

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 95/2017-T

Tema: IRC – Aerogeradores - Taxa de depreciação.

Decisão Arbitral

Os árbitros José Baeta de Queiroz (árbitro-presidente), Nuno de Oliveira Garcia e João Cruz, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o tribunal arbitral coletivo, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

No dia 01-02-2017, a sociedade ‘Parque Eólico A..., S. A.’, NIPC ..., apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral coletivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 06-02-2017.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea *a*) do RJAT, o Conselho Deontológico designou os ora signatários como árbitros do presente tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, tendo as partes sido notificadas dessa designação em 21-03-2017.

Em 05-04-2017, o presente tribunal arbitral coletivo foi constituído 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 14-05-2017, a AT remeteu a este tribunal a sua resposta e fez juntar o respetivo processo administrativo.

No dia 07-06-2017, teve lugar no CAAD uma reunião do tribunal na qual foram inquiridas duas testemunhas, ambas arroladas pela Requerente – B... e C...– na sequência de alteração e aditamento ao rol.

A Requerente sustentou, em síntese e de acordo com as suas conclusões em sede de alegações finais, o seu pedido da seguinte forma:

- a) Não compreende por que razão a AT insiste nas correções em causa, quando o próprio legislador veio confirmar como corretas e inteiramente razoáveis as opções tomadas.
- b) Entende, atenta a factualidade provada nos autos e os testemunhos efetuados, ser manifesto que a taxa de depreciação praticada pelo Requerente encontra-se dentro do intervalo legalmente permitido.
- c) Nenhum dos elementos que a AT apresenta permite concluir no sentido de que os prazos de 20 anos correspondem a um período de vida útil mínimo, sendo que tal atiraria mesmo o prazo máximo para 40 ou 50 anos, algo que foi categoricamente desmentido pelas testemunhas e provas produzidas.
- d) A AT incorre em erro grosseiro, tal como já foi devidamente apontado pela decisão arbitral de 18.09.2014, proferida no âmbito do CAAD, no processo n.º 75/2014-T, entre outras.
- e) A tese da ‘discrecionabilidade técnica’ apresentada pela AT na sua resposta é inconstitucional por violação dos artigos 268, n.º 4, e 20.º, n.º 1, da Constituição.

Por sua vez, a AT concluiu nas suas alegações o seguinte:

- a) Não foram posteriormente trazidas aos autos quaisquer outras razões, de facto ou de Direito, suscetíveis de alterar a posição da AT expendida ao longo do procedimento prévio à via arbitral
- b) O depoimento das testemunhas inquiridas não teve a virtude de contrariar o que em devido tempo se alegou em sede de resposta.
- c) Não se pode concluir no sentido de fazer coincidir o período de vida útil de um ativo com o investimento que a Requerente realizou ou pretende realizar, não estando este período de vida útil financeiro dependente do período de vida útil do bem.

II. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, achando-se regularmente representadas, e não há exceções, nulidades ou questões prévias que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. FACTOS PROVADOS

O Tribunal considera provados os seguintes factos essenciais para o objeto do pedido:

- a) A Requerente é uma sociedade que tem por objeto a produção, distribuição e venda de energia elétrica com recurso a fontes renováveis, designadamente a energia eólica, através, da construção e exploração de parques eólicos e de linhas de transporte de energia elétrica.
- b) No âmbito da sua atividade, a Requerente é detentora do parque eólico da Serra do ..., no qual dispõe 16 aerogeradores com uma potência instalada total de 32 MW.

