

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 573/2016-T

Tema: IRC - Regime das Amortizações e Depreciações - Período de vida útil esperada.

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. A sociedade A...– Sucursal em Portugal (doravante designada por “Requerente”), com o n.º de identificação fiscal..., com sede social no ...– Rua...–..., ...– Cascais, apresentou, no dia 20 de setembro de 2016, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, i.e., Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de Tribunal Arbitral, de forma a serem declaradas ilegais as seguintes liquidações adicionais: i) n.º 2016...; ii) n.º 2016...; e iii) n.º 2016..., que correspondem, respetivamente, aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, relativas ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), consumando-se as correções numa redução dos prejuízos fiscais apurados naqueles exercícios, no valor total de € 515.694,63, sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”).

A) Constituição do Tribunal Arbitral Coletivo

2. De acordo com a 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 do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo (“Tribunal”) os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação no dia 23 de novembro de 2016.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal ficou constituído no dia 12 de dezembro de 2016.

B) História processual

4. No pedido de pronúncia arbitral (a seguir abreviadamente PI), a Requerente peticionou a declaração de ilegalidade das liquidações adicionais mencionadas *supra*, as quais previam as correções ao prejuízo fiscal apurado pela Requerente, suscitadas no âmbito de uma inspeção realizada pela AT por respeito aos aludidos períodos de tributação.

5. A AT apresentou resposta, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, com base em que as correções efetuadas se encontram, de facto e de direito, devidamente fundamentadas, não podendo ser assacado nenhum vício ou ilegalidade.

6. Por despacho de dia 6 de fevereiro de 2017, o Tribunal, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, agendou a reunião a que se refere o artigo 18.º do mesmo diploma para o dia 16 de março de 2017, na qual se procedeu à inquirição de testemunhas arroladas pela Requerente, a saber, B..., que prestou o seu depoimento em inglês, com tradução para português assegurada pelo intérprete Dr. C..., e D..., tudo conforme ata constante dos autos.

7. No final da audiência, o Tribunal notificou a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias, o que foi devidamente concretizado, respetivamente, em 27.3.2017 e em 19.4.2017, tendo as partes, no essencial, reportando-se aos depoimentos testemunhais, mantido as posições expostas nos seus articulados.

8. O prazo final fixado para a emissão da decisão arbitral foi o dia 12 de maio de 2017.

9. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), a cumulação de pedidos formulada é admissível nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do RJAT, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo

1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). Não ocorrem quaisquer nulidades, exceções ou questões prévias a decidir, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

II. Questão a decidir

10. O presente Tribunal apreciará e decidirá do mérito da causa, que consiste em apreciar se o período de vida útil de 20 anos definido pela Requerida no âmbito das correções aritméticas na base das liquidações de IRC n.ºs 2016..., 2016 ... e 2016... para os aerogeradores eólicos do Parque Eólico de ... se considera como razoável, tendo em consideração a regulação aplicável, nos termos do que resultava, à data relevante dos factos, do n.º 2 do artigo 31.º (exercícios de 2012 e 2013) e do n.º 3 do artigo 31.º (exercício de 2014) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) e do n.º 3 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

11. Neste objeto, cabe resolver as questões suscitadas pela Requerente quanto ao erro nos pressupostos de facto e de direito das correções aritméticas determinativas das liquidações impugnadas no que concerne à consideração do período de vida útil esperado dos aerogeradores do Parque Eólico de ... de 20 anos, correspondente a uma taxa de depreciação de 5%, em vez do período de 16 anos adotado pela Requerente, correspondente a uma taxa de depreciação de 6,25%, bem como quanto à violação dos princípios constitucionais da igualdade e da tributação do lucro real.

III. Decisão da matéria de facto e sua motivação

12. Examinada criticamente a prova documental produzida, designadamente os documentos juntos com a PI e o Relatório de Inspeção Tributária (RIT) constante a fls. 3 e seguintes do procedimento administrativo tributário (PA), e apreciados os depoimentos testemunhais prestados, o Tribunal julga como provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

I. A Requerente, A... Sucursal em Portugal, é uma representação permanente da sociedade comercial de direito alemão E..., com sede em..., ...,, Alemanha, que

tem como objeto social a participação em sociedades de parques eólicos destinadas a gerir e a administrar instalações de energia eólica (conforme cópia da certidão permanente junta como doc. n.º 4 à PI), encontrando-se enquadrada no regime geral de tributação em IRC desde 1.1.2007 (cfr. facto reconhecido no n.º 16 da PI e consignado no RIT, p. 8).

