

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 390/2018-T**

**Tema: IRC – Depreciação e Amortização.**

## **Decisão Arbitral**

### **I - Relatório**

#### **A -Identificação Das Partes**

**Requerente:** A... S.A., NIPC ..., com sede na Rua..., piso..., ...-... Oeiras, doravante designado como Requerente ou Sujeito Passivo.

**Requerida:** **Autoridade Tributaria e Aduaneira**, doravante designada como Requerida ou AT.

O Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), adiante abreviadamente designado por RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, em 2018-05-28 foi notificada a Autoridade Tributária.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de

dezembro, o Conselho Deontológico, designou a Árbitra Rita Guerra Alves, aceite por esta nos termos legalmente previstos.

Em 2018-10-04 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 2018-10-24, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente nesse mesmo dia foi notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, conforme consta da respetiva ata.

Não foi arrolada prova testemunhal, e no seguimento da tramitação processual foi por ambas as partes aceite, a dispensa da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT.

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 vícios que o invalidem.

## **B–PEDIDO**

1. O Requerente peticiona a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2017..., correspondente ao ano fiscal de 2013, no montante € 29.478,10 (vinte e nove mil quatrocentos e setenta e oito euros e dez cêntimos).

## **C–CAUSA DE PEDIR**

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alega com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), já descrito no ponto 1, o seguinte:

- 2.1. Em 19 de Maio de 2014, a A..., na qualidade de sociedade dominante, submeteu a Declaração Modelo 22 de IRC do Grupo, identificada com o n.º..., referente ao exercício de 2013.
- 2.2. Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2016..., de 9 de Maio de 2016, emitida pela Direção de Finanças de ..., foi realizado um procedimento de inspeção interno ao período de 2013 da sociedade integrante do Grupo, B..., S.A. (“B...”), do qual resultaram correções ao lucro tributável desta sociedade.
- 2.3. Neste contexto, foi a Reclamante notificada da demonstração de liquidação de IRC n.º 2017... e correspondente acerto de contas, no dia 2 de Agosto de 2017 relativa ao período de tributação de 2013.
- 2.4. O acerto de liquidação de IRC teve como valor total € 1.975.346,39, incluindo juros compensatórios, com data limite de pagamento a 22 de Setembro de 2017.
- 2.5. Este valor engloba as correções efetuadas ao resultado tributável do grupo, valor no qual se insere o valor de € 99.925,76 relativo às correções efetuadas ao lucro tributável da B..., aos prejuízos fiscais deduzidos e ao ajustamento do PEC.
- 2.6. Defende o Requerente que as correções ao lucro tributável da B..., no montante total de € 99.925,76 resultam das seguintes realidades:
- a.) depreciações praticadas sobre a parte dos imóveis que, alegadamente, corresponde a terrenos, no montante total de € 87.923,31, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC; bem como,
  - b.) depreciações praticadas, alegadamente, para além da vida útil, no montante total de € 12.002,45, conforme o disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC.
- 2.7. Sobre as depreciações praticadas sobre a parte dos imóveis que, alegadamente, corresponde a terrenos, no montante total de € 87.923,31, defende o Requerente que tendo em conta o valor bruto do item do activo em causa (€ 1.758.466,17),

resulta numa depreciação de € 87.923,31 (€ 1.758.466,17 x 5%), a qual, no entender da AT, não é passível de aceitação para efeitos fiscais por se tratar de um terreno.