- c) Para efeitos de depreciação ou amortização contabilística dos aerogeradores, a Requerente apurou o período de vida útil dos mesmos.
- d) No caso concreto dos aerogeradores, a Requerente considerou que a vida útil daqueles equipamentos deveria ser apurada em função de um dado período temporal em que os mesmos estariam disponíveis para serem usados.
- e) Os aerogeradores começaram a ser depreciados de acordo com o método das quotas constantes a partir do ano em que ocorreu a entrada em funcionamento de cada um destes equipamentos.
- f) A Requerente celebrou com o Estado Português acordos mediante os quais este se comprometeu a adquirir a totalidade da eletricidade produzida nos centros electroprodutores daquelas entidades, mediante o pagamento por parte deste de uma remuneração fixa e garantida.
- g) Os termos e condições que estabelecem a remuneração fixa e garantida obtida pela Requerente pelo fornecimento da totalidade da eletricidade produzida pelo Parque Eólico A... à rede elétrica nacional encontram-se regulados no Decreto-Lei 189/88, de 27 de maio, alterado, entre outros, pelo Decreto-Lei n.º 33-A/2005, de 16 de fevereiro.
- h) No referido decreto-lei, mais concretamente na verba 20 do Anexo II, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 33-A/2005, de 16 de fevereiro, o legislador definiu como prazo de aplicabilidade do fator de remuneração garantida aí definido o período de 15 anos, a contar do início do fornecimento de eletricidade à rede.
- i) As tabelas anexas ao Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro (doravante “DReg 2/90”) e ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro (diploma legal que revogou o DReg 2/90, doravante “DReg 25/2009”), não continham uma referência expressa acerca das taxas de depreciação e amortização (e ao período de vida útil que lhes estava subjacente) a aplicar aos aerogeradores.

- j) No âmbito da inspeção tributária à Requerente, foram propostas, e mantidas após o exercício do direito de audição, as correções ao exercício de 2012, no valor total de € 138.330,01, tendo sido considerado para efeitos de reintegrações e amortizações, que o período de vida útil aceitável para os parques eólicos é de 20 anos, o que corresponderá uma taxa de reintegração/amortização de 5%, e não de 6,5%.
- k) De acordo com a AT, apurou-se uma amortização contabilística não aceite fiscalmente, nos termos do artigo 23.º do CIRC.
- l) Ambas as testemunhas, com destaque para a primeira (B...) confirmaram ser seu entendimento que o prazo de durabilidade dos aerogeradores em questão não se situa no intervalo entre 20 a 40 anos.
- m) Da mesma forma, a primeira testemunha (B...) referiu ainda que o prazo previsto no Relatório da Comissão de Reforma da Fiscalidade Verde e no Estudo no LNEG, entre 12,5 anos (período mínimo) e 20 a 25 anos (período máximo) era razoável.

A convicção do tribunal acerca da factualidade resulta do exame crítico das provas documental e testemunhal, sendo certo que as testemunhas se mostraram conhecedoras dos factos e depuseram com aparente isenção.

Com relevância para a decisão da causa, nenhum facto ficou por provar.

IV. DO DIREITO

IV.I. O QUADRO LEGAL E POSIÇÃO DAS PARTES PERANTE O MESMO

Como é pacificamente aceite pelas partes, a questão que se coloca nos presentes autos prende-se com saber qual a taxa de depreciação aplicável, do ponto de vista fiscal, aos aerogeradores produtores de energia elétrica no período de tributação de 2012.

À data a que os factos se reportam, em sede de IRC, a matéria de depreciações e amortizações encontrava-se regulada pelo artigo 29.º e seguintes do Código do IRC, bem

como pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro (doravante, designado por DR 25/2009).

Não é facto controvertido que os equipamentos em apreço se tratam de elementos constituintes do ativo fixo tangível da Requerente sujeitos a depreciação, sendo, conseqüentemente, geradores de depreciações relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IRC.

O DR 25/2009 contém, à semelhança do seu predecessor (DR 2/90, de 12 de janeiro), um conjunto de tabelas – uma específica, que determina taxas de depreciação ou amortização consoante o setor de atividade em que tais elementos do ativo estão afetos – e uma genérica.