- II. A Requerente é proprietária do Parque Eólico do ..., no concelho de ..., distrito de..., que se encontra em funcionamento desde 2009, constituído por quatro aerogeradores eólicos, com uma altura de 80 m, de 2MW, fabricados pela F..., e um edifício de apoio, onde funcionam uma subestação de saída de energia elétrica e os sistemas de controlo e comando automatizados, edificadas ao longo de uma das cumeadas da..., próxima do sítio do ... (depoimentos testemunhais de B... e D... RIT, p. 8).
- III. A Requerente escolheu para o Parque Eólico do ... um tipo de aerogerador de Classe 1 – Classe de aerogeradores que garante níveis mais elevados de robustez e segurança (facto reconhecido no n.º 135.º da PI).
- IV. O Estudo Prévio do “Parque Eólico do...”, anexo à Declaração de Impacte Ambiental Projeto “Parque Eólico do ...”, reporta-se no ponto n.º 46 ao “horizonte de tempo de vida útil do parque eólico, de 20 a 25 anos” (cfr. o referido Estudo a fls. 61 a 74 do PA, bem como no doc. n.º 13 junto à PI).
- V. A Requerente atribuiu aos referidos aerogeradores eólicos (compostos por turbinas e fundações) um período de vida útil esperado de 16 anos, correspondente a uma taxa de depreciação de 6,25%, definindo-os como Máquinas Não Especificadas e enquadradas no Código 2295 da Tabela II – Taxas Genéricas do Decreto-Regulamentar n.º 2/90 (cfr. facto reconhecido no n.º 27 da PI).
- VI. A Requerente foi objeto, ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI2015..., OI2016... e OI2016..., de uma inspeção tributária interna, de âmbito parcial, que incidiu sobre IRC, por respeito aos períodos de tributação de 2012, 2013 e 2014, da qual resultou o Relatório de Inspeção Tributária constante a fls. 3 e seguintes do PA e igualmente junto como doc. n.º 9 à PI.

VII. Nos termos do referido RIT, foram concretizadas correções de natureza meramente aritméticas em sede de IRC, com base em que “o contribuinte considerou indevidamente a dedutibilidade para efeitos fiscais de gastos que não preenchem os requisitos legais previstos no artigo 34.º do CIRC, consubstanciada na prática de taxas de amortização superiores às permitidas legalmente. Da incorreção praticada resultou um acréscimo ao lucro tributável no montante de 171.898,21€ em cada um dos anos” (fls. 4 do PA), correções essas que se resumem no seguinte quadro (cfr. RIT, pp. 7 e 15):

Lucro Tributável/Matéria Coletável por período	Montante declarado	Correção proposta	Montante corrigido
	(a)	(b)	(c)=(a)+(b)
2012	-306.410,60	171.898,21	-134.512,39
2013	-174.475,47	171.898,21	-2.577,26
2014	-249.411,60	171.898,21	-77.513,39

VIII. Para sustentar estas correções, consignou-se no RIT o seguinte, que releva destacar aqui (pp. 12 a 15):

- “verificou-se que o sujeito passivo está a depreciar parte das torres eólicas (turbinas e fundações) à taxa de 6,25%”;
- “as tabelas anexas a estes Decretos Regulamentares [n.º 2/90, de 12.1 (em vigor até ao período de tributação de 2009) e n.º 25/2009, de 14.9 (em vigor para os períodos de tributação que se iniciem em ou após 1.12010)] serão sempre omissas, relativamente a determinados bens, como era o caso para as torres eólicas, no que aos períodos de tributação em análise diz respeito (2012, 2013 e 2014).

Para suprir esta lacuna, determinava o n.º 2 do art.º 31.º do CIRC, no que respeita aos exercícios de 2012 e 2013, que “*relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela*

Direção-Geral dos impostos sejam considerados razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada", bem como o n.º 3 do art. 31.º do CIRC determinava, para o exercício de 2014, que "relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela Autoridade Tributária e Aduaneira sejam considerados razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos.

O DR 25/09 refere, no n.º 3 do seu art.º 5.º 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 Direção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada".

Na sequência desta omissão, a Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (DSIRC) emitiu parecer, em julho de 2015, relativamente aos parques eólicos (...), no qual é referido que:

(...) Aos sujeitos passivos detentores de parques eólicos que solicitaram autorização à AT (...) para aplicação de uma taxa de depreciação anual de 5%, com base numa vida útil estimada mínima de 20 anos, foi-lhes autorizado por despacho superior ...

... Esta Direção de Serviços solicitou aos requerentes que enviassem os estudos técnicos que lhes permitiram concluir que a vida útil estimada dos "Parques Eólicos", era de 20 anos. Foi-nos enviado entre outros, o parecer, do qual se transcreve o seguinte excerto: "... A tecnologia eólica conheceu um avanço notável em menos de duas décadas. Assim, passou-se de uma situação de perfeita incipiência tecnológica para a existência de turbinas com 6 MW, com rotores de mais de 120 m de diâmetro que conseguem apresentar níveis de fiabilidade mecânica acima de 95% ...

Ora toda a indústria refere como tempo de vida útil de projeto o valor de 120 000 horas de funcionamento, o que com fatores de carga standard significa aproximadamente 20 anos. Para confirmação deste valor basta consultar na Web algumas instituições de referência desta indústria, independentes e autónomas dos fabricantes:...

"Defina-se pois uma vida útil efetiva das centrais eólicas de PRE, em Portugal de 20 anos".

Assim, até à alteração introduzida pelo art.º 23º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, ao código 2250 da tabela II anexa àquele diploma, foi a taxa máxima de 5% a autorizada pela AT, aos sujeitos passivos que apresentaram o respetivo requerimento, com base nos estudos/pareceres enviados por aqueles e ao abrigo do n.º 3 do art.º 5.º do D.R. 25/2009, de 14 de Setembro.

O n.º 2 do art. 55º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, determina que esta Lei aplica-se aos períodos de tributação que se iniciem, ou aos factos tributários que ocorram, em, ou após 1 de janeiro de 2015.