- 2.8. A B... detém no seu património 25 turbinas eólicas, correspondendo o Parque C... (“Parque”) ao quarto maior Parque Eólico detido pelo Grupo A... em razão da potência instalada (70MW) e do número de aerogeradores.
- 2.9. Adicionalmente, refere que o Parque Eólico C... se localiza ao longo de uma cumeada com aproximadamente 10 km, abrangendo as freguesias de ..., ... e ..., no concelho de ..., e as freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e ... no concelho de ... .
- 2.10.É facilmente compreensível que atento o elevado número de aerogeradores constituídos e a área necessária para implementação do Parque Eólico, o total de investimento efetuado com a construção do Parque implicou também elevados custos relacionados com a utilização dos terrenos necessários a esse investimento.
- 2.11.Ora, estes custos com a utilização dos terrenos verificam-se a dois níveis distintos: (i) os verificados até à fase de construção (inclusive) e (ii) os verificados durante a exploração do parque eólico.
- 2.12.Relativamente aos custos verificados durante a exploração do Parque, os mesmos correspondem ao pagamento das rendas dos terrenos onde se encontra implementado o Parque e de que a B... é arrendatária uma vez que, volta a reforçar o Requerente, a B... não detém a propriedade de nenhum terreno.
- 2.13.No que respeita aos custos verificados até à fase de construção, os mesmos, no caso concreto, corresponderam aos custos com os direitos de utilização dos terrenos, incorridos até à fase inicial de construção do Parque Eólico C... .
- 2.14.Efetivamente, foram estes os custos que foram capitalizados no balanço da sociedade antes do início de exploração do Parque, originando a depreciação no montante de € 87.923,3, corrigida pela AT em sede de inspeção e considerada por esta como não aceite para efeitos fiscais.

- 2.15. Realçando uma vez mais o facto de a B... não deter a propriedade de nenhum terreno, o Requerente esclarece que, para que fosse possível àquela sociedade proceder à construção do Parque Eólico C..., foi necessário garantir, ab initio, o direito à utilização dos terrenos pretendidos.
- 2.16. Com aquele objetivo a B... procedeu à celebração de contratos de arrendamento dos terrenos muito antes do início da exploração do parque e mesmo antes do início da sua construção.
- 2.17. A B..., conforme facilmente se verá se atendermos ao bom senso devido, não iria proceder ao início da construção do Parque sem ter o correspondente direito de utilização dos espaços necessários, não só para assentar os aerogeradores, mas também para utilizar alguma área envolvente aos mesmos – área esta necessária aos trabalhos de construção.
- 2.18. Adicionalmente, integram os custos com os direitos de utilização dos terrenos, a título de exemplo, os custos em que a B... incorreu com o compromisso que assumiu de proceder à beneficiação das acessibilidades existentes, melhorando não só o caminho existente dentro do Parque através do seu alargamento, mas também os caminhos de acesso ao mesmo.
- 2.19. Concomitantemente, foram desenvolvidas algumas atividades em áreas que, apesar de não fazerem parte do Parque, prejudicavam zonas adjacentes.
- 2.20. A título de exemplo, foram realizadas as escavações das valas para enterramento de cabos.
- 2.21. As atividades mencionadas determinaram, um acordo prévio de compensações com os proprietários dos terrenos afetados.
- 2.22. A melhoria dos acessos, alguns previamente inexistentes nessa extensão geográfica, bem como a própria movimentação de maquinaria naquela área obrigava a várias interações e pedidos de autorização junto dos respetivos proprietários.

- 2.23. Acrescem ainda os custos decorrentes das naturais dificuldades de lidar, negociar e angariar os respetivos direitos de utilização dos terrenos, proprietário a proprietário.
- 2.24. Com efeito, aquelas atividades integravam um processo administrativo e de gestão do projeto muito importante, o qual, naturalmente, acarretou ainda um maior esforço de investimento com o desenvolvimento do parque.
- 2.25. Por isso, para além de custos diretamente atribuíveis a rendas e a compensações pagas a proprietários, existem também, e conforme já referido, outros custos relacionados com o processo acima descrito.
- 2.26. Assim se constata que a utilização da denominação “terrenos”, com identificação da localização “...” no mapa de amortizações em causa (com data de aquisição de 2009), consistiu somente numa forma de identificar os valores incorridos com a utilização de terrenos para efeitos do projeto de construção do parque eólico mencionado.
- 2.27. Não obstante a designação “terrenos”, teria também sido atribuído ao mesmo item o código fiscal 2470 relativo a projetos de desenvolvimento.
- 2.28. Do exposto, entende ter ficado assim demonstrado que o gasto em apreço de € 87.923,31 nada tem a ver com depreciação de terrenos.
- 2.29. Com efeito, conforme inscrito nas cadernetas prediais urbanas a B... detém apenas 25 prédios urbanos com o valor patrimonial total de € 12.594.720,00 distribuídos por 11 artigos com um valor individual de € 503.800,00 e 14 artigos com um valor individual de € 503.780,00
- 2.30. Naquelas cadernetas prediais é de fácil perceção, atenta a descrição incluída nas mesmas, que os artigos urbanos mencionados se tratam de aerogeradores implantados em terrenos dos quais a B... é arrendatária, pagando uma renda anual pelo arrendamento dos mesmos.

