

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL**Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
0837/13.0BEBRG	9 de dezembro de 2021	Pedro Vergueiro

DESCRITORES

Impugnação judicial > IRC > Parque eólico > Depreciação de bens

SUMÁRIO

Até 01/01/2015, na ausência de estipulação pelo legislador de uma taxa expressa de depreciação e amortização para os aerogeradores, deve admitir-se que a Administração Tributária, ex vi do disposto nas disposições conjugadas do n.º 3 do artigo 31.º do CIRC e do n.º 3 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar 25/2009, fixasse como razoável o prazo de 20 anos, a que correspondia uma taxa de depreciação de 5%, atento o facto de esse ser o período de vida útil estimado de um aerogerador, segundo os seus fabricantes.

TEXTO INTEGRAL**Processo n.º 837/13.0BEBRG (Recurso Jurisdicional)**

Acordam em conferência na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. RELATÓRIO

O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública, devidamente identificado nos autos, inconformado, veio interpor recurso jurisdicional da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, datada de 22-05-2019, que julgou procedente a pretensão deduzida por “**Parque Eólico, S.A.**” no presente processo de **IMPUGNAÇÃO** relacionado com o acto de liquidação adicional de IRC nº 2012831005817, referente ao exercício de 2009, no valor global de € 138.131,52.

Formulou nas respectivas alegações, as seguintes conclusões que se reproduzem:

“ (...)

I. A Fazenda Pública entende que a douta sentença ora recorrida ao anular o ato de liquidação adicional de IRC n.º 2012831005817 e respetivos juros compensatórios, referentes ao exercício de 2009, em consequência da desconsideração, pela AT, como custo fiscal de uma parte das reintegrações dos referidos aerogeradores, apenas aceitando como custo fiscal anual o montante correspondente a 1/20 do custo de aquisição dos indicados bens, sofre de errada interpretação dos factos e consequente aplicação da lei.

Senão vejamos,

II. Na douta sentença ora recorrida o Tribunal “a quo” entendeu que “A AT sustenta este entendimento nas normas constantes do artigo 30º, nº 2 do CIRC e do artigo 5º, nº 3 do Decreto Regulamentar 25/2009, das quais resulta que, relativamente aos bens para os quais não se encontrem fixadas taxas de

amortização, como é o caso dos equipamentos dos parques eólicos, são aceites pela Direcção-Geral dos Impostos as taxas consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada.

III. Mais, “Este critério de razoabilidade não traduz a atribuição de poderes discricionários à AT. De facto, resulta daquela disposição legal que a fixação de tais quotas pela AT está vinculada ao “período de vida útil esperada” dos elementos amortizáveis/depreciáveis, de modo a que a decisão possa sempre ser sujeita a escrutínio.

IV. Concluindo que: “Assim, sendo ónus da AT demonstrar a verificação dos pressupostos da legalidade da sua actuação, e fazendo parte de tais pressupostos a incorrecção do declarado pela impugnante, conclui-se que a AT não demonstrou cabalmente tais pressupostos, já que, em lugar de demonstrar que a taxa de depreciação ou amortização subjacente ao declarado pela impugnante não era razoável, limitou-se a demonstrar que a taxa de depreciação ou amortização correspondente a um período de vida útil de 20 anos era razoável, de onde não decorre, de forma nem necessária nem directa, que a taxa de depreciação ou amortização correspondente a um período de vida útil de 18 anos, utilizada pela impugnante, não era razoável.”

V. É com tal entendimento, sustentado nos factos dados por provados na douda sentença, que a Fazenda Pública não se pode conformar, pois, com a ressalva do respeito que é devido e merecido a Fazenda Pública, entende que a douda sentença ora recorrida padece de erro de julgamento de facto e consequentemente de erro na aplicação da lei;

Vejamos,

VI. Conforme decorre dos factos dados como provados, a AT desconsiderou a taxa de depreciação correspondente a um período de vida útil de 18 anos, aplicada pela ora recorrida, porquanto entendeu que 20 anos seria, no seu juízo, o prazo razoável para o efeito.

VII. A decisão da AT assentou no n.º 2 do artigo 31.º do CIRC e no n.º 3 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 setembro, que dispõem, respetivamente:

VIII. “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.”;

IX. “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.”

X. Ora, os normativos vindos de citar, estabeleciam que, para as taxas de amortização não fixadas, a Autoridade Tributária (AT) aceitará as que forem "consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos".

XI. Em conformidade, a AT contactou os fornecedores do equipamento em causa, e outras fontes, tendo recolhido (como resulta dos factos provados) informação técnica para concluir que os períodos de amortização relevantes eram de 20 anos para os aerogeradores - e não de 18 anos para esses equipamentos, como tinha indicado a ora recorrida.

XII. Assim, salvo o devido respeito por melhor entendimento, ao contrário do entendimento vertido na douta decisão, as normas citadas conferem à AT um poder discricionário de fixação de taxas, a designada discricionariedade técnica.

