cada elemento do ativo imobilizado deve ser usado o mesmo método de reintegração e amortização desde a sua entrada em funcionamento até à sua reintegração ou amortização total, transmissão ou inutilização.

5 - O disposto no número anterior não prejudica:

a) A variação das quotas de reintegração e amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou outras condições de utilização dos elementos a que respeitam, não podendo, no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao exercício ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros exercícios;

b) A consideração como custos de quotas de reintegração ou amortização superiores devido à superveniência de desvalorizações excepcionais provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, aceites pela Direcção-Geral dos Impostos.

6 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, as quotas mínimas de reintegração ou amortização são as calculadas com base em taxas iguais a metade das fixadas segundo o método das quotas constantes.”

De acordo com o artigo 30º, nº 2 do mesmo Código, “*Relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de reintegração e de amortização, são aceites as que pela Direcção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada.*”

Contabilística e fiscalmente, as amortizações e reintegrações de bens elementos do ativo imobilizado sujeitos a depreciação, consistem nas perdas de valor resultantes da sua utilização na atividade económica de um sujeito passivo que, com carácter repetitivo, tais elementos sofrem em razão de, por si só, ou cumulativamente:

- Decorrer o tempo (uso/desgaste físico);
- Progresso técnico (obsolescência);
- Outras causas.

No entanto, enquanto que, contabilisticamente, o valor das amortizações e reintegrações deve ser determinado pela melhor mensuração possível da referida perda de valor (admitindo diversos e outros métodos e indicadores de referência), entendida esta como a correspondente à parte do valor do elemento do ativo imobilizado que é “consumida” num determinado período de tempo (v. g., um exercício económico) em razão da sua utilização na atividade económica do agente económico, no plano fiscal, almejando menor arbitrariedade pela AT, os critérios e métodos a utilizar na determinação do valor das amortizações e reintegrações dos referidos elementos do ativo imobilizado a reconhecer como custo dedutível em cada um dos exercícios fiscais, esgotam-se nos previstos no Código do IRC e no Decreto Regulamentar aplicável ao caso concreto.

Assim, ainda que, conceptualmente, amortizações e reintegrações de bens do ativo imobilizado, não diverjam nas perspetivas contabilística e fiscal, o mesmo já não poderá dizer-se no atinente à determinação do seu valor a considerar como custo dedutível aos proveitos gerados na atividade de determinado agente económico/sujeito passivo, cuja consequência poderá traduzir-se num desvio entre resultado contabilístico e resultado fiscal.

Em tal conformidade, inexistindo dúvidas quanto às causas de deprecimento geradoras de amortizações e reintegrações nas diversas perspetivas (uso/desgaste físico, obsolescência técnica e/ou outras), importa pois, na perspetiva exclusivamente fiscal, aferir da razoabilidade do seu *quantum*.

Para tal, como disposto na lei, deve atender-se ao método a utilizar:

- Quotas constantes;
- Quotas degressivas (por opção do SP e se aplicável) - *o que não foi o caso presente*;
- Outros, quando a natureza do deprecimento ou da atividade do SP o justifiquem, mas após o reconhecimento prévio da AT – *que também não foi o caso presente*;

Sendo que, a aplicação de qualquer dos métodos referidos não prejudica:

- Variação das quotas de amortização e reintegração, face a regimes mais ou menos intensivos da utilização dos bens do ativo imobilizado na atividade económica do SP, porém desde que compreendidas entre as quotas máximas (obtidas a partir da consideração do período mínimo de vida útil dos referidos elementos) e quotas mínimas (obtidas a partir da consideração do período máximo de vida útil de tais elementos) – *também não foi o caso*;
- Consideração de quotas de amortização e reintegração superiores, pela superveniência de desvalorizações excecionais provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, mas aceites pela AT – *igualmente, não foi o caso*;

De onde resulta a importância da compreensão dos conceitos de vida útil, quota, quota mínima e quota máxima e, no caso concreto, de período máximo e de período mínimo de vida útil.