- 2.31. Atenta a argumentação exposta, não detendo a propriedade de nenhum terreno e sendo os valores inscritos na denominação de “terrenos” no mapa de amortizações, referentes a gastos com a utilização (e não aquisição) de terrenos alheios, as amortizações praticadas, não satisfazendo a previsão da norma utilizada como fundamento da correção provida pela AT, terão de ser fiscalmente aceites nos termos gerais.
- 2.32. Sobre a alegadas amortizações praticadas para além da vida útil, conforme o disposto na alínea d) do número 1 do artigo 34.º do Código do IRC, sustenta o Requerente:
- 2.33. O remanescente das correções efetuadas pela AT ao lucro tributável da B... em sede de inspeção corresponde a alegadas depreciações para além do período máximo de vida útil dos bens que teriam sido praticadas pelo sujeito passivo no período de tributação em apreço, no montante de € 12.002,45.
- 2.34. Ainda que tal não esteja em causa nos autos, para que não substituam dúvidas ao douto Tribunal, o rendimento líquido em causa foi totalmente tributado em exercícios anteriores e resultou do facto de a empresa ter relevado para efeitos do apuramento do seu lucro tributável (i) os rendimentos relativos a vendas de energia antes da entrada em funcionamento do Parque bem como os (ii) juros relativos a financiamentos obtidos para a construção do mesmo.
- 2.35. Por todo o exposto resulta que a decisão da AT de negar o deferimento da reclamação graciosa do exercício de 2013, bem como a consequente anulação do ato de liquidação de IRC, deverão ser declarados ilegais e anulados.

#### **D - DA RESPOSTA DA REQUERIDA**

3. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta, na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

- 3.1. Estão a ser depreciados bens com a designação de “terrenos”, mas registados com o código 2470, que corresponde a Projetos de desenvolvimento, para os quais está prevista uma taxa máxima de depreciação anual de 33.33%, estando a contabilizar depreciações à taxa de 5%.
- 3.2. Ora, os imóveis, na parte correspondente ao valor dos terrenos, não estão sujeitos a depreciação, pelo que os gastos registados a esse título não são dedutíveis fiscalmente, - nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 34º do CIRC.
- 3.3. Por outro lado, e também para bens registados com o código 2470 – Projetos de Desenvolvimento – ou seja com outras designações que não a de “terrenos” apuraram os Serviços de Inspeção que foram praticadas depreciações igualmente à taxa de 5%,
- 3.4. Ou seja, inferiores às quotas mínimas, atendendo à taxa máxima de depreciação anual de 33.33% para este tipo de bens.
- 3.5. Termina a Requerida pugnando pela improcedência do pedido, por não provado, e, consequentemente, a absolvição do Pedido.

## **E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

4. Para a apreciação das questões submetidas a apreciação, cumpre previamente apresentar a matéria factual relevante que permita ao Tribunal a compreensão e decisão a proferir, tendo como base, os factos alegados e a prova documental produzida nos autos.
5. Quanto à matéria de facto considerada relevante, dá o presente Tribunal por assente a seguinte matéria:
6. . Em 19 de Maio de 2014, a A..., na qualidade de sociedade dominante, submeteu a Declaração Modelo 22 de IRC do Grupo, identificada com o n.º..., referente ao exercício de 2013.

7. Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2017..., a AT iniciou, em 28 de Abril de 2017, um procedimento de inspeção interno ao período de 2013 relativo à aplicação do RETGS.

8. Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2016..., de 9 de Maio de 2016, emitida pela Direção de Finanças de Bragança, foi realizado um procedimento de inspeção interno ao período de 2013 da sociedade integrante do Grupo, B..., S.A. (“B...”), do qual resultaram correções ao lucro tributável desta sociedade.