XIII. Ou seja, as referidas normas apontam o caminho para resolver a omissão de taxas de amortização para os aerogeradores, tendo a AT seguido esse caminho, o que se traduz no facto de passar a haver taxas de amortização definidas nos termos legais, tendo sido essas que foram aplicadas.

XIV. Em sentido estrito, a discricionariedade técnica é aquela em que, estando em causa a solução de questões que exijam conhecimento científico especializado, a Administração é obrigada a tomar decisões apoiada em informações e estudos técnicos, ficando vinculada à manifestação conclusiva dos profissionais consultados, não podendo adotar solução diversa da indicada pelos especialistas.

XV. Na discricionariedade técnica os pressupostos que integram a previsão da norma configuram conceitos técnicos reportados a factos apenas verificáveis ou valoráveis com base em conhecimentos e instrumentos próprios de ciências que não a ciência jurídica.

XVI. Tendo a AT desenvolvido todas as diligências exigíveis para apurar de forma objetiva qual o período de utilidade esperada, obteve de diversas fontes independentes e credíveis a referência convergente ao valor de 20 anos de vida útil para os aerogeradores - sendo que foi desse valor que resultou a aplicação de nova taxa de amortização e a correção à matéria coletável em sede de IRC.

XVII. Aqui chegados, e atento o poder discricionário estabelecido por lei a favor

da AT, a questão que se coloca é a de saber se pode ou não o Tribunal apreciar de mérito sobre qual dos períodos é ou não razoável.

XVIII. Entendendo a Fazenda Pública que estamos na presença de uma discricionariedade administrativa, não pode o Tribunal substituir-se à AT na formulação de um juízo que caiba estritamente no mérito e na oportunidade da ação da própria AT, a menos que estejamos na presença de um erro grosseiro, o que nos parece evidente não se verificar.

XIX. Em conclusão, a Fazenda Pública sustenta que no caminho trilhado para a aferição objetiva do que seja o "período de vida útil esperada" dos aerogeradores, não cometeu qualquer erro manifesto ou grosseiro que pudesse perturbar o exercício legítimo do poder discricionário que, à data dos factos, lhe era conferido pela conjugação do art. 5º, 3 do Decreto Regulamentar nº 25/2009 com o art. 31º, 2 do CIRC.

XX. Pelo que, salvo o devido respeito por melhor entendimento, não tem cabimento a impugnação contenciosa do exercício da uma discricionariedade técnica.

XXI. Por último, entende a Fazenda Pública que a AT não tinha o ónus de provar a irrazoabilidade de qualquer taxa, ou seja, não tinha que proceder a uma comparação entre o por si proposto e o proposto pela ora recorrida, situação vedada pelo estabelecimento de um poder discricionário a favor da AT.

XXII. Não obstante, bastou à AT desenvolver diligências no sentido de demonstrar que o prazo de vida útil esperada é de 20 anos, e como tal considerado um prazo razoável, para que todas as outras taxas diferentes desta sejam consideradas irrazoáveis, sem necessidade de qualquer outra prova.

XXIII. Dito de outra forma, desconhece a Fazenda Pública a existência de uma regra de "onus probandi" que fizesse recair sobre a AT a obrigatoriedade de provar a irrazoabilidade de toda e qualquer taxa que fosse diferente da taxa por si proposta.

XXIV. Destarte, a atuação da Administração Tributária foi conforme à lei, não se verificando o vício que é imputado ao ato tributário, sendo que este por ser legal, deverá manter-se.

XXV. Nestes termos, deverá a sentença recorrida ser revogada e substituída por duto Acórdão que considere a impugnação improcedente.

Nestes termos e nos demais de direito que V. Ex.as doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a douda decisão recorrida e substituindo-se por outra que julgue improcedente a impugnação judicial, com o que farão Vossas Excelências, agora como sempre, a costumada JUSTIÇA”

A Recorrida “**Parque Eólico, S.A.**” apresentou contra-alegações, nas quais enuncia as seguintes conclusões:

“(...)”

A. O Tribunal a quo decidiu julgar procedente a impugnação judicial apresentada pela Recorrida contra o ato tributário consubstanciado na liquidação adicional de IRC n.º 2012831005817 e respetivos juros compensatórios referentes ao exercício de 2009, no valor total de € 138.131,52.

B. Andou bem o Tribunal a quo ao considerar que a liquidação era ilegal pois a correcção aritmética à matéria coletável de IRC no sentido de desconsiderar a taxa anual de reintegração utilizada de 5,65% e considerar uma taxa anual de reintegração de 5% foi ilicitamente efetuada na sequência da inspeção tributária, não tendo a AT demonstrado os pressupostos de legalidade da sua atuação, nomeadamente demonstrar que a taxa de depreciação subjacente ao declarado pela Recorrida não era razoável.

