

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 888/2019-T

Tema: IRC – Amortizações; Aerogeradores

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Ana Teixeira de Sousa e Dr. Arlindo José Francisco (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 13-03-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

Eólica A..., Lda, NIPC..., com sede na com sede na ..., n.º ... –...-... ... (doravante designada como "Requerente"), apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei nº 81/2018, de 15 de Outubro, nos artigos 2.ª, e 10.º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), tendo em vista a anulação da liquidação de IRC, do ano de 2009, n.º 2012... e da liquidação de juros compensatórios n.º 2012... .

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** em 26-12-2019.

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 12-02-2020, 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 13-03-2020.

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

Por despacho de 06-07-2020, foram notificadas as Partes para se pronunciarem sobre a faculdade de aproveitamento de provas produzidas no processo arbitral n.º 16/2015-T, entre as mesmas Partes.

Apenas a Requerente se pronunciou, dizendo nada ter a opor ao aproveitamento da prova testemunhal que foi realizada no processo arbitral n.º 16/2015-T.

Por despacho de 21-09-2020, foi decidido aproveitar a prova testemunhal produzida no processo n.º 16/2015-T, e ordenada a junção aos autos da respectiva gravação.

No mesmo despacho, foi decidido notificar as Partes para alegações simultâneas, até ao dia 08-10-2020.

Apenas a Administração Tributária apresentou alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

Cumprе 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) Foi realizada uma acção inspectiva à Requerente ao abrigo da Ordem de Serviço OI2012..., datada de 09-05-2012, que teve por objecto o exercício de 2009, em sede de IRC;
- C) Na sequência dessa acção inspectiva foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

**III, DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES
MERAMENTE ARITMÉTICAS**

A análise à situação tributária do Sujeito Passivo, foi efetuada com a profundidade considerada adequada aos objetivos a atingir. Em sede de IRC, foram apuradas algumas irregularidades, pelo que se propõem as seguintes correções:

III.1 - IRC

III.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 33º do CIRC, razão por que 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 66.2.3 -Amortizações e Ajust. do Exercido/Imobilizações Corpóreas/Equipamento Básico (cfr anexo 3):

(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	52.380.395,24	3.493.772,42	15
TOTAL	52.975.576,83	3.522.350, 25	

III.1.1.1 -Amortizações - Imobilizado Corpóreo

Os elementos do activo imobilizado corpóreo da empresa são constituídos essencialmente por aerogeradores, citados no ponto II.3.1.2, deste Relatório.

Face à inexistência deste tipo de equipamentos nas tabelas anexas ao Decreto Regulamentar (DR) 2/90 de 12-1, 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 2/90, 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, da 15 anos.

Contactado o fornecedor dos aerogeradores (B...) 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 6).

No caso dos aerogeradores, equipamentos que não constam da tabela anexa ao DR 2/90, 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 5.º do Decreto Regulamentar 2/90 de 12/1.

III.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	52.380.395,24	3.493.772,42	2.619.019,76	874.753,66
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 874.753,66 euros, por acréscimo deste valor ao quadro 07 da declaração modelo 22 de 2009.

(...)

VIII. DIREITO DE AUDIÇÃO

A Eólica A..., Lda, após ter sido notificada do projeto de correções, veio exercer o direito de audição, através de petição, entregue nestes serviços, dentro do prazo estabelecido.

A correcção agora contestada refere-se ao valor da amortização dos aerogeradores, que tem por base o tempo de vida útil dos bens de equipamento. Como nas tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12 de Janeiro, não está prevista a taxa de amortização para este tipo de bens de equipamento, a empresa considerou o tempo de vida útil de 15 anos e amortizou os referidos aerogeradores, à taxa de 6,67%, tendo a Administração fiscal corrigido a taxa, para 5%, correspondente a 20 anos de vida útil.

No caso dos aerogeradores, equipamentos que não constam da tabela anexa ao DR 2/90, o cálculo das amortizações do exercício aceite para efeitos fiscais, deve ser de acordo com o período de utilidade esperada, nos termos do n.º 2 do artigo 30º do CIRC e do n.º 3 do artigo 5º do referido DR.