9. No âmbito da Ordem de Serviço n.º OI2017..., e com impacto direto no imposto a pagar pelo grupo sujeito ao RETGS no período de 2013, nos termos do artigo 115.º do Código do IRC, foram promovidas pela AT diversas correções, das quais relevam para os presentes autos, a seguinte:

i.) correção ao resultado tributável do grupo, no montante de € 99.925,76, em resultado das correções efetuadas ao lucro tributável individual da B... relativas à não dedutibilidade para efeitos fiscais de determinados gastos de depreciação e de amortização;

10. A correção ao resultado tributável do grupo, no montante de € 99.925,76, resultou das seguintes correções do Requerente, conforme a seguinte tabela:

Código	Designação	Ano de Início da Utilização	Valor Bruto (€)	Taxa Depreciação Praticada	Depreciação Anual Registada (€)
2470	Terrenos	2009	1.758.466,17	5,00%	87.923,31
2470	Projetos	2004	110.000,00	5,00%	5.500,00
2470	Ligação a rede	2004	69.849,00	5,00%	3.492,45
2470	Coordenação	2004	60.000,00	5,00%	3.000,00

2470	Licenciamento	2004	200,00	5,00%	10,00
			Total Corrigido:		99.925,76€

**11.** O Requerente, procedeu à depreciação de diversos bens intangíveis aos quais atribuiu o Código 2470, e com as seguintes designações, respetivamente “Terrenos”, “Projetos”, “Ligação à Rede”, “Coordenação”, “Acesso”, “Licenciamento”.

**12.** O Requerente peticiona a anulação na parte do referido ato de liquidação adicional que reflete a correção ao resultado tributável do grupo no período de tributação de 2013 no montante de € 99.925,76.

**13.** Correção sobre a qual foi aplicado o imposto de IRC à taxa de 25%, a Derrama Estadual à taxa de 3% e a Derrama Municipal à taxa de 1,5%, o que consequentemente determinou o imposto a pagar de € 29.478,10, [(€ 99.925,76 x 25%) + (€ 99.925,76 x 3%) + (€ 99.925,76 x 1,5%)].

**14.** Foi o Requerente notificado da demonstração de liquidação de IRC n.º 2017... e correspondente acerto de contas, no dia 2 de Agosto de 2017 relativa ao período de tributação de 2013.

**15.** O pagamento devido foi efetuado a 22 de Setembro de 2017 pela sociedade dominante do grupo.

**16.** A A..., na então qualidade de Reclamante, deduziu em 29 de Dezembro de 2017 reclamação graciosa do referido ato de liquidação adicional de IRC

**17.** No dia 17 de Abril de 2018, o ora Requerente foi notificado do Projeto de Decisão no qual foi proposto o indeferimento da referida reclamação graciosa interposta pela A... .

**18.** A A... foi notificada, no dia 23 de Maio de 2018, do indeferimento integral do pedido formulado, não obstante a AT ter decidido, no âmbito desse indeferimento, convolar o pedido de anulação da correção ao montante deduzido a título de PEC num

pedido de revisão do ato tributário ao período de 2010, o qual já foi, entretanto, decidido favoravelmente ao Requerente.

**19.** Em 14 de Maio de 2014 a B... submeteu a Declaração Modelo 22 de IRC individual, referente ao exercício de 2013.

**20.** A B... é desde o período de tributação de 2009 sociedade dominada do Grupo B..., o qual se encontra sujeito ao RETGS nos termos do artigo 69.º e seguintes do Código do IRC.

**21.** A B... detém dois parques eólicos com data de início de exploração em 2004 e 2009, respetivamente, sendo proprietária de 25 turbinas eólicas no valor patrimonial tributário total de € 12.594.720,00.