Ora, como definido na lei fiscal, vida útil é o período durante o qual é amortizado ou reintegrado totalmente o valor de um elemento do ativo imobilizado, enquanto quota é uma parte, uma razão, um rácio. Como tal, a quota terá um numerador inferior ao denominador. (No limite, sendo o numerador e denominador iguais, a parte coincidiria com o todo).

Regressando a tais conceitos na perspetiva exclusivamente fiscal das amortizações e reintegrações:

Quota anual de amortização ou de reintegração é a parte da perda de valor que é reconhecida como fiscalmente dedutível em cada um dos exercícios fiscais. Exemplificando, um bem com uma vida útil de 16 anos determina uma quota de amortização anual de 1/16, ou seja, uma parte do valor do elemento do ativo imobilizado correspondente a (6,25%). Se assumida uma vida útil de 20 anos é determinada uma quota de amortização 1/20, ou seja, uma parte do valor do elemento do ativo imobilizado correspondente a (5,00%).

A quota mínima (menor valor fiscalmente dedutível em cada exercício fiscal a título de amortizações e reintegrações), é determinada por um denominador correspondente ao dobro do período máximo de vida útil e a quota máxima (maior valor fiscalmente dedutível em cada exercício fiscal a título de amortizações e reintegrações), é determinada por um denominador correspondente a metade do período máximo de vida útil.

Nos exemplos supra apresentados um elemento do ativo imobilizado com um período máximo de vida útil de 40 anos (2x20), gera uma quota mínima anual de amortização de 2,5% (5%/2) e, o outro, com um período máximo de vida útil de 32 anos, gera uma quota mínima anual de amortização de 3,125%.

Por outro lado, para os mesmos exemplos, se considerado que 16 e 20 anos constituem os períodos de vida máxima, a que corresponderão as quotas mínimas de amortização anuais de 6,25% e 5%, respetivamente, então, as quotas máximas anuais de amortização seriam

12,5% (6,25%x2) e 10% (5%x2), respetivamente, de onde resultariam períodos mínimos de vida útil de 8 e de 10 anos, também respetivamente.

Tal exercício poderia relevar, concretamente, para aferir da razoabilidade da vida útil considerada pela Autoridade Tributária no caso dos autos, na medida em que, para além do mais, salvo melhor opinião, considerando a opinião formada sobre a situação de facto constante das respetivas peças processuais, bem como da prova testemunhal prestada, se nos afigura razoável que o período mínimo de vida útil de 20 anos (a que corresponde uma quota máxima de amortização anual adotado pela Autoridade Tributária é consistente com a realidade que lhe está subjacente, na medida em que, aceitando-a, necessariamente se admitirá um período máximo de vida útil de 40 anos a que corresponderia uma taxa mínima de amortização e reintegração de 2,5%.

De facto, as taxas previstas nas tabelas I e II do Decreto Regulamentar aplicável, são as que permitem uma quota máxima de amortização e de reintegração anual, tendo, por isso, subjacentes o correspondente período mínimo de vida útil.

Todavia, o caso em apreciação decorre do facto de os elementos do ativo imobilizado em causa não serem suscetíveis de enquadramento em qualquer das referidas Tabelas I e II do Decreto Regulamentar nº 2/90 e, por, isso devam ser adotadas quotas anuais de amortização e reintegração pelo sujeito passivo que sejam consideradas razoáveis pela AT, tendo em conta o período de utilidade esperada.

Ao considerar tanto as possíveis causas de deprecimento do elemento do ativo imobilizado, determinando perdas de valor que devem ser expressas através das correspondentes amortizações e reintegrações (principalmente o uso e a obsolescência técnica), quanto os conceitos de quotas máxima e mínima de amortização e reintegração (indissociáveis dos respetivos conceitos de período mínimo e máximo de vida útil respetivamente) e, ainda, os elementos de prova produzidos, bem como a redação do Decreto Regulamentar atualmente em vigor (DR 25/2009, de 14 de setembro), a não demonstração da irrazoabilidade conferida à opção das Requerentes pela Autoridade

Tributária e ponderando tudo o mais que melhor se assinala infra, designadamente, o assinalado no preâmbulo do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12 de janeiro que “(*... num ambiente caracterizado por forte progresso tecnológico, as reintegrações e amortizações devem ser encaradas numa perspectiva dinâmica enquanto factores decisivos para o crescimento e expansão das empresas, e por, essa via, do próprio investimento (...)*)”

Concretizando melhor:

A questão que se coloca é a de saber qual deverá ser o período de utilidade esperada dos bens em causa (neste caso, os aerogeradores).