C. Esta decisão da questão central por parte do Tribunal a quo está - diga-se em boa verdade - totalmente em linha com a abundante jurisprudência arbitral referente a casos idênticos, conforme resulta das decisões proferidas nos processos n.ºs **75/2014-T**, de 18.09.2014, **16/2015-T**, de 01.09.2015, **593/2015-T**, de 29.06.2016, **238/2016-T**, de 28.11.2016, **284/2016-T**, de 02.12.2016, **234/2016-T**, de 23.12.2016, **408/2016-T**, de 30.01.2017, **124/2016-T**, de 12.01.2017, **233/2016-T**, de 05.02.2017 e **263/2016-T**, de 28.02.2017.

D. Adicionalmente, a Recorrida não entende a insistência da Fazenda Pública neste recurso considerando que atualmente o Decreto Regulamentar n.º 25/2009, por força da alteração da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, já estabelece “Código 2250 - **Equipamento de energia solar, incluindo nomeadamente equipamentos de energia solar fotovoltaica, ou equipamentos de energia eólica: 8%**”, tendo o legislador atribuído um período de vida útil aos aerogeradores de 12,5 (mínimo) a 25 anos (máximo), ou seja, demonstrando como inteiramente razoável o período aplicado pelo Recorrida de 18 anos.

E. Não obstante o exposto, a verdade é que a Recorrente discorda da decisão do Tribunal a quo, sendo seu entendimento que a AT tem um poder

discricionário de fixação de taxas, a designada discricionariedade técnica, e como tal, tendo esta desenvolvido todas as diligências exigíveis para apurar de forma objetiva qual o período de utilidade esperada, não pode o Tribunal a esta substituir-se na formulação de um juízo que caiba estritamente no mérito e na oportunidade da sua ação própria, a menos que haja lugar a um erro grosseiro, o que, de acordo com a Fazenda Pública, não foi o caso.

F. Este entendimento da Fazenda Pública não pode de maneira alguma proceder, sendo aliás inconstitucional.

G. Com efeito, sendo claro que a revisão de 1989 veio garantir aos administrados o “acesso à justiça administrativa” para tutela dos seus direitos ou interesses, vedando a criação ou subsistência de medidas restritivas ou condicionadoras do acesso à justiça administrativa sempre que pela conduta da Administração fossem lesados direitos ou interesses legalmente protegidos, não há dúvidas que compete aos tribunais na sua atuação não somente a verificação dos pressupostos da aplicação das normas legais, mas também a eventual correção da sua interpretação e a observação do princípio da proporcionalidade nessa aplicação.

H. A AT não goza de um poder de livre escolha de soluções, sendo a sua liberdade interpretativa uma liberdade científica conferida pela lei para escolha da única solução justa e verdadeira e não uma liberdade discricionária de opção por uma de entre várias decisões possíveis.

I. Tal liberdade abriria porta a todo o tipo de abusos e correções fiscais não sindicáveis, passando no caso em concreto a AT a decidir livremente e sem sindicância qual a taxa de amortização, efetuando correções insindicáveis a seu bel-prazer.

J. Ademais ao exposto, a tese defendida pela AT enferma de três inconstitucionalidades claras:

K. Em primeiro lugar, a norma que se extrai da conjugação dos artigos 31.º, n.º 2 do CIRC e 5.º, n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, ao ser interpretada no sentido de conferir à AT uma “discricionariedade técnica” que lhe permite efetuar correções ao IRC autoliquidado pelos sujeitos passivos, sem que estas correções e as liquidações de imposto resultantes das mesmas possam ser sindicadas judicialmente pelos sujeitos passivos, em situações em que o critério por estes utilizado (amortização de aerogeradores à taxa de 5,65%, ou seja, 18 anos) é tão ou mais razoável do que o critério imposto subsequentemente pela AT (amortização à taxa de 5%, ou seja, por 20 anos), é inconstitucional por violação dos artigos 268.º, n.º 4 e 20.º, n.º 1, ambos da CRP, bem como o artigo 104.º, n.º 2 do diploma fundamental.

L. Em segundo lugar, a norma que se extrai da conjugação dos artigos 31.º, n.º 2 do CIRC e 5.º, n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, ao ser interpretada no sentido de conferir à AT uma “discricionariedade técnica” que lhe permite vir corrigir a taxa de amortização que vinha sendo utilizada pelo sujeito passivo de IRC para os aerogeradores, sem que estas correções e as liquidações de imposto resultantes das mesmas possam ser sindicadas judicialmente pelos sujeitos passivos, exceto se este demonstrar um erro flagrante ou grosseiro, é inconstitucional por violação dos artigos 268.º, n.º 4 e 20.º, n.º 1, ambos da CRP.