**22.** Conforme inscrito nas cadernetas prediais urbanas a B... detém 25 prédios urbanos com o valor patrimonial total de € 12.594.720,00 distribuídos por 11 artigos com um valor individual de € 503.800,00 e 14 artigos com um valor individual de € 503.780,00

**23.** Conforme resulta das Cadernetas Prediais, a Sociedade B... não é detentora de terrenos urbanos ou rústicos.

## **F- FACTOS NÃO PROVADOS**

**24.** Dos factos com interesse para a decisão da causa, objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

## **G- QUESTÕES DECIDENDAS**

**25.** Atenta as posições das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentado, cabe ao Tribunal apreciar e decidir sobre:

- (i) A declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2017..., correspondente ao ano fiscal de 2013, no montante € 29.478,10 (vinte e nove mil quatrocentos e setenta e oito euros e dez cêntimos).
- (ii) O pagamento de juros indemnizatórios;

## **H- MATÉRIA DE DIREITO**

**26.** Conforme anteriormente exposto, a questão central a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral, prende-se com a apreciação da legalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2017..., correspondente ao ano fiscal de 2013, no montante € 29.478,10 (vinte e nove mil quatrocentos e setenta e oito euro e dez cêntimos).

**27.** Deste modo a questão a decidir, prende-se com a apreciação do regime jurídico-fiscal da depreciação de bens registados com o código 2470 referente à tabela I do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro.

**28.** Iremos assim analisar as correções ao resultado tributável do grupo, no montante de €99.925,76, em concreto as resultantes das correções efetuadas ao lucro tributável individual da B... relativas à não dedutibilidade para efeitos fiscais de determinados gastos de depreciação e de amortização.

**29.** Em primeiro lugar, iremos examinar a correção efetuada ao bem registado com a designação “Terreno”, com o código 2470, referente ao ano de 2009, com o valor bruto de 1.758.466,17€, da qual resultou uma correção de 87.923,31€.

**30.** Em segundo lugar, iremos examinar as restantes correções efetuadas aos bens registados com o código 2470 cujo ano de início de utilização é 2004, na qual resultou uma correção de 12.002,45€.

**31.** Analisemos de seguida cada um dos ditos pontos controvertidos.

## **I - A correção efetuada ao bem registado com a designação “Terreno”:**

**32.** Quanto ao bem registado com a designação de terreno, o Requerente defende-se da correção suprarreferida, alegando que lhe é permitido proceder à depreciação dos bens registados com o Código 2470, porque apesar da designação terreno não se trata de aquisição de qualquer terreno, mas sim refere-se a direitos de utilização e custos relacionados com a obtenção dos espaços necessários à construção do parque eólico, na realidade refere-se a um Projeto de Desenvolvimento.

**33.** Ao contrário do Requerente, a Requerida, sustenta a sua posição, defendendo que os imóveis, na parte correspondente ao valor dos terrenos, não estão sujeitos a depreciação, pelo que os gastos registados a esse título não são dedutíveis fiscalmente, - nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 34º do CIRC.

**34.** Vejamos, para este efeito o disposto no regime das depreciações e amortizações previsto nos artigos 29.º e seguintes do CIRC, e as disposições estabelecidas pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, que estabelece o regime das depreciações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

**35.** O regime jurídico fiscal das depreciações e amortizações, encontra-se previsto nos artigos 29.º e seguintes do Código do IRC, no qual é definido os elementos essenciais do regime de depreciações e amortizações, nomeadamente os elementos depreciáveis e amortizáveis, a respetiva base de cálculo e os métodos aceites para efeitos fiscais, permitindo dessa forma flexibilidade aos agentes económicos, e remete quando necessário para o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

**36.** Deste modo da análise ao regime jurídico fiscal, o artigo 29.º n.º1 alínea a) estabelece que *“São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais: a) Os ativos fixos tangíveis e os ativos intangíveis;”*

**37.** Já o artigo 34.º do CIRC elenca as depreciações e amortizações não dedutíveis para efeitos fiscais. Desta disposição legal resulta do seu n.º 1 que não são aceites como gastos:

*“a) As depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a depreciação;*

*b) As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou não sujeita a deprecimento;*

*c) As depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores;*

*d) As depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira;*

*e) As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.”*

**38.** Deste modo, resulta do disposto no nº 1 al. b) do art.º 34.º do CIRC que não são aceites como gastos as depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos, ou não sujeita ao deprecimento.