Refere, a este respeito, o artigo 3º, nºs 1 e 2 do Decreto-Regulamentar nº 2/90, de 12 de Janeiro, o seguinte:

“1. A vida útil de um elemento do ativo imobilizado é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se reintegra ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual.

2 - Qualquer que seja o método de reintegração ou amortização utilizado, considera-se:

- a) Período mínimo de vida útil de um elemento do ativo imobilizado o que se deduz das taxas que podem ser aceites fiscalmente segundo o método das quotas constantes;*
- b) Período máximo de vida útil de um elemento do ativo imobilizado o que se deduz de uma taxa igual a metade das referidas na alínea anterior.”*

Afirma-se ainda, no artigo 5º, nºs 1 a 3 do mesmo Decreto-Regulamentar:

“1 - No caso de utilização do método das quotas constantes, a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º as taxas fixadas nas tabelas anexas ao presente diploma, aplicando-se as taxas genéricas mencionadas na tabela II apenas quando, para os elementos do ativo imobilizado dos ramos de atividade de que se trate, não estejam fixadas taxas específicas na tabela I.

2 - Exceptuam-se do disposto no número anterior os seguintes casos, em que as taxas de reintegração e amortização são calculadas com base no correspondente período de

utilidade esperada, o qual pode ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objectivamente deveria ter sido estimado:

- a) Bens adquiridos em estado de uso;*
- b) Bens avaliados para efeitos de abertura de escrita;*
- c) Grandes reparações e beneficiações;*
- d) Obras em edifícios alheios.*

3 - Relativamente aos elementos não mencionados no número anterior para os quais não se encontrem fixadas taxas de reintegração e amortização nas tabelas referidas no n.º 1, serão aceites as que pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada.”

Tanto o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, como o Decreto-Regulamentar 2/90 se referem a um “período de utilidade” ou “vida útil” do bem em causa, sendo que a questão que se coloca, dado não existir uma taxa expressamente definida, à data dos factos, para os aerogeradores, é a de saber qual será a taxa “razoável” a aplicar.

Entendeu a Autoridade Tributária que se deveria aplicar uma taxa de 5%, o que corresponderia a uma “vida útil” de 20 anos. Mas será razoável entender que os aerogeradores duram 20 anos? Será que, ainda que possam continuar funcionais, é economicamente rentável mantê-los?

Foi confirmado pelas testemunhas das Requerentes que os fornecedores destes bens assumem apenas uma garantia de dois anos, sendo que poderão existir contratos de operação e manutenção dos mesmos por um período entre os 5 e os 7 anos.

Confirmaram ainda as testemunhas que os aerogeradores, após poucos anos, já estão fora de comercialização por se terem tornado obsoletos face aos avanços tecnológicos e aos equipamentos mais recentes disponíveis no mercado, tendo inclusive de ser várias vezes reparados ou de substituir peças.

As Requerentes definiram, pois, um período de 16 anos, tendo por base, antes do mais, o período máximo de 15 anos definido no Anexo II do Decreto-Lei n.º 189/88, de 27 de Maio, que define uma tarifa legalmente garantida por um período máximo de 15 anos, de forma a garantir a viabilidade económica de manter os mesmos aerogeradores.

O que ocorre é que este conceito de “*vida útil*” não se poderá definir, simplesmente, pelo período em que é possível manter os aerogeradores a funcionar, esquecendo os custos de manutenção associados e o desenvolvimento tecnológico contínuo dos mesmos.