A utilização de uma ou outra tabela é determinada em função do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do DR 25/2009; vejamos:

- As «taxas de depreciação ou amortização *específicas* fixadas na tabela I (...)» aplicam-se aos «elementos do ativo dos correspondentes ramos de atividade» e «quando estas não estejam fixadas» naquela tabela, aplicam-se «as taxas *genéricas* mencionadas na tabela II» (cit.).

Ou seja, se os aerogeradores constarem expressamente na tabela específica a que se refere o DR 25/2009, a quota anual de depreciação que pode ser aceite fiscalmente é determinada em função da taxa máxima lá prevista. Caso contrário, aplica-se a taxa da tabela genérica.

Por outro lado, na eventualidade de não ser possível aplicar, quer uma taxa da tabela específica, quer uma taxa da tabela genérica, o Código do IRC dispõe, no n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRC, que:

«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» (cit.).

Norma semelhante se encontra no n.º 3 do artigo 5.º do DR 25/2009, ao dispor 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».

Foi no âmbito deste quadro normativo que a Requerente decidiu depreciar contabilística e fiscalmente os aerogeradores à taxa decorrente de um período de vida útil de 15 anos a que corresponde uma taxa de 6,75%, considerando que, à data a que se reportam os factos, estes equipamentos não tinham enquadramento, quer na tabela específica, quer na tabela genérica, ambas anexas ao DR 25/2009.

A Requerida, por sua vez, entende 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 (...)» conforme o exposto no parecer da Direcção de Serviços de Imposto sobre as Pessoas Coletivas, exarado na informação 922/15 e citado no ponto 45. da resposta da Requerida.

Quid Iuris?

IV. II. O CRITÉRIO DA RAZOABILIDADE E A SUA APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO

O n.º 2 do artigo 5.º do DR 25/2009 estabelece que «as taxas de depreciação ou amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, o qual pode ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objectivamente deveria ter sido estimado» (cit.).

Por sua vez, o artigo 31º n.º 2 do CIRC dispõem 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 consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos» (cit.).

A Lei, ao referir que «são aceites as que pela Direcção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis» reflete precisamente a possibilidade de o mesmo equipamento poder ter diversos contextos e circunstâncias de utilização, sejam de natureza técnica, física, legal, entre outros, que justifiquem diferentes períodos de utilidade esperada por parte dos sujeitos passivos.

O que, diga-se, contraria também o referido acima quanto à flexibilidade que o legislador atribuiu ao período de vida útil fiscal e à liberdade que concedeu aos sujeitos passivos em definirem os seus próprios períodos de utilidade esperada, de acordo com o seu conhecimento e previsões, sem o fazer depender de autorização prévia da AT.

Não basta, pois, à Requerida, apresentar um período de utilidade esperada razoável para efeitos do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRC e do n.º 3 do artigo 5.º do DR 25/2009: é necessário que além de razoável, a sua justificação torne aquele que foi considerado pela Requerente como irrazoável.

Vejamos então a questão central da razoabilidade, o facto da Requerida alegar e se basear no parecer da Direcção de Serviços de Imposto sobre as Pessoas Coletivas, exarado na informação 922/15 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...» tem como consequência imediata a aceitação que a vida mínima do bem é 20 anos e que a máxima é de 40 anos conforme o disposto no artigo 3.º n.º 2 do DR 25/2009 que se transcreve:

- «2 - Qualquer que seja o método de depreciação ou amortização aplicado, considera-se:

Período mínimo de vida útil de um elemento do activo, o que se deduz da quota de depreciação ou amortização que seja fiscalmente aceite nos termos dos n.os 1 e 2 do artigo 5.º;

Período máximo de vida útil de um elemento, o que se deduz de quota igual a metade da referida na alínea anterior» (cit.).

Ora, os como os testemunhos esclareceram, e não há invocação técnica do contrário, o prazo limite da vida útil dos aerogeradores pode ser determinado em 20 anos.

Não existe, efetivamente, uma única indicação que estes equipamentos possam durar 40 anos, aliás, como ambas as testemunhas também confirmaram, existem grandes dúvidas que possam mesmo durar os referidos 20 anos, pelo que daqui se retira que a vida útil máxima dos equipamentos será de 20 anos.