Face ao exposto, relativamente às depreciações dos parques eólicos (ativos fixos tangíveis como um todo), afigura-se-nos que a taxa máxima de depreciação a aceitar para efeitos fiscais será de 5%, nos períodos de tributação que se tenham iniciado antes de 1 de janeiro de 2015, ao abrigo do n.º 3 do art. 5.º do Dec. Reg. N.º 25/2009, de 14 de setembro".

Referindo-se o então n.º 2 do art.º 31.º do CIRC e os n.ºs 3 dos art.º 5.º do DR 2/90 e DR 25/09 ao período de utilidade esperada como critério definidor da razoabilidade das taxas a utilizar, e conforme referido no parecer da DSIRC acima mencionado, os serviços efetuaram diversos contactos, de forma informal, a vários fornecedores de equipamentos por forma a concluir qual seria o período de utilidade esperada dos mesmos.

Na sequência dos referidos contactos, verificou-se que os fornecedores produzem equipamentos, concebidos para situações de funcionamento e manutenção standard, que apesar das perdas de eficiência decorrentes do desgaste sofrido ao longo do tempo, garantem rentabilidade económica por períodos de pelo menos 20 anos, sendo que a partir daí os custos de manutenção tenderão a ser mais elevados, devido à necessidade de substituição de componentes mais dispendiosos (...),

Relativamente à viabilidade económica de projetos eólicos, foi ainda consultado o estudo técnico, realizado pelo Laboratório Nacional de Energia e Geologia

(LNEG), relativo ao "período de vida útil esperada de equipamentos de conversão de energia eólica" elaborado no âmbito de uma prestação de serviços acordada entre o LNEG e a APREN - Associação Portuguesa de Produtores de Energias Renováveis (...).

O estudo em causa baseou-se em dois aspetos fundamentais: a identificação da redução da produção energética ao longo do tempo através da determinação da tendência do fator capacidade; e o decréscimo da rentabilidade económica de um parque eólico.

Relativamente a este último aspeto em particular, conclui o estudo que, face à degradação do fator de capacidade de uma turbina (que varia até 20%, ao longo de um período de 35-40 anos de operação), o período de rentabilidade máxima de um parque eólico situa-se entre os 20 e 25 anos, isto considerando a não viabilidade comercial de um projeto atingida quando a Taxa Interna de Rentabilidade é inferior a 8% (correspondente a uma redução da energia produzida superior a 11%).

Sobre o período de utilidade esperada de um parque eólico, veja-se ainda, por exemplo o "Guide de l'étude d'impact sur l'environnement des parcs éoliens" elaborado pelo Ministère de l'Ecologie et du Développement Durable francês, disponível na Web, o qual aponta, na sua página 52, para um período de vida estimada dos aerogeradores, de 20 a 30 anos, ou o "Renewable Energy Fact Sheet: Wind Turbines" elaborado pela United States Environmental Protection Agency, também disponível na Web, o qual menciona, na sua página 2, uma vida útil típica de 20 anos.

Conforme também mencionado no parecer da DSIRC, consultados vários estudos de impacto ambiental elaborados para diversos parques eólicos, constata-se que a vida útil estimada considerada nos mesmos é de 20 anos.

Todos os elementos mencionados anteriormente apontam assim no sentido de um período de utilidade esperada dos projetos de parques eólicos de 20 anos, período de rentabilidade máxima dos mesmos, sendo que a partir desse momento a referida rentabilidade diminui, isto não obstante a que os aerogeradores possam ter um período de duração superior (com a manutenção apropriada)

como referido, por exemplo, no estudo do LNEG, onde é considerado o estudo do fator de capacidade destes últimos até aos 40 anos”.

- “No caso em concreto do Parque Eólico do..., os elementos recolhidos permitem também apontar para um período de utilidade esperada do respetivo parque eólico de 20 anos, senão vejamos:

** No anexo à Declaração de Impacte Ambiental relativa ao Estúdio Prévio do Parque Eólico do..., lê-se, na sua página 10 - ponto 46, que o horizonte de tempo de vida útil do parque eólico é de 20 a 25 anos (...).*

** Da análise ao mapa de depreciações e amortizações verifica-se que a “linha de alta tensão” («ramais» de ligação à rede pública), classificada como ativo intangível e componente importante do parque eólico, está a ser amortizada à taxa de 5%, de acordo com o previsto na al. b) do n.º 2 do art. 16.º do DR 25/09, e determinada em função do período de tempo em que tiver lugar a utilização exclusiva (código 2475 da Divisão II da Tabela II - Taxas genéricas - anexa ao DR 25/09). Assim, o sujeito passivo está a considerar implicitamente um período de utilização de 20 anos.*

Logo, tudo apontando, nos elementos relativos ao sujeito passivo, para um período de funcionamento dos respetivos parques eólicos de pelo menos 20 anos, poderá concluir-se por um período de utilidade esperada dos mesmos de igual duração, em consonância com as considerações gerais anteriormente mencionadas, nomeadamente, com o referido no parecer da DSIRC.

A ser assim entendido, as depreciações aceites, para efeitos fiscais, conforme disposto no então n.º 2 do art.º 31.º do CIRC e nos n.ºs 3 dos artigos 5.º do DR 2/90 e DR 25/09, deverão considerar um período de utilidade esperada, com carácter de razoabilidade, de 20 anos, a que corresponderá uma taxa de depreciação de 5%.