Como refere o preâmbulo do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro: “*As reintegrações e amortizações desempenham um papel estratégico em termos de política económica e de gestão empresarial. Com efeito, existe atualmente consenso no sentido de que, num ambiente caracterizado por elevado progresso tecnológico, as reintegrações e amortizações devem ser encaradas numa perspectiva dinâmica enquanto factores decisivos para o crescimento e expansão das empresas e, por essa via, do próprio investimento.*”

Refira-se ainda que, com as novas alterações legislativas do Decreto Regulamentar N.º 25/2009, de 14 de Setembro, desde 2014 que foi definida, para os equipamentos eólicos, uma taxa de 8%, correspondente a 12,5 anos de vida útil, que é inferior relativamente ao praticado pela Requerente.

De facto, já refere o Acórdão do CAAD n.º 238/2016, “*a 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» 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 eletricidade 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, sendo esta nova taxa aplicável 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 2012 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 2012, esperar menos de 20 anos de vida útil para os aerogeradores, designadamente 16 anos, 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 2012 era perfeitamente razoável que não se esperasse um período de vida 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 que a Autoridade Tributária e Aduaneira não considerasse razoável o período de vida útil esperada adoptado pela Requerente e, designadamente tivesse considerado adequado o período de 20 anos, que se afigura manifestamente desajustado da realidade, particularmente em situações em que os aerogeradores estão sujeitos a um desgaste superior ao normal, como sucedeu no caso em apreço.”

Do mesmo modo, é difícil afirmar que, em 2009, os aerogeradores teriam uma vida útil de 20 anos, sendo que, desde 2014, e até à data, entende o legislador que a vida útil é de 12,5 anos, sem estarmos perante um manifesto retrocesso a nível tecnológico.

Refere ainda o Acórdão do CAAD nº 593/2015: “No mesmo sentido, e consultando a Proposta da Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde empossada pelo XIX Governo Constitucional, verifica-se que a mesma se pronunciou sobre a taxa de

depreciação que o DR 25/2009 deveria contemplar em relação aos painéis fotovoltaicos e ar, assim reconhecendo a sua omissão quanto a este tipo de ativos.

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

Deste modo, a Comissão vem recomendar, no seu anteprojeto uma vida fiscal de 12,5 anos, como mínimo, até 25 anos, como máximo, o que representaria taxas fiscais entre 8% e 4%.

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

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

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

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

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

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

Ficou provado, com efeito, que a Requerente se encontra enquadrada no âmbito de um regime contratual de venda de energia a preço previamente fixado durante um período de 15 anos (período durante o qual é estabelecida a remuneração fixa e garantida das centrais de produção de energia renovável) findo o qual os painéis terão um valor residual

negligenciável, na medida em que não existe um mercado de usados para este tipo de equipamentos.

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

Em relação à afirmação por parte da Requerida de que a aplicação destas taxas estaria dentro dos limites da sua “discrecionabilidade técnica”, já afirmou claramente o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 269/2000: “(...)a revisão de 89 veio a garantir 'sempre' aos administrados o 'acesso à justiça administrativa' para tutela daqueles direitos ou interesses, impondo ao legislador ordinário a construção dos meios processuais aptos à concretização de tal garantia e vedando a criação ou a subsistência de medidas restritivas ou condicionadoras do acesso à justiça administrativa sempre que pela conduta da Administração, fossem lesados direitos ou interesses legalmente protegidos. Assim é que o recurso contencioso começa, a nível constitucional, a perder a sua importância relativa no conjunto dos meios processuais adequados à tutela efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados. Já antes, contudo, o legislador ordinário – em especial com a LPTA – havia criado, embora de forma relativamente incipiente, novos meios processuais, principais e acessórios, aptos à defesa daqueles direitos e interesses, o que respondia à crítica, aliás generalizada, do modo como se estruturava o recurso contencioso, insuficiente para reparar as lesões provocadas por condutas lesivas da Administração e apesar dos avanços conseguidos neste domínio, em particular com o regime de execução de julgados estabelecido no DL nº 256-A/77, de 16 de Junho. Não se pode, por outro lado, recusar o reforço da função garantística do recurso contencioso, operada a par com a evolução legislativa pela jurisprudência dos nossos tribunais administrativos. A essa jurisprudência, no sentido de uma fiscalização mais profunda da conformidade legal dos atos administrativos recorridos, não constituiu óbice a tipologia dos vícios dos atos administrativos tradicionalmente consagrada nos artigos 815º do Código Administrativo e 15º n.º. 1º da Lei Orgânica do Supremo Tribunal Administrativo; com mais propriedade se dirá que, naquela tipologia, o de violação de lei' assumia uma