Ora tendo em conta que n. 2 do artigo 18.º do DR 25/2009 estabelece que «as quotas mínimas de depreciação ou amortização são determinadas através da aplicação, aos valores mencionados no artigo 2.º das taxas iguais a metade das fixadas no artigo 5.º, salvo quando a Direcção-Geral dos Impostos conceda previamente autorização para a utilização de quotas inferiores», podemos concluir que se um bem tem como vida útil máxima 20 anos esta corresponderá a uma taxa *mínima* de 5% e a uma vida útil mínima de 10 anos a que corresponde uma taxa máxima de 10%.

Como será possível verificar a taxa que a Requerente usou – e que é de 6,75% – está segundo este raciocínio entre a taxa mínima de 5% e a taxa máxima de 10% ou seja é uma taxa da qual não é possível dizer que seja irrazoável.

Atentemos de igual forma, a evolução normativa ocorrida, com a entrada em vigor da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro – que aprovou a Reforma da Fiscalidade Verde – no âmbito da qual passaram a estar expressamente incluídos os «equipamentos de energia eólica» na Tabela II anexa ao DR 25/2009, com uma taxa máxima de depreciação de 8%.

Àquela taxa correspondem um período mínimo e máximo de vida útil de 12,5 anos e 25 anos, respetivamente.

Sem colocar em causa que tal alteração apenas produz efeitos de 1 de janeiro de 2015 em diante, é razoável admitir que entre 2012 – ano a que reportam os factos – e 2015 não

ocorreram factos que justifiquem uma alteração no período mínimo de vida útil dos aerogeradores.

O período de vida útil mínimo de 12,5 anos contraria, assim, de forma evidente a opinião expressa pela Direção de Serviços do IRC (na Informação nº 922/15 de 2015-07-15, relativa ao Proc.1530/15), proferida já após a entrada em vigor da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, e onde propugna por uma taxa de depreciação de 5%, subjacente a um período mínimo de vida útil de 20 anos.

Assim, e face aos argumentos supra expostos, torna-se difícil compreender a decisão da AT em corrigir o lucro tributável da Requerente, porquanto, na ausência dos aerogeradores das Tabelas anexas ao DR 25/2009, a Requerente adotou um período de vida útil que assenta em critérios económicos e aplicáveis à sua concreta situação, e que, não merecem censura.

Termos em que é procedente a posição da Requerente, por Vício de Direito, sem necessidade de apreciação dos demais vícios invocados, incluindo o de inconstitucionalidade.

Em qualquer caso, sempre se diga que, para desconsiderar o referido período de utilidade esperada, a AT deveria ter apresentado outros argumentos que tornassem a decisão da Requerente irrazoável.

Termos em que a fundamentação da correção efetuada pela AT, ainda que não fosse insuficiente no sentido em que expressa algum tipo de motivação, sempre seria incongruente no sentido em que não demonstra a não razoabilidade do critério usado pela Requerente. Ora, como é sabido, a fundamentação incongruente deve equiparar-se à falta (omissão) de fundamentação, no sentido em que consubstancia um vício de forma que implica a anulação do ato tributário em crise.

Acresce que, o prazo mínimo de vida útil de 20 anos, determinado numa ótica de durabilidade *standard* do ativo não é suficiente, para contrariar a razoabilidade económica subjacente ao prazo de 15 anos adotado pela Requerente.

Da mesma forma, e no que respeita aos juros indemnizatórios, a Requerente volta a ter razão.

Como é sabido, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios sempre que se mostre ter havido erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Ora, como vimos, a AT incorreu num erro-vício que só a ela (*i. e.*, aos serviços) é imputável.