**39.** Retomemos agora ao caso vertente, designadamente aos factos provados, temos que o Requerente, registou várias rubricas com o Código 2470, atribuindo-lhe diversas denominações a cada uma das rubricas. Atribuiu à rubrica aqui em análise, o Código 2470 com a denominação “Terrenos”.

**40.** Contudo, da análise do probatório, resulta que o Requerente não é proprietário de terrenos, é detentor de direitos de exploração dos respetivos terrenos sobre os quais desenvolve projetos e onde implementou 25 turbinas eólicas, das quais é proprietário.

**41.** Por conseguinte, tendemos a concluir que a denominação “Terrenos” é uma designação atribuída pelo Requerente a essa rubrica, contudo essa designação não reflete a realidade material da rubrica, no entanto o que releva para efeitos fiscais não é a designação atribuída, mas sim a verdade material.

42. Deste modo, e de acordo com o exposto anteriormente, o bem designado pelo Requerente como terreno com a rubrica com o Código 2470, não é da sua propriedade, não deveria ter sido designado como terreno, conforme resulta da prova apresentada pelo Requerente, motivo pelo qual não estamos perante o valor dos terrenos, e como tal não lhe é aplicável o disposto na alínea b) do art.º 34º do CIRC.

43. Cabe de seguida analisar se na referida rubrica 2470 se enquadra o projeto de desenvolvimento, e se é passível de depreciação.

44. Para tanto, vejamos o disposto no Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro, sobre o regime das depreciações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, o qual veio revogar o Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, no sentido de adotar normas internacionais de contabilidade e o novo sistema de Normalização Contabilística.

45. Do disposto no artigo 1.º do dito Decreto Regulamentar, resulta que: *1 - Podem ser objecto de depreciação ou amortização os elementos do activo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.*

46. E estabelecem os artigos 16º e 17.º no que a projetos de desenvolvimento diz respeito, a admissibilidade para depreciações e amortizações.

47. Diz-nos o artigo 16.º n.º 1 e n.º 2 aliena a), que: *1 - Os activos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada. 2 - São amortizáveis os seguintes activos intangíveis: a) **Despesas com projetos de desenvolvimento;***

48. Conforme resulta do anteriormente exposto, são amortizáveis os projetos de desenvolvimento. E o artigo 17.º n.º 2 estabelece o conceito de despesas de projetos de desenvolvimento, da seguinte forma: *2 – Para efeitos do disposto no presente decreto regulamentar, consideram-se despesas com projetos de desenvolvimento, as realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros*

*conhecimentos científicos ou técnicos, com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção.*

49. Por conseguinte, em face a prova documental apresentada pelo Requerente, e das disposições legais elencadas, temos que o ativo em questão constitui um Projeto de Desenvolvimento, inserindo-se no conceito de despesas de projetos de desenvolvimento conforme ao disposto no artigo 17.º n.º 2 do Decreto Regulamentar.

50. Face ao regime legal gizado os *Projetos de Desenvolvimento* estão sujeitos a depreciações nos termos do artigo 29º nº 1 al. a) do CIRC e dos art. 1º, 16º e 17º do regime das Depreciações e Amortizações previsto no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009.

51. Destarte, a correção efetuada ao bem registado com a designação “Terreno”, ficou demonstrado que embora o Requerente o tenha denominado como terreno, registou-o com Código 2470 respeitante a Projeto de Desenvolvimento, e demonstrou que se tratava de Projeto de Desenvolvimento, e como tal aceite como gasto a respetiva depreciação e amortização.

52. Nestes termos a referida correção no valor de 87.923,31€ é ilegal.

## **II – Correções efetuadas aos bens registados com o código 2470 cujo ano de início de utilização é 2004**

53. O Requerente, sustenta no que respeita à não dedutibilidade fiscal de depreciações para além da vida útil dos bens no montante de € 12.002,45, que esta correção já se encontra a ser acrescida na Declaração Modelo 22 da B... relativa ao exercício de 2013, no campo 775.

54. A Requerida sustenta que as quotas aplicadas pelo Requerente aos restantes bens registados com o Código 2470 do ano de 2004, são inferiores às quotas mínimas, atendendo à taxa máxima de depreciação anual de 33.33% para este tipo de bens, alegando que nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 34º do CIRC, as depreciações praticadas para além do período máximo de vida útil dos bens não são aceites como gastos.