amplitude suficiente para nele se poder compreender toda e qualquer forma de ilegalidade diversa das que se integravam nos outros vícios tipificados. Garantido o recurso contencioso com fundamento em ilegalidade, é com a abrangência deste conceito, tendo como parâmetro o bloco de legalidade a que a Administração deve observância por força do princípio constitucional da legalidade e o limite a que ela está sujeita na prossecução do interesse público (artigo 266º da CRP) – o respeito pelos direitos dos cidadãos – que os tribunais administrativos vão 'ampliando' os seus poderes de cognição. A Constituição, as leis e os regulamentos, os contratos firmados, os atos administrativos consolidados, tudo são parâmetros de aferição da legalidade dos atos da Administração. A vinculação da Administração é revelada em domínios onde tradicionalmente apenas se reconhecia a discricionariedade administrativa, cuja sindicabilidade se limitava, a coberto do artigo 19º da LOSTA, à verificação do vício de desvio de poder. É em particular nesta área que, por imperativo constitucional, a fiscalização contenciosa dos atos administrativos se aprofunda. Não basta que a Administração, no uso de poderes discricionários, prossiga o interesse público que justifica a atribuição desses poderes; para além de existirem, sempre, áreas de vinculação quando a Administração age no exercício de tais poderes (v.g. quanto aos pressupostos de facto em que assenta) é a própria estatuição do ato que se confronta com os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé (artigo 266º nº 2 da CRP) a que a Administração se encontra igualmente vinculada. Mas se é assim no domínio da discricionariedade volitiva, também o é – se não por maioria de razão – no domínio da chamada 'discricionariedade técnica' (usando esta expressão à margem de qualquer juízo sobre a propriedade da terminologia), onde, diversamente do que acontece no primeiro caso, não há, na definição da situação jurídica concreta em apreço, um leque de opções legalmente indiferentes.”

Pelo que não poderá haver dúvidas de que, não só as Requerentes tinham o direito de se insurgir contra as taxas aplicadas pela Requerida, como as taxas praticadas pelas Requerentes são as mais corretas, sendo até inferiores às que são agora praticadas.

- DA INCONSTITUCIONALIDADE POR VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Entendem as Requerentes que a aplicação de uma taxa inferior por parte da Administração Tributária às taxas praticadas em relação a equipamentos de centrais hidroeléctricas e às taxas agora em vigor para os aerogeradores sofre de inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade.

Ora, o princípio da igualdade, como refere o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 775/2014, de 18 de dezembro, *“poder-se-á traduzir na obrigação de todos os cidadãos ou pessoas coletivas ficarem adstritos ao pagamento de impostos, proibindo-se o arbítrio de forma a que situações iguais tenham tratamento igual e situações diferentes tenham tratamento diferente. Daqui decorre a capacidade contributiva que impõe que o imposto será igual para aqueles que estejam em situação igual e diferente para aqueles que estejam em situação diferente.”*

A questão que se coloca é a de saber se os equipamentos de centrais hidroeléctricas tem o mesmo grau de degradação e de desenvolvimento tecnológico que os aerogeradores, sendo que, à partida, é difícil entender que assim o seja, pela falta de elementos que o comprovem. Por outro lado, ao entendermos que os equipamentos de centrais hidroeléctricas estão na mesma situação que os aerogeradores, isso significaria que o Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, que está agora em vigor, também seria inconstitucional, pois, enquanto as centrais hidroeléctricas mantêm o período de vida útil de 16 anos, o período de vida útil dos aerogeradores passou para 12,5, mantendo-se a diferenciação, mas agora em sentido inverso. É difícil afirmar que todos os equipamentos utilizados por entidades produtoras de energia têm as mesmas características e o mesmo período de duração, o que leva a que não se possa entender que exista inconstitucionalidade.