M. E, por último, a norma que se extrai da conjugação dos artigos 31.º, n.º 2 do CIRC e 5.º, n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, ao ser interpretada no sentido de permitir à AT vir corrigir a taxa de amortização que vinha sendo

utilizada pelo sujeito passivo de IRC para os aerogeradores para 20%, que é superior à taxa prevista na lei para os equipamentos hidroelétricos, que têm uma vida útil comprovadamente muito superior aos aerogeradores, é inconstitucional por violação dos princípios constitucionais da igualdade, proporcionalidade, da justiça material e da tributação pelo lucro real.

Nestes termos e nos demais de Direito, deve o recurso ser julgado totalmente improcedente.

Assim fazendo, VOSSAS EXCELÊNCIAS, a costumada Justiça!

Adicionalmente, desde já se requer a Vossas Excelências, ao abrigo do artigo 6.º, n.º 7 do RCP, a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça devida a final, no mesmo sentido do que já foi decidido na douta sentença proferida pelo tribunal a quo.”

O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juízes Conselheiros Adjuntos, vem o processo submetido à Conferência para julgamento.

2. DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO - QUESTÕES A APRECIAR

Cumpra apreciar e decidir as questões colocadas pela Recorrente, estando o objecto do recurso delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, sendo que a matéria apontada nos autos resume-se, em suma, em indagar da bondade da decisão recorrida que censurou a conduta da AT quando desconsiderou a taxa de depreciação correspondente a um período de vida útil

de 18 anos, aplicada pela ora Recorrida, entendendo que 20 anos seria, no seu juízo, o prazo razoável para o efeito, nos termos do nº 2 do artigo 31º do CIRC e no nº 3 do artigo 5º do Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 Setembro.

3. FUNDAMENTOS

3.1. DE FACTO

Neste domínio, consta da decisão recorrida o seguinte:

“ ...

1. A impugnante tem como objecto social a produção e venda de electricidade, recorrendo à energia cinética dos ventos, bem como a realização de qualquer actividade relacionada com energias renováveis e está enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, em sede de IVA e no regime geral de tributação, em sede de IRC - cfr. Relatório de Inspeção Tributária (RIT) de fls. 4-25 do processo administrativo incorporado de fls. 129-220 do SITAF, doravante designado PA;

2. No âmbito da sua actividade, a impugnante iniciou a exploração do parque eólico em 28/12/2004 e, em 11/05/2005 obteve a licença de exploração do parque eólico, constituído por 40 aerogeradores, emitida pelo Ministério da Economia - Direcção Geral de Geologia e Energia - cfr. RIT, a fls. 13 do PA;

3. No Capítulo II.3.7 do RIT consta, entre o mais, o seguinte, EXTRAÍDO DO Relatório de Preços de Transferência de 2009 - cfr. RIT, a fls. 14 do PA:

“(...) A..... é proprietário e explora um parque eólico, “...localizado a cerca de

70 km a nordeste do Porto, abrangendo os concelhos de Fafe, Celorico de Basto, Guimarães, Vila Nova de Famalicão e Vizela e ocupando uma superfície de cerca de 14 km². Este parque eólico apresenta uma capacidade instalada de 106MW, o que equivale a 53 aerogeradores de 2 MW cada.

Refira-se, que a produção anual de energia do parque eólico é estimada em 213 Gwh, o que se aproxima ao consumo de electricidade conjunto dos concelhos de Fafe, Celorico de Basto e Cabeceiras de Basto, abastecendo 90.000 habitantes. Durante o exercício fiscal de 2009, o A..... continuou com a exploração do parque eólico de cuja potência é de 80 MW e com a exploração da ampliação de 26 MW, cujo investimento foi finalizado neste exercício." (...)"

4. A impugnante foi objecto de uma acção inspectiva de âmbito geral, credenciada pela Ordem de Serviço nº OI201104340, referente ao exercício de 2009, para efeitos de verificação do cumprimento das obrigações fiscais do sujeito passivo, de acordo com o PNAIT 12221080 - Acções de controlo às transferências transfronteiras - cfr. RIT, a fls. 11 do PA;

5. Em 16/11/2012 foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária, no qual foram propostas correcções meramente aritméticas à matéria colectável, em sede de IRC, do exercício de 2009, no valor global de 474.455,45 € - cfr. RIT, a fls. 24 do PA;

6. Do RIT consta, entre o mais, o seguinte - cfr. RIT de fls. 19 a 25 do PA:

"(...) II.6.4.1.1. Amortizações - Imobilizado Corpóreo:

De acordo com os registos contabilísticos e os mapas de amortização, o

imobilizado corpóreo da empresa é constituído essencialmente por equipamento do parque eólico:

(...)

As tabelas anexas ao Decreto Regulamentar (DR) 2/90 de 12/1 e 25/2009 de 14/9, não prevêem taxas de amortização e depreciação para este tipo de equipamentos.

Nos termos do nº 2 do artigo 30º do CIRC e do nº 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 equipamentos dos parques eólicos, são aceites pela Direcção-Geral dos Impostos as consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada.

Na rubrica Linhas de Alta Tensão, considerou a taxa de amortização de 5%, o que equivale a uma amortização a 20 anos.