Aqui chegados, vamos analisar a segunda parte da questão controvertida, ou seja, saber se o Requerente já tinha considerado esta depreciação como “Reintegração e amortização não aceite”, e conseqüentemente se a mesma já se encontra inscrito no campo 775, se assim for então resultará em duplicação a correção efetuada pela Requerida no valor € 12.002,45.

**55.** Ora, da análise da posição assumida pelas partes, resulta que o Requerente utilizou para os bens com o código 2470 uma taxa de depreciação de 5%, contudo como defende o Requerente o respetivo gasto já se encontrava acrescido no campo 775 da declaração de rendimentos, ou seja, já contabilizado pelo Requerente para efeitos fiscais, como uma “Reintegração e amortização não aceite”.

**56.** Por conseguinte, quer o Requerente quer a Requerida aceitam que o valor aqui em causa não é um gasto fiscalmente aceite. Assim fica apenas por decidir se o mesmo já se encontrava acrescido no campo 775 da sua declaração de rendimentos.

**57.** Da análise do probatório, resulta que o Requerente inscreveu no campo 775 o valor de € 196.363,88, da seguinte forma: ao somatório total das reintegrações e amortizações no valor de € 208.366,37, deduziu o valor de € 12.002,45 respeitantes às reintegrações e amortizações não aceites (valor sobre as rubricas aqui em questão), perfazendo o somatório de € 196.363,88.

**58.** Resulta evidente que o Requerente na sua declaração não tinha considerado como um gasto fiscalmente aceite/dedutível as respetivas depreciações de € 12.002,45€, e a AT na correção aqui em apreço veio-a duplicar.

**59.** Em consequência, o presente Tribunal dá provimento ao pedido do Requerente, decidindo pela ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2017..., correspondente ao ano fiscal de 2013, no montante € 29.478,10 (vinte e nove mil quatrocentos e setenta e oito euro e dez cêntimos).

**60.** Quanto aos demais argumentos suscitados pelas partes, o Tribunal Arbitral, nos termos dos arts. 608º, n.º 2, 663º, n.º 2 e 679º do Código de Processo Civil por aplicação do artigo 29.º do RJAMT, não se encontra obrigado a apreciar todos os argumentos alegados

pelo Requerente ou pela Requerida, quando a decisão fique prejudicada pela solução já proferida, como é o caso dos autos, motivo pelo qual ficam prejudicadas para a apreciação as restantes questões submetidas a pedido de pronúncia.

## **J - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.**

**61.** Peticiona ainda o Requerente, o pagamento de juros indemnizatórios.

**62.** Perante o exposto, a liquidação na parte abrangida pela anulação, resulta de erro de facto e de direito imputável exclusivamente à administração fiscal, na medida em que, o Requerente cumpriu o seu dever de declaração.

**63.** Na verdade, ficou demonstrado que o Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido. Desta forma e por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem o Requerente direito aos *juros indemnizatórios* devidos, juros esses que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.ª a 5, do CPPTTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

**64.** Face a todo o exposto e às invocadas normas legais, decide-se pelo provimento do pedido do Requerente.

## **I-DECISÃO**

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2017..., correspondente ao ano fiscal de 2013, no montante € 29.478,10 (vinte e nove mil quatrocentos e setenta e oito euro e dez cêntimos).

- b. Condenar a Requerida, a restituir ao Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período que mediou entre a data de pagamento do imposto até a sua devolução, bem como no pagamento dos juros indemnizatórios vincendos a contar da data da notificação da decisão até efetivo e integral pagamento, tudo nos termos dos n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT, à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral reembolso.

Fixa-se o valor do processo em € **29.478,10** (vinte e nove mil quatrocentos e setenta e oito euros e dez cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo, aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnado, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 1.530,00€ (mil quinhentos e trinta euros), a cargo da Requerida, conforme ao disposto no artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, ao disposto no artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 10 de Janeiro de 2019

A Árbitra

Rita Guerra Alves

*Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária.*