Por outro lado, a questão de o legislador ter consagrado uma taxa específica para os aerogeradores, onde se parte de um período de vida útil de 12,5 anos, a partir de 2014, não pode significar que a não aplicação desse mesmo valor de taxa antes de 2014 seja inconstitucional, sob pena de se colocar em causa toda a aplicação da lei no tempo. A questão que aqui se coloca não é a de saber se a taxa aplicada pelas Requerentes estava correta, mas se a aplicação de outra taxa é inconstitucional em comparação com uma lei posterior. Um entendimento nesse sentido levaria a que a taxa se tornasse imutável, pois

qualquer alteração da mesma, em subseqüentes alterações legislativas, levaria a uma situação de desigualdade entre sujeitos passivos que abrissem parques eólicos em anos diferentes. Não obstante, a comparação entre as taxas aplicadas pela Requerente e as taxas definidas posteriormente pelo legislador, tem relevância para efeitos de aferir da ilegalidade da atuação da Administração Tributária, embora não pareça passível de considerar a mesma como inconstitucional.

- DA PRESTAÇÃO DE GARANTIA BANCÁRIA E PEDIDO DE INDEMNIZAÇÃO

As Requerentes foram objecto de um processo de execução fiscal, para cobrança coerciva da liquidação de IRC em causa nestes autos, tendo prestado garantia bancária pelo montante de € 686.113,48.

De acordo com o artigo 53.º, nº 1 da Lei Geral Tributária: *“O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.”*

No entanto, como se refere no nº 2 do mesmo artigo: *“O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.”*

No caso em concreto, pode-se entender que existe erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, dado que a questão em causa tem sido objecto de ampla jurisprudência arbitral, que tem vindo sempre a decidir no sentido de considerar um período de vida útil de 15 a 16 anos, no caso de amortização de aerogeradores e a Autoridade Tributária continua a entender que se aplica um período de vida útil muito superior, mesmo após ter sido repetidamente confirmado que tal atuação não é lícita.

A indemnização referida no artigo 53º, nº 1 da LGT, conforme os nºs 3 e 4 do mesmo artigo, tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da

taxa de juros indemnizatórios prevista na LGT e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente, sendo paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.

No mesmo sentido, prevê o artigo 171º, nº 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário CPPT: “A indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.”

Sendo que é neste processo arbitral que está a ser discutida a legalidade da dívida exequenda, poderá (como foi) ser requerida no mesmo.

Relativamente ao *quantum* indemnizatório:

Sendo público e notório que pelo serviço de prestação de garantias bancárias são pagos encargos/comissões aos Bancos em função, designadamente do risco, valor e prazo da garantia, há que concluir que, pese embora não ter sido alegado, a Requerente suportou [e certamente continua a suportar] encargos pela manutenção das garantias.

Ora tendo prestado essas garantias pelo valor total das liquidações objeto desta impugnação, juros, custas e demais acréscimos (Cfr artigo 199º-6, do CPPT) e tendo obtido vencimento nesta ação, terá de incluir essa indemnização aqueles encargos bancários.

Certo que não foi concretizado esse *quantum* indemnizatório.

Tal, porém, não teria obrigatoriamente de ser alegado porquanto quem exige indemnização não necessita de indicar a importância exata dos danos – Cfr artigo 569º, do C. Civil.

A liquidação da indemnização terá assim de se processar em sede de execução de julgado e tendo presente as limitações do seu *quantum* previstas no artigo 53º-3, da LGT.

IV – Decisão

Com base nos fundamentos invocados, este Tribunal decide:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação da liquidação de IRC n.º 2014 ..., da liquidação de juros n.º 2014 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2014..., respeitantes ao período de tributação de 2009, anulando-se as correções que estão subjacentes à emissão dos atos tributários ora sindicados;

- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento da indemnização, nos termos supra, derivada da prestação de garantia indevida e a liquidar em execução de julgado e

- c) Condenar a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas.

Valor do processo e custas

Fixa-se ao processo o valor de € 541.545,82 (valor indicado e não contestado), e o valor da correspondente taxa de arbitragem em € 8.262,00 nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e que será integralmente suportada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 28-2-2017.

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Árbitro Presidente)

Luís Menezes Leitão
(Árbitro Adjunto)

Luís Alberto Ferreira Alves
(Árbitro Adjunto)