Relativamente aos aerogeradores, praticou uma taxa de amortização de 5,56%. A utilização desta taxa "...prendeuse com o facto de todos os contratos celebrados com os proprietários dos terrenos ocupados terem uma duração de 20 anos, como o parque eólico só iniciou a sua actividade a 28 de Dezembro de 2004, ou seja, 2 anos após a celebração dos contratos com os proprietários, os aerogeradores seriam amortizados no período remanescente, neste caso 18 anos" (páginas 7 e 8 do Anexo).

No Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados (ABDR) do exercício de 2007, é referido na Nota 14 que os contratos de arrendamento prevêem a duração de 20 anos, estando em renegociação para 25 anos. No ABDR do

exercício de 2008, é referido que os períodos de vigência dos contratos de arrendamento variam de 20 a 30 anos. Finalmente, o ABDR de 2009 refere que os períodos de vigência vão de 20 a 25 anos (páginas 9, 10 e 11 do Anexo).

Por consulta aos dados técnicos, constantes da norma IEC 61400 (61400-12-1 “Power performance measurements of electricity producing wind turbines”), o equipamento tem uma vida útil prevista de 20 anos (página 12 do Anexo).

Conclui-se que o período de utilidade esperada é de 20 anos.

Nos termos da alínea a) do nº 2 do artigo 1º do Decreto Regulamentar 2/90 de 12 de Janeiro, as amortizações e reintegrações só podem praticar-se a partir da entrada em funcionamento dos aerogeradores.

Face ao exposto, propõe-se a correcção 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.

(...)

III DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Da análise à situação tributária do Sujeito Passivo, foram apuradas as irregularidades a seguir discriminadas, propondo-se as seguintes correcções em sede de IRC:

Como referido no ponto II.6.4.1.1. desta informação, A..... considerou, na

determinação do resultado líquido do exercício de 2009 e igualmente do resultado tributável em sede de IRC, os seguintes valores:

- € 474,455,45 de amortizações e depreciações referentes a aerogeradores, resultantes da aplicação da taxa de depreciação e amortização de 5,56%, em vez de 5%, que resulta do número de anos de utilidade esperada.

Face ao exposto, propõe-se a correcção 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:

(...)

[IMAGEM]

(a) Calculadas tendo em conta um período de vida útil de 20 anos

Assim, nos termos da alínea d) do nº 1 do artigo 34º do Código do IRC, propõe-se uma correcção ao resultado tributável da empresa no valor de € 474,455,45, por acréscimo deste valor ao quadro 07 da declaração modelo 22 de 2009.

(...)

VIII DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO

Para o exercício do direito de audição, o projecto de correcções foi enviado para a empresa, com o ofício 082470 de 2012.10.25, sob registo nº RC 5867 2480 7 PT, para a morada que consta dos registos da DGCI, nos termos previstos nos

artigos 60º da Lei Geral Tributária e 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

Até à data não foi exercido o direito de audição.

Face ao exposto, mantêm-se as correcções propostas no Projecto de Correcções. Para o efeito, é elaborado o respectivo documento de correcção e levantado o competente Auto de Notícia.

(...);

7. Por despacho de 11/01/2013 foram sancionadas as conclusões do relatório e as correcções propostas - cfr. despacho de fls. 4 do PA;

8. Na sequência da inspeção referida nos pontos antecedentes foi emitida em 12/12/2012 a liquidação adicional de IRC nº 20128310051817, referente ao exercício de 2009, no valor a pagar de 138.131,52 €, com data limite de pagamento até 07/02/2013 - cfr. documento de fls. 88-91 do PA;

9. Em 28/02/2013 foi instaurado no Serviço de Finanças de Fafe o processo de execução fiscal (PEF) nº 0400201301009281, contra a ora impugnante, para cobrança da dívida resultante da liquidação adicional de IRC nº 20128310051817, no valor de 138.131,52 € - cfr. fls. 91 do PA;

10. Por carta registada com aviso de recepção, remetida em 09/04/2013, a impugnante apresentou requerimento no âmbito do PEF nº 0400201301009281, no qual informou a sua intenção de reclamar graciosamente e requereu a suspensão da execução fiscal, para o que prestou garantia bancária nº 730980002548 do Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (Portugal), S.A., no valor de

175.357,79 € - cfr. documento nº 3 junto com a petição inicial;

11. O PEF nº 0400201301009281 foi extinto por pagamento voluntário - cfr. ofício do Serviço de Finanças de Fafe, datado de 30/03/2016, a fls. 304;

12. Em 22/04/2013 foi remetida a este Tribunal, via correio registado, a petição inicial da presente impugnação judicial - cfr. fls. 110.

*

FACTOS NÃO PROVADOS

Inexistem factos que cumpra julgar não provados com interesse para a decisão da causa, de acordo com as várias soluções plausíveis de direito.