As diferenças entre os montantes das depreciações contabilizadas pelo sujeito passivo e os montantes das depreciações aceites fiscalmente são iguais nos períodos de 2012, 2013 e 2014, sendo em cada exercício as seguintes:

Descrição	Ano	Valor base	Elementos declarados		Fiscalmente aceites		Correção
			Taxa	Depreciações do período	Taxa	Depreciações do período	
433- Equipamento básico							
Turbinas	2009	13.295.	6,25	830.944,34	5,00	664.755,47	166.188,
Fundações	2009	109,45	%	28.546,69	%	22.837,35	87
		456.747	6,25		5,00		5.709,34
		,03	%		%		
Total							Correções
171.898,21							

IX. Na sequência das correções resultantes da indicada ação inspetiva, a Requerente foi objeto das liquidações de IRC n.ºs 2016..., 2016 ... e 2016..., respeitantes, respetivamente, aos anos de 2012, 2013 e 2014, que corrigiram o prejuízo fiscal declarado naqueles anos em €171.898,21 cada, no total de €515.694,63 (conforme docs. n.ºs 1, 2 e 3 juntos à PI e RIT, p. 16).

13. Ainda com relevo para a decisão da causa, o Tribunal julga como não provados os seguintes factos:

- i) O esforço e desgaste a que os aerogeradores do Parque Eólico do ... estão sujeitos, por força da sua localização na região montanhosa da ..., dado o relevo do terreno, constituído por uma série de encostas íngremes, e as condições climáticas adversas, com ventos muito fortes, determina um tempo de vida útil dos componentes dos aerogeradores não superior a 16 anos (alegações constantes dos n.ºs 133.º e 134.º da PI).

- ii) Existe um histórico de reparações e manutenções já efetuados no Parque Eólico do ... que patenteia a deterioração dos equipamentos, com problemas de funcionamento antes mesmo de completarem dez anos (alegações constantes dos n.ºs 137.º e 138.º da PI).
- iii) O período de utilidade esperada dos aerogeradores do Parque Eólico do ..., nas particulares condições climatéricas e de relevo do terreno do local onde estão instalados, é inferior a 20 anos (alegação constante dos n.ºs 140.º e 141.º da PI).

14. A convicção do Tribunal sobre os factos dados como provados resultou do exame dos documentos anexados aos autos, do reconhecimento de factos efetuado pela Requerente, dos depoimentos das testemunhas indicadas, que revelaram conhecimento direto da matéria reportada no ponto n.º II do probatório, tudo conforme se especifica nos pontos da matéria de facto acima enunciados.

15. Quanto aos factos dados como não provados, os documentos juntos aos autos e os depoimentos das testemunhas arroladas pela Requerente, B..., trabalhador da Requerente há 17 anos com funções na parte técnica do funcionamento de parques eólicos, e que desde 2009 se deslocou por sete ou oito vezes ao Parque Eólico do ..., e D..., engenheiro eletrotécnico, sócio gerente de empresa prestadora de serviços na área da manutenção elétrica para a Requerente, apenas permitiram concluir pela não demonstração dos factos a que se reportam as alegações acima indicadas no n.º 13, como se passa a explicitar.

16. A testemunha B... deu indicação de alguns hiatos temporais que, na sua opinião, poderiam servir de base à definição de uma vida útil esperada para os aerogeradores, nomeadamente o período do financiamento contraído para a aquisição dos aerogeradores (18 anos), o período durante o qual a Requerente irá beneficiar de uma tarifa especial para produção de energia a partir de fontes renováveis (15 anos), ou ainda, o período de cobertura de garantia conferido pelos fabricantes de aerogeradores à Requerente (15 anos).

Ora, não se pode deixar de salientar que nenhum dos períodos indicativos corresponde à vida útil utilizada pela Requerente.

Por outro lado, esta testemunha declarou que os aerogeradores do ... eram do mesmo tipo dos existentes no Norte da Alemanha, mas a localização era completamente diferente, estes situados em região plana a nível do mar, com ventos horizontais, ao passo que no ... estão situados nas montanhas, com ventos que vêm de baixo, com maior humidade e mais fortes. Nesta sequência, declarou que o período estimado de vida útil dos aerogeradores na Alemanha era de 20 anos, que é o homologado, enquanto previa para o ..., em razão do valor de produção ser mais elevado e devido à maior carga sobre as turbinas causada pela turbulência, um período de vida útil menor em cerca de 20%.

Porém, questionado sobre se a indicação desse período temporal para o ... constituiria um valor absoluto, de tal modo que os aerogeradores não funcionariam após esse período, reconheceu ser difícil afirmar isso, mas que havia o risco elevado de proximidade do fim de vida útil, em atenção ao maior esforço exigido no ..., muito embora admitisse ser possível substituir componentes, mas que o seu custo poderia ser significativo.

Depois, interrogada sobre as razões pelas quais a avaliação do projeto, até por uma questão de rigor e alinhamento de expectativas, não foi reduzida de 20 para 16 anos, a testemunha B... referiu que a diferença entre os 20 anos de exploração do parque (previstos na avaliação do projeto) e a vida útil indicada para os aerogeradores (16 anos) era um risco do negócio que a Requerente decidiu assumir.