Pelo que, concluindo-se, como acabámos de o fazer, que assiste razão à Requerente, quanto à ilegalidade do ato tributário em crise, deverá a AT pagar juros indemnizatórios à taxa de 4% ao ano, sobre o valor do imposto indevidamente pago, contados desde a data em que os valores foram indevidamente pagos até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

IV. DECISÃO

Termos em que decide este tribunal arbitral, por maioria:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido;
- b) Declarar, em consequência, a ilegalidade da liquidação de IRC n.º 2016..., da liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., bem como da demonstração de acerto de contas n.º 2016..., todas respeitantes ao período de 2012, e determinar a sua anulação, com as consequências legais inerentes;
- c) Condenar a AT na restituição das importâncias pagas respeitantes à sobredita liquidação, com juros indemnizatórios nos termos supra expostos; e,
- d) Condenar ainda a AT nas custas deste processo.

V. VALOR DA AÇÃO

O valor da ação é fixado em € 138.330,01 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 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.

VI. CUSTAS

Computam-se as custas no montante de € 3.060,00, conforme a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de outubro de 2017

Os árbitros,

José Baeta Queiroz

(vencido de acordo com o voto abaixo subscrito)

Nuno de Oliveira Garcia

João Cruz

VOTO DE VENCIDO

Não aderimos à tese vencedora pelos fundamentos alinhados no acórdão proferido em 7 de Junho de 2006 no processo 698/2016-T que, por economia de meios, aqui damos por reproduzidos.

Como se lê nessa decisão, “(...) o que está em causa não é a questão de saber se a taxa adotada e defendida pelo contribuinte é razoável ou não, ou até se é mais razoável do que a propugnada pela AT, mas sim saber se o período de utilidade esperada de 20 anos preconizado pela AT, e a correspondente taxa de depreciação de 5%, são suscetíveis de ser considerados razoáveis e aceitáveis. (...) O artigo 5^o/3 do Decreto Regulamentar n^o 25/2009, determina que nos casos não previstos nas tabelas de depreciação e amortização devem ser aceites as taxas que pela AT sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos.

Saliente-se, a propósito, que a possibilidade de correção em baixa das taxas de depreciação (*write-down*) está prevista no artigo 5^o/2 do Decreto Regulamentar n^o 25/2009, onde se excetuam expressamente alguns casos em que "as taxas de depreciação ou amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, o qual pode ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objetivamente deveria ter sido estimado". Mas essa possibilidade não se encontra mencionada no n^o 3, em que se remete para um critério de razoabilidade a concretizar pela a AT, razoabilidade essa que se estende ao preenchimento do conceito indeterminado do período de utilidade esperada, sendo que 20 anos não corresponde a uma leitura singular e idiossincrática da AT, pois que é acolhido por outras autoridades tributárias.

Uma avaliação da base empírica e dos aspetos processual e substancial da posição da TA sustenta o entendimento (...) de que a densificação do conceito de período de vida útil esperada de 20 anos e a fixação de uma taxa de depreciação de 5% é ainda sustentável, do ponto de vista técnico, económico e jurídico, dentro do espaço de discricionariedade técnica da AT não podendo ser consideradas anómalas, absurdas ou desproporcionais.

Conclui-se, assim, que a AT não errou e que, mesmo que tivesse errado (...), nunca teria ultrapassado a margem de erro que lhe é tolerável nos casos de discricionariedade técnica.

Daí que, à luz do disposto no artigo 31^o do CIRC e do artigo 5^o/3 do Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, seja de 5% a taxa de depreciação aplicável”.

Acresce que a nossa convicção sobre a matéria de facto não coincide com a da maioria, quando retirou dos depoimentos testemunhais que “o prazo limite da vida útil dos aerogeradores pode ser determinado em 20 anos” existindo mesmo “grandes dúvidas que possam mesmo durar os referidos 20 anos, pelo que daqui se retira que a vida útil máxima dos equipamentos será de 20 anos”.

Pelas razões que aqui brevemente resumimos e que desenvolvidamente se poderão ler no indicado acórdão, julgaríamos improcedente a pretensão da Requerente.

José Baeta de Queiroz