*

MOTIVAÇÃO

A convicção do Tribunal fundou-se no posicionamento das partes, assumido nos respectivos articulados e, na análise crítica dos documentos e informações oficiais juntos aos autos não impugnados, bem como no processo administrativo apenso, conforme indicado em cada um dos pontos do probatório.”

«»

3.2. DE DIREITO

Assente a factualidade apurada cumpre, então, entrar na análise da realidade em equação nos autos, sendo que a este Tribunal está cometida a tarefa de

indagar da bondade da decisão recorrida que censurou a conduta da AT quando desconsiderou a taxa de depreciação correspondente a um período de vida útil de 18 anos, aplicada pela ora Recorrida, entendendo que 20 anos seria, no seu juízo, o prazo razoável para o efeito, nos termos do nº 2 do artigo 31º do CIRC e no nº 3 do artigo 5º do Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 Setembro.

No entanto, antes de avançar para a matéria essencial apontada no âmbito do presente recurso, não se olvida que foi proferido despacho no sentido de ouvir as partes sobre a competência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para conhecer deste recurso em função da referência que “a douta sentença ora recorrida padece de erro de julgamento de facto e consequentemente de erro na aplicação da lei”.

Pois bem, considerando a realidade em apreço, temos de conceder que em momento algum a Recorrente identifica qualquer facto que considere objecto de erro ou omissão, pretendendo apenas que a qualificação jurídica daqueles factos seja modificada no sentido de sustentar a tese que almeja fazer vingar no âmbito do presente recurso.

Ora a qualificação jurídica dos factos é uma questão de direito e, por essa razão, resta apenas concluir pela competência em razão da hierarquia deste STA para conhecer do presente recurso.

Nas suas alegações, a Recorrente refere que, conforme decorre dos factos dados como provados, a AT desconsiderou a taxa de depreciação correspondente a um período de vida útil de 18 anos, aplicada pela ora recorrida, porquanto entendeu que 20 anos seria, no seu juízo, o prazo razoável para o efeito, sendo que a decisão da AT assentou no nº 2 do artigo 31º do CIRC e no n.º 3 do artigo 5º do Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 Setembro, que estabeleciam que, para as taxas de amortização não fixadas, a Autoridade

Tributária (AT) aceitará as que forem "consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos" e, em conformidade, a AT contactou os fornecedores do equipamento em causa, e outras fontes, tendo recolhido (como resulta dos factos provados) informação técnica para concluir que os períodos de amortização relevantes eram de 20 anos para os aerogeradores - e não de 18 anos para esses equipamentos, como tinha indicado a ora recorrida, de modo que, ao contrário do entendimento vertido na douta decisão, as normas citadas conferem à AT um poder discricionário de fixação de taxas, a designada discricionariedade técnica, ou seja, as referidas normas apontam o caminho para resolver a omissão de taxas de amortização para os aerogeradores, tendo a AT seguido esse caminho, o que se traduz no facto de passar a haver taxas de amortização definidas nos termos legais, tendo sido essas que foram aplicadas, além de que a AT desenvolveu todas as diligências exigíveis para apurar de forma objectiva qual o período de utilidade esperada, obteve de diversas fontes independentes e credíveis a referência convergente ao valor de 20 anos de vida útil para os aerogeradores - sendo que foi desse valor que resultou a aplicação de nova taxa de amortização e a correcção à matéria colectável em sede de IRC.

Deste modo, estamos na presença de uma discricionariedade administrativa, o que significa que não pode o Tribunal substituir-se à AT na formulação de um juízo que caiba estritamente no mérito e na oportunidade da acção da própria AT, a menos que estejamos na presença de um erro grosseiro, o que nos parece evidente não se verificar, pelo que, no caminho trilhado para a aferição objectiva do que seja o "período de vida útil esperada" dos aerogeradores, não cometeu qualquer erro manifesto ou grosseiro que pudesse perturbar o exercício legítimo do poder discricionário que, à data dos factos, lhe era conferido pela conjugação do art. 5º, 3 do Decreto Regulamentar nº 25/2009 com o art. 31º, 2 do CIRC, o que afasta a impugnação contenciosa do exercício da uma discricionariedade técnica, sem olvidar que a AT não tinha o ónus de

provar a irrazoabilidade de qualquer taxa, ou seja, não tinha que proceder a uma comparação entre o por si proposto e o proposto pela ora recorrida, situação vedada pelo estabelecimento de um poder discricionário a favor da AT, pois bastou desenvolver diligências no sentido de demonstrar que o prazo de vida útil esperada é de 20 anos, e como tal considerado um prazo razoável, para que todas as outras taxas diferentes desta sejam consideradas irrazoáveis, sem necessidade de qualquer outra prova, desconhecendo a Recorrente a existência de uma regra de “onus probandi” que fizesse recair sobre a AT a obrigatoriedade de provar a irrazoabilidade de toda e qualquer taxa que fosse diferente da taxa por si proposta.