Justamente, o Tribunal não pode deixar de atribuir relevância ao facto, acima dado como provado no n.º IV, de o Estudo Prévio do “Parque Eólico do...”, anexo à Declaração de Impacte Ambiental, considerar um “horizonte de tempo de vida útil do parque eólico, de 20 a 25 anos”, sendo sabido que tal espécie de estudos tem em consideração as características ambientais e morfológicas da região em que se localiza o parque eólico.

Acresce que, conforme se deu como provado (n.º III), foi escolhido para o Parque Eólico do ... um tipo de aerogerador de Classe 1, que constitui uma classe de aerogeradores que garante níveis mais elevados de robustez e segurança. Note-se, aliás, que no próprio

documento n.º 5 junto à PI faz-se referência ao facto de os modelos de turbinas MM da F... poderem ser ajustados para se adaptarem a todas as classes de vento e condições de localização, assegurando “total flexibilidade e eficiência económica em todas as velocidades de vento e condições de localização”.

Nesta base, o Tribunal não considerou as declarações neste âmbito prestadas pela testemunha B... suficientemente concludentes para se poder julgar comprovado que, pelas suas concretas características e pelas condições climatéricas e de terreno do local onde estão instalados, os aerogeradores do Parque Eólico do ... possuem um período de vida útil esperado inferior a 20 anos.

No que concerne a problemas de manutenção, a testemunha B... fez referência à “previsão” de 12 anos de serviço para se verificar a necessidade de substituição de componentes principais dos aerogeradores, mas concretamente quanto a intervenções específicas ocorridas aludiu apenas a já terem sido substituídos “alguns rolamentos em algumas turbinas” e que se deteta já alguma deterioração ou desgaste. Como tal, o Tribunal considera que não foi feita prova cabal da ocorrência de um “histórico de reparações e manutenções já efetuados no Parque Eólico do ...”.

Quanto à testemunha D..., o respetivo depoimento revelou-se manifestamente insuficiente em relação à factualidade em causa nos autos, atinente ao Parque Eólico do Com efeito, tal testemunha, que afirmou acompanhar na parte elétrica o Parque Eólico do ..., bem como o Parque Eólico de ..., contíguo aquele, questionado sobre a substituição das componentes principais dos parques eólicos e sobre a respetiva duração pelo período de 16 anos, depois de assinalar não ser engenheiro mecânico e “não conhece[r] os relatórios de manutenção” do Parque Eólico do ... (“não sei o que tem acontecido”), dado a sua “responsabilidade não chegar a isso”, não se pronunciou especificamente sobre a situação no ..., mas antes sobre parque eólico no ..., sobre o qual tinha experiência, e que declarou ser um “pouco similar em termos de ventos”.

Por estes motivos, o Tribunal não julgou provadas as alegações acima indicadas no n.º 13.

IV. Do Direito

A) Quadro jurídico

17. Dado que a questão jurídica a decidir no presente processo exige que se interpretem os textos legais pertinentes, importa, em primeiro lugar, elencar as normas que compõem o quadro jurídico relevante, à data da ocorrência dos factos (2012, 2013 e 2014).

18. Decorre do artigo 5.º, n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro 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*”.

19. Já no Código do IRC, designadamente no n.º 2 do seu artigo 31.º, à data relevante dos factos (exercícios de 2012 e 2013), estava previsto o seguinte: “*relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela Direcção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada*”. Para o exercício de 2014, releva atender ao n.º 3 do artigo 31.º do mesmo Código que dispõe: “*Relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela Autoridade Tributária e Aduaneira sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos*”.

20. Assim, é com base no presente quadro jurídico que importa apreciar se as correções efetuadas pela Requerida ao lucro tributável da Requerente, por referência aos períodos de tributação de 2012, 2013 e 2014, enfermam de alguma ilegalidade (nos termos defendidos pela última).

B) Argumentos das partes

21. A Requerente defendeu, no que concerne ao período de vida útil dos aerogeradores do Parque Eólico do ..., e não havendo, à data relevante dos factos, um período de vida útil legalmente previsto para aqueles ativos, que “*o caso sub_judice implica um exercício*

interpretativo, devendo analisar-se qual a definição a dar, para efeitos fiscais, ao período de vida útil esperada dos aerogeradores (...).

No caso vertente, estamos perante uma das situações em que não estava expressamente previsto (...) um período de vida útil para o bem em causa (...)”.

22. Desta forma, para a Requerente, na opção por si tomada quanto ao período de vida útil dos ativos em crise *“ter-se-ão de identificar, indispensavelmente, as várias circunstâncias concretas que permitam determinar um período razoável durante o qual estes concretos equipamentos não passam a ser obsoletos na lógica do desempenho concreto da sua atividade.*

(...)

Foi precisamente seguindo este enquadramento legal, nomeadamente apelando ao sobredito critério de razoabilidade, que a inspeccionada estabeleceu, no ano de 2009, um período de vida útil de 16 anos para os aerogeradores (...)”.

23. Portanto, no seu entendimento, a fundamentação da Requerida (que defendeu como período mínimo de vida útil para os aerogeradores 20 anos), *“revela-se desajustada, não condizente com a legislação fiscal (...), contraditória, e manifestamente escassa (...)*

Ou seja, a Autoridade Tributária opta por estabelecer como período de vida útil razoável, para todo e qualquer aerogerador eólico independentemente das circunstâncias de cada caso concreto, aquele que é considerado (...) o período de vida máximo para estes expetável”.