A Eólica A... vem agora contestar a correcção, proposta com os seguintes fundamentos:

- *refere que a norma internacional invocada para a correção, é de 1999, e que não está de acordo, nem com a localização, nem com o tipo de equipamentos utilizado pela empresa, nos seus parques eólicos, que estão sujeitos a condições atmosféricas mais adversas, e como tal sujeitos a um maior desgaste. Concretiza utilizando o exemplo de um dos aerogeradores, que foi deslocalizado, ao fim de 2 anos de utilização, por se ter constatado sinais de desgaste e corrosão.*
- *contesta o facto da empresa B..., fabricante dos equipamentos, tenha esclarecido que o tempo de vida útil dos aerogeradores é de 20 anos, quando o contrato de manutenção é de 12 anos, e fora deste prazo não se compromete com a substituição de peças, apenas assegura mão-de-obra.*
- *de seguida refere-se ao funcionamento de parques, sem os identificar ou localizá-los, para concluir que entre os 10 e 15 anos é determinante a sua substituição e que apenas um atingiu a meta dos 20 anos, dado que as despesas de desmantelamento, são superiores aos custos de manutenção, para a continuidade do seu funcionamento;*
- *que, também para as instituições de crédito a vida útil de um parque eólico é de 15 anos;*
- *a concluir considera que os 15 anos de período de vida útil utilizado, "...se situa entre o período mínimo exigível para o funcionamento de qualquer equipamentos desta natureza (10 anos) e o prazo máximo que o construtor assinala (20 anos)."*

Ora se a Norma Internacional, mencionada é de 1999, e não foi revista, é porque se mantém actualizada.

Os prazos dos contratos de manutenção, nem sempre estão correlacionados com os tempos de vida útil dos bens de equipamento, a que respeitam.

Também os prazos do crédito podem não ser coincidentes com os tempos de vida útil dos bens de equipamento que estão a financiar.

O construtor refere-se a 20 anos como o tempo de vida útil esperado, de acordo com a norma internacional, a que está obrigado a respeitar.

Dado que no direito de audição agora apreciado, não foram suscitados, nem apresentados, quaisquer provas, elementos ou argumentos que contrariem a correção proposta, mantém-se a mesma.

- D) Na sequência da referida correção à matéria tributável da Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, em 25-07-2012, liquidação de IRC, do ano de 2009, n.º 2012..., no valor de € 231.809,72, bem assim como a liquidação de juros compensatórios n.º 2012..., no valor de € 19.637,14, e a demonstração de acerto de contas n.º 2012..., no total de € 251.446,86 (documentos n.ºs 2, 3 e 4, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- E) A Requerente considerou que os aerogeradores têm um período de vida útil de 15 anos, amortizando-os à taxa de 6,67%;
- F) O pagamento da tarifa bonificada para produção de energia a partir de fontes renováveis é de 15 anos;
- G) O prazo contratado pela Requerente, com entidades bancárias, para o reembolso do financiamento concedido para a construção do parque eólico é de 15 anos;
- H) 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;
- I) A empresa que forneceu os aerogeradores à Requerente apenas aceitou celebrar um acordo de manutenção dos aerogeradores até um período máximo de 12 anos;
- J) Não existiam, em 2009, dados estatísticos ou experimentais que permitissem determinar com segurança a durabilidade dos aerogeradores utilizados pela Requerente;
- K) Em 11-12-2012, a Requerente impugnou a liquidação no Tribunal Tributário de Lisboa, tendo processo o n.º .../16...BELRS (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- L) Em 16-12-2019, a Requerente pediu a extinção da instância no referido processo de impugnação judicial (documento n.º 5);
- M) Em 23-12-2019, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

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.

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 2/90, de 12 de Janeiro, para as instalações «*não especificadas*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, não estando prevista nas tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, 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 30º do CIRC e do n.º 3 do artigo 5º 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 2009, em matéria de IRC, é aplicável, a redacção do CIRC anterior ao 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 30.º do CIRC, na redacção do Decreto-lei n.º 198/2001, 3 de Julho, estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 30.º

Quotas de reintegração e amortização

1 - Para efeitos de aplicação do método das quotas constantes, a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando as taxas de reintegração e amortização, definidas no decreto regulamentar que estabelecer o respectivo regime, aos seguintes valores:

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

2 - 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. (destacado do Tribunal)

(...)

Na mesma linha, o Decreto Regulamentar n.º 2/90, 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 2/90, a taxa de amortização para aerogeradores, a Requerente tinha de aplicar uma taxa que fosse 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 2009, 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* (páginas 37 e seguintes da parte do processo administrativo denominada «506192350_1-3», com os anexos ao Relatório da Inspeção Tributária).

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 te, como consequência uma mais rápida deterioração e, consequentemente, uma 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 2009 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 legislativa só tenha efeito normativo para o futuro, o que está em causa no presente processo é saber se era razoável, em 2009, 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 2009 era perfeitamente razoável que não se esperasse um período superior.

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

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 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. Decisão

Nestes termos, acorda este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação de IRC relativa ao exercício de 2009, com o n.º 2012..., a respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2012... e a demonstração de acerto de contas n.º 2012... .

6. 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 € **251.446,86**.

8. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.896,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 19-10-2020

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Ana Teixeira de Sousa)

(Dr. Arlindo José Francisco)