Será assim?

Neste domínio, cabe ter presente que, relativamente ao exercício de 2009, a que se reporta a liquidação impugnada, é aplicável a redacção do CIRC resultante do Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro, que vigorou até 31/12/2009.

Determinava o artigo 28º do CIRC que:

“1 - São aceites como custos as reintegrações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os elementos do activo imobilizado que, com carácter repetitivo, sofrerem perdas de valor resultantes da sua utilização, do decurso do tempo, do progresso técnico ou de quaisquer outras causas.

(...)

3 - Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos, os elementos do activo imobilizado só se consideram sujeitos a deprecimento depois de entrarem em funcionamento”.

Mais dispunha o artigo 30º do CIRC, sob a epígrafe Quotas de reintegração e amortização que:

“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.

(...)

4 - O período de vida útil do elemento do activo imobilizado é o que se deduz das taxas de reintegração mencionadas nos nºs 1 e 2. (...)"

E o artigo 33º, nº 1, alínea c) do CIRC prescrevia que: “Não são aceites como custos (...) as reintegrações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores (...)"

Na mesma linha, o Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de Setembro, estabelece no seu artigo 5º, nº 3, na redacção original, que: “relativamente aos elementos para os quais não se encontrem fixadas, nas tabelas referidas no nº 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”, importando salientar que este diploma não previa a taxa de depreciação para aerogeradores.

Por seu turno, o artigo 3º do mesmo Decreto Regulamentar procede à definição de Período de vida útil, nos seguintes termos:

“1 - A vida útil de um elemento do activo depreciável ou amortizável é, para

efeitos fiscais, o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual.

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

a) 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 nº 1 e 2 do artigo 5º;

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

3 - Exceptuam-se do disposto na alínea b) do número anterior as despesas com projectos de desenvolvimento, cujo período máximo de vida útil é de cinco anos.

4 - Os períodos mínimo e máximo de vida útil contam-se a partir da ocorrência dos factos mencionados no nº 2 do artigo 1º.

5 - Não são aceites como gastos para efeitos fiscais as depreciações ou amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos.”.

A partir daqui, importa analisar a questão de saber se, não estando expressamente prevista uma taxa de depreciação (amortização fiscal) para os aerogeradores, é legítimo que a AT rejeite a taxa utilizada pelos sujeitos passivos.

Como já se deu nota, a decisão recorrida concluiu que “sendo ónus da AT demonstrar a verificação dos pressupostos da legalidade da sua actuação, e fazendo parte de tais pressupostos a incorrecção do declarado pela impugnante, conclui-se que a AT não demonstrou cabalmente tais pressupostos, já que, em lugar de demonstrar que a taxa de depreciação ou amortização

subjacente ao declarado pela impugnante não era razoável, limitou-se a demonstrar que a taxa de depreciação ou amortização correspondente a um período de vida útil de 20 anos era razoável, de onde não decorre, de forma nem necessária nem directa, que a taxa de depreciação ou amortização correspondente a um período de vida útil de 18 anos, utilizada pela impugnante, não era razoável.

Desta forma, não tendo demonstrado a AT a legalidade da sua intervenção correctiva, deverá, também por esta via, a mesma ser considerada ilegal. ...”.

Ora, este **Supremo Tribunal** já tomou posição sobre a matéria em análise nos autos nos termos do **Acórdão de 09-12-2020 (Pleno), Proc. nº 40/20.3BALS**, www.dgsi.pt, onde se ponderou que:

“ ...

1.3.1. As normas legais que servem de parâmetro decisório utilizam como critério o “período de vida útil esperada daqueles elementos”.

Esta “vida útil” foi interpretada e definida pelos sujeitos passivos do IRC como o período que, segundo o seu project finance, corresponderia à viabilidade económica garantida do equipamento e do projecto electroprodutor, ou seja, o período em que a remuneração da energia gerada pelos parques eólicos, fosse ou não efectivamente necessária segundo critérios de mercado, seria adquirida pelo comercializador de último recurso (artigo 55.º, n.º 1, al. a) do Decreto-Lei n.º 172/2006, de 23 de Agosto) e remunerada a estes electroprodutores de acordo com a fórmula prevista na al. a) do n.º 20 do anexo II do Decreto-Lei n.º 189/88, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 225/2007, de 31 de Maio. Findo este prazo de remuneração garantida, e perante a incerteza de se manter aquele incentivo económico-financeiro ou de estes produtores terem de passar a vender a sua energia em mercado, a preços inferiores, como viria a ser estipulado pelos Decretos-Leis n.º 215-A/2012 e 215-B/2012, ambos de 8 de Outubro, o promotor do projecto considerava que a viabilidade económico-

financeira estava comprometida, pelo que, decorrido um ano sobre o fim daquele regime jurídico de remuneração garantida teria de considerar-se finda a vida útil dos equipamentos, o que obrigava ao cálculo da depreciação/amortização (custo da obsolescência dos activos) dos equipamentos por referência àquele prazo.