24. Ademais, a Requerente acusa também a Requerida de *“justificar a escolha de um período de vida útil de 20 anos para os aerogeradores aqui em causa no facto de o Estudo Prévio do Parque Eólico do ... considerar ser esse o período da concessão do Parque Eólico do...”.*

25. Só que para a Requerente, esse período em nada se relaciona com o período útil de utilização dos geradores, os quais poderão, por exemplo, necessitar de reparações ou

mesmo ficar inutilizáveis antes. “(...) – *Existe um histórico de reparações e manutenções já efetuadas no PE do ..., muito embora tenham sido cobertas pelas garantias de que ainda usufruem os aerogeradores eólicos. Fica, assim, patente que a efetiva deterioração dos equipamentos que originaram problemas de funcionamento antes de os mesmos completarem dez anos.*

(...)

Face às condições particulares do Parque Eólico de ..., (essencialmente climatéricas e relativas ao relevo do terreno onde está instalado), que levaram a reparações no equipamento mesmo antes do tempo previsto de vida útil estimado, e face à experiência acumulada da Requerente, em mais de 90 parques eólicos nos últimos 25 anos, bem como ao prazo médio do investimento, levaram à consideração de um prazo de vida útil razoável de 16 anos”.

26. No âmbito da sua exposição, a Requerente chama à colação algumas decisões arbitrais, designadamente a Decisão Arbitral referente ao Processo n.º 75/2014-T, de 18 de setembro, na qual se sancionou que a AT “*«ao ter considerado uma utilidade meramente técnica ou tecnológica dos painéis fotovoltaicos, desligando-a das condições de uso efetivo por parte da Requerente, no caso concreto, se afastou de um critério de razoabilidade (...).»*”.

27. A Requerente lembra também que em 2015, com a publicação da Lei n.º 85-D/2014, de 31 de dezembro, os equipamentos de energia eólica, nomeadamente os anteriormente referidos aerogeradores, passaram a ter uma taxa de amortização especialmente prevista, neste caso 8% (ou 12,5 anos de vida útil).

28. A este respeito, a Requerente citou ainda o entendimento vertido no Processo Arbitral n.º 16/2015-T, de 9 de janeiro, “(...) *«não havendo qualquer razão para crer que a qualidade dos aerogeradores se tenha degradado acentuada e generalizadamente entre 2010 e 2014 de forma a que a sua vida útil previsível tenha baixado de 20 para 12,5 anos, não pode deixar de entender-se que já naquela primeira data não seria de considerar irrazoável não esperar mais de 12,5 anos de vida útil»*”.

29. A Requerente considerou também que se estava perante a violação do princípio constitucional da igualdade e da tributação do lucro real, solicitando assim a declaração de ilegalidade das liquidações previamente referidas.

30. Já após a resposta da Requerida, a Requerente trouxe à colação mais uma Decisão Arbitral, esta referente ao Processo n.º 238/2016-T.

31. Por seu turno, a Requerida, depois de devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual, desde logo, considerou que, nos termos da Lei, *“relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela Direção-Geral das Contribuições e Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada, de acordo com o previsto no n.º 2 do artigo 31.º do CIRC”*.

32. Neste sentido, considera a Requerida que resulta da Lei que é seu dever o *“de considerar o período de utilidade esperada (...) sendo este o único critério que poderá determinar a referida taxa com objetividade, rigor e segurança.*

É de realçar que o critério que aqui está em causa é o do período de utilidade esperada, trata-se de um período de utilidade expetável, provável, e não um período de utilidade absolutamente exato, preciso e certo”.

33. A Requerida vem defender que, no seu entendimento, a vida útil dos aerogeradores em crise é de 20 anos, conclusão que retirou da pesquisa realizada. *“E conforme supra aludido todas as empresas que comercializam e/ou fabricam aerogeradores, cuja informação a AT teve a oportunidade de consultar e analisar, indicam o período de 20 anos como sendo o seu período de vida útil. Aliás, este período de 20 anos é o período recomendado pelo Comité Internacional de Eletrónica (...)”*.

34. A Requerida cita também a declaração de voto vencido no âmbito do Processo 593/2015, *“se a lei comete à Administração o poder de especificar uma valoração não previamente fixada pela própria lei, não pode um Tribunal proceder à reponderação dos juízos efetuados pela Administração nesse âmbito, a não ser que esteja demonstrada a*

existência de erro grosseiro ou manifesto – nomeadamente a falta de apoio em informações e estudos técnico-profissionais corroborados por especialistas e reclamados pela densificação dos conceitos extrajurídicos.

(...)

Pode este Tribunal, ou qualquer outro, achar que é mais razoável o prazo proposto pela Requerente, ou pode ao invés achar que é mais razoável o prazo proposto pela AT – mas essa avaliação é, e tem que ser, irrelevante no caso, porque, insiste-se, o estabelecimento por lei de um poder discricionário, como o que foi exercido, veda qualquer possibilidade de razoabilidade entre períodos de depreciação, como veda qualquer outro juízo de mérito”.

35. Em face do exposto, a Requerida relembra que o período mínimo de vida útil que tem aceite para este tipo de ativo é 20 anos, período que está alinhado com a opinião de cientistas independentes e com literatura científica atualizada, bem como com a opinião de empresas que comercializam e/ou fabricam aerogeradores.

36. A Requerida salienta que “*não estando prevista a percentagem de desgaste do ativo pretendido, a Requerente estava sujeita ao regime previsto no n.º 3 do artigo 5.º do Regime de amortizações aplicável, podendo ainda optar por um método cálculo diferente dos estabelecidos mediante autorização prévia da Administração Tributária (...) em ambos os casos a Requerente teria que justificar e documentar a sua opção, com o estudo de viabilidade económica do investimento, as características técnicas dos equipamentos utilizados, as garantias do fornecedores, licenças e outros documentos relevantes para a determinação da vida útil esperada.*

(...)

Período de utilidade esperada esse, que a Requerente considera ser de 16 anos, sem que, o tenha demonstrado quer em sede de procedimento inspetivo, quer em sede de impugnação arbitral. A Requerente limita-se a alegar factos, sem que daí demonstre que o período por si adotado para a depreciação é o correto para os equipamentos em causa”.

37. Num outro prisma, a Requerida chama a atenção que o regime legal superveniente trazido à colação pela Requerente é manifestamente irrelevante nesta situação.

38. A Requerida concluiu a sua exposição afirmando que *“tem suporte legal o critério utilizado para determinar as taxas de amortização aplicáveis, considerando que é a própria lei que indica o critério «da razoabilidade, tendo em conta o período de utilidade esperada»”*, solicitando, assim, a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

C) Apreciação do Tribunal

39. Em face do exposto, o Tribunal apreciará e decidirá do mérito da causa, que consiste, designadamente, em definir se o período de vida útil de 20 anos definido pela Requerida para os aerogeradores eólicos do Parque Eólico de ... se considera como razoável, tendo em consideração a discricionariedade técnica atribuída à mesma, nos termos do que resultava, à data relevante dos factos, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

40. Antes de mais, debrucemo-nos sobre a letra da lei, àquela data.

41. De acordo com o n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRC, *“relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela Direcção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada”*. De modo análogo, segundo o n.º 3 do artigo 31.º do Código do IRC, na redação resultante da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, *“relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela Autoridade Tributária e Aduaneira sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos”*.

42. Neste sentido, parece que o legislador veio dar o espaço necessário à Requerida para definir, dentro de um critério de razoabilidade, o período de vida útil dos bens para os quais não se encontram fixadas as taxas de depreciação.

43. Em face do exposto, aos olhos do Tribunal terá que se apreciar a questão decidenda, tendo por base essa premissa.

44. Tal como consignado no ponto n.º V dos factos provados, na sequência do reconhecido na PI, a Requerente *“optou por atribuir a estes equipamentos um período de vida útil esperado de 16 anos e correspondente a uma taxa mínima de depreciação de 6,25%, definindo-os como Máquinas Não Especificadas e enquadradas no código 2295 da Tabela II – Taxas Genéricas do Decreto Regulamentar n.º 2/90”*.

45. Ora, aquele código insere-se no Grupo 3 – Máquinas, Aparelhos e Ferramentas da tabela previamente referida, grupo que respeita a ativos que não se aproximam da configuração dos aerogeradores.

46. Com efeito, a título de exemplo, caem no âmbito daquele Grupo 3 ativos como televisores, balanças, compressores e demais objetos associados ao conceito Máquinas, Aparelhos, Ferramentas.

47. Portanto, não obstante os aerogeradores não terem prevista, à data dos factos, uma vida útil legalmente consagrada, não tem justificação, aos olhos do Tribunal, incluí-los no código 2295, como fez a Requerente. Por isso, a matéria em causa prende-se, de facto, com a aplicação da solução normativa pela qual *“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 Direção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada”* (cfr. os acima referidos artigo 5.º, n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, artigo 31.º, n.º 2 (exercícios de 2012 e 2013) e artigo 31.º, n.º 3 (exercício de 2014) do Código do IRC).

48. Pois bem, no que concerne a este período de utilidade ou de vida útil esperada, a prova produzida, nos termos acima indicados em sede de decisão sobre a matéria de facto (n.ºs 13 e 14), não permite concluir pela comprovação de circunstâncias concretas determinativas de um período de vida útil esperado inferior a 20 anos em relação aos específicos equipamentos aerogeradores em causa nos autos, de modo a reputar desrazoável a fixação administrativa da utilidade esperada de 20 anos.

49. Ora, fica claro para o Tribunal que a Lei confere à Requerida a discricionariedade técnica necessária para que esta, dentro dos limites da razoabilidade, fixe um período de vida útil esperada para os elementos para os quais não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização.

50. E, tendo a Requerida o poder (conferido por Lei) para fazê-lo, deverá ser a Requerente, não concordando com a correção da Requerida, a demonstrar que a aludida razoabilidade não foi cumprida, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

51. Com efeito, *“o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”*.

52. Aproveita-se também para fazer aqui referência à declaração de voto vencido proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 593/2015, cuja exposição se aplaude, *“(…) na discricionariedade técnica «stricto sensu» cabe, sim, o juízo de valoração assente em conhecimentos e regras próprias da ciência ou da técnica não jurídicas que estejam em causa, sendo certo que não cabe ao Tribunal controlar a boa ciência ou a boa técnica empregues pela entidade administrativa, por manifesta falta de competência nas matérias extrajurídicas para tanto necessária.*

(…)

Mais especificamente, se a lei confere à Administração o poder de especificar uma valoração não previamente fixada pela própria lei, não pode um Tribunal proceder à reponderação dos juízos efetuados pela Administração nesse âmbito, a não ser que esteja demonstrada a existência de erro grosseiro ou manifesto, nomeadamente a falta de apoio em informações e estudos técnico-profissionais corroborados por especialistas e reclamados pela densificação dos conceitos extrajurídicos.

(…)

Pode este Tribunal, ou qualquer outro, achar que é mais razoável o prazo proposto pela Requerente, ou pode ao invés achar que é mais razoável o proposto pela AT – mas essa avaliação é, e tem que ser, irrelevante no caso, porque, insiste-se, o estabelecimento por

lei de um poder discricionário, como o que foi exercido, veda qualquer possibilidade de razoabilidades entre períodos de depreciação, como veda qualquer outro juízo de mérito”.

53. Por outro lado, estando-se perante um ativo (aerogerador) relativamente recente no panorama empresarial, é aceitável, no início, suscitarem-se dúvidas quanto à vida útil a considerar no que concerne à depreciação daquele ativo, até esta se encontrar legalmente consagrada (o que apenas veio a ocorrer em 2015).

54. Quando finalmente foi definida, através da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, a vida útil dos aerogeradores (tipicamente o legislador demora a reagir), esta foi fixada em 12,5 anos.

55. Destarte, nem foram 16 anos, como indicou a Requerente, nem foram 20 anos, como indicou a Requerida.

56. Tão pouco foram os 15 anos, aos quais corresponde o período garantido, ou os 18 anos (duração do financiamento contraído para adquirir os aerogeradores).

57. À data relevante dos factos, nem a Requerente, nem a Requerida tinham como antecipar que o legislador viria a fixar uma vida útil de 12,5 anos para os aerogeradores.

58. Portanto, em função da vida útil que veio a ser especialmente estabelecida para os aerogeradores, quer o critério seguido pela Requerente, quer o critério seguido pela Requerida, parecem pouco razoáveis.

59. E por isso, o presente Tribunal, ao apreciar agora a questão decidenda, deve ignorar esse facto (até porque àquela alteração normativa não foi conferido qualquer cariz interpretativo), cingindo-se a considerar a legislação existente à data, evitando aplicar a lei fiscal de forma retroativa (procedimento constitucionalmente proibido, nos termos do artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa).

60. Note-se também que caso a Requerente viesse a perceber que efetivamente os seus aerogeradores se encontravam a desvalorizar de forma anormal (tendo em consideração o seu período de vida útil, em teoria, esperado), poderia sempre servir-se do mecanismo

previsto no artigo 31.º-B do Código do IRC, o qual prevê, no seu n.º 1, “*que podem ser aceites como gastos fiscais as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal*”.

61. Por último, o presente Tribunal deixa a nota relativamente à decisão arbitral proferida no processo 238/2016-T, invocada pela Requerente, que falece identidade fáctica em relação ao caso destes autos, porquanto, segundo se declara na respetiva matéria de facto, se considerou naquele processo “10 aerogeradores de 1,3MW de potência”, do “modelo IZAR Bónus 1.3”.

62. Não se tendo comprovado que o período de vida útil esperado dos aerogeradores do Parque Eólico do ... é inferior a 20 anos não se pode considerar verificado erro nos pressupostos de facto e de direito das correções aritméticas que estão na base das liquidações impugnadas.

63. Do mesmo modo, em face da factualidade provada e não provada, não procede, sendo insuscetível de subsunção ao caso *sub judice*, a alegação da Requerente (cfr. n.º 169.º da PI) de “violação do princípio constitucional da igualdade e da tributação do lucro real, uma vez que a taxa de amortização proposta pela Administração Tributária ao abrigo do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRC é claramente inconstitucional, por violadora do princípio da proporcionalidade”.

64. Em conclusão, importa sancionar o seguinte:

65. A Requerida, nos limites da discricionariedade técnica que lhe é conferida, definiu, com base num critério de razoabilidade, um período de vida útil esperado para os aerogeradores da Requerente, o qual provocou uma correção ao resultado fiscal apurado pela última.

66. A Requerente, não satisfeita com essa correção, decidiu impugnar a mesma, cabendo-lhe, assim, o ónus de provar porque é que o critério da Requerida não era razoável, nos termos do artigo 74.º da LGT.

67. A Requerente, apesar de ter recorrido a uma taxa de amortização aplicável a um grupo de ativos que em nada se assemelha aos aerogeradores (Grupo 3 Máquinas, Aparelhos, Ferramentas), não demonstrou que a fixação da vida útil esperada dos aerogeradores do Parque Eólico de ... em 20 anos é desrazoável.

68. Não tendo a Requerente demonstrado que o critério utilizado pela Requerida não era razoável, não deverá ser procedente o seu pedido de declaração de ilegalidade das liquidações previamente mencionadas.

V. Decisão

69. Termos em que este Tribunal decide:

A) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, manter na ordem jurídica as liquidações adicionais referidas *supra*, no montante total de € 515.694,63;

B) Condenar a Requerente nas custas do processo, dada a improcedência total do pedido.

VI. Valor do processo

70. Fixa-se o valor do processo em € 515.694,63, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. Custas

71. De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 7.956,00 nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 4 de maio de 2017

Os Árbitros

(José Baeta de Queiroz – Presidente)

(João Menezes Leitão – Vogal)

(Gonçalo Cid Peixeiro - Vogal)