1.3.2. A AT, por seu turno, associou a “vida útil” destes equipamentos electroprodutores ao mesmo critério que é utilizado para outros equipamentos, ou seja, o tempo que os produtores dos referidos equipamentos consideram adequado para o seu funcionamento normal, sem necessidade de proceder à sua substituição por razões técnicas ou de desactualização tecnológica, tendo mobilizado para o efeito normas técnicas dos fabricantes e os prazos fixados para o mesmo efeito por autoridades tributárias de outros países. E o prazo de 20 anos de vida útil dos aerogeradores, enquanto lapso de tempo de vida útil do equipamento segundo os seus fabricantes, não é contestado de forma expressa pelo sujeito passivo.

1.4. A decisão arbitral recorrida entendeu, no essencial, que a “vida útil” era um conceito técnico e que a norma conferia à AT a discricionariedade para, ante o conceito técnico, aceitar ou rejeitar o prazo de vida útil definido pelo sujeito passivo segundo um juízo de razoabilidade e entendeu também que no caso concreto a AT impôs um prazo de 20 anos (cuja razoabilidade o Tribunal não questionou e até aceitou), mas fê-lo sem antes mobilizar critérios para afastar, por irrazoável, o prazo fixado pelo sujeito passivo, como lhe exigia a norma do n.º 3 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009.

Contudo, ao decidir assim, a decisão arbitral recorrida não fez uma correcta interpretação do direito, nem uma correcta subsunção dos factos às normas. O prazo fixado pela AT não correspondia, como parece considerar a decisão recorrida, a um prazo diferente do adoptado pelo sujeito passivo à luz do mesmo critério, ou seja, o do período de vida útil de um aerogerador. Não estava em causa uma divergência sobre critérios técnicos, porque o sujeito

passivo não contestou que o prazo de 20 anos fosse desadequado em face da vida útil do aerogerador, ele contesta, isso sim, que um tal prazo é desajustado do seu project finance enquanto promotor do centro electroprodutor que está abrangido pelo regime de remuneração garantida por um sistema de feed-in-tariff.

Por essa razão, e como já antes afirmámos, a divergência entre o sujeito passivo e a AT não se baseou numa diferente determinação do período de “vida útil” do aerogerador, mas sim numa diferença entre a mobilização deste critério contabilístico para determinar a vida útil do equipamento e critério da rentabilidade garantida do centro electroprodutor, que foi o adoptado pelos sujeitos passivos.

Nesta medida, tem razão a AT ao rejeitar o prazo adoptado pelo sujeito passivo, por o mesmo, mais do que desrazoável, estar fundado num critério desadequado face àquele que é imposto pelo artigo 5.º (e mais do que isso, por todo o regime jurídico daquele diploma) do Decreto Regulamentar n.º 25/2009. Se é certo que a doutrina destaca que a contabilidade para a fixação da taxa de amortização de um bem não tem de coincidir com o critério jurídico-fiscal que vem a ser fixado pelo legislador nas percentagens imperativas dos anexos daquele diploma. Também é verdade que essas diferenças, a existirem, escudam-se em opções de política fiscal que estão vedadas a uma actividade administrativa como a que a exerce a AT. Pelo que, na ausência de critério jurídico expresso, resta à AT a adopção de um critério (seja por imposição ao sujeito passivo do seu cálculo, seja como parâmetro de controlo do cálculo apresentado por aquele) que se aproxime da teleologia daquele preceito, ou seja, o da “vida útil” próximo do conceito contabilístico.

Em suma, a AT não tinha expressamente que se pronunciar sobre a razoabilidade do prazo do sujeito passivo por este não se fundar naquele critério de base contabilística, bastando, por isso, impor o prazo fixado à luz daquele critério, afastando o critério desadequado (e prazo dele decorrente)

que havia sido adoptado pelo sujeito passivo.

1.5. Já no que respeita à razoabilidade do prazo imposto pela AT - de 20 anos, que se traduzia numa taxa/percentagem de 5% - o Tribunal não ignora que em 2015 o legislador veio colmatar esta lacuna e impor um prazo bastante mais reduzido para a amortização daqueles equipamentos - um prazo de 12 anos e seis meses - ao adoptar a taxa/percentagem de 8%.

Ao fixar este prazo, o legislador acaba, aparentemente, por afastar-se do critério geral da depreciação dos bens segundo as regras contabilísticas da “vida útil” para consagrar um regime próximo de um benefício fiscal de amortização acelerada, sobretudo se atentarmos no prazo de garantia dos fabricantes. Porém, este prazo mais curto tem de ser analisado e interpretado de acordo com o elemento sistemático que aqui é especialmente relevante, pois a alteração legislativa que fixa este prazo de 12 anos e meio está incluída no âmbito da aprovação parlamentar da denominada reforma da fiscalidade verde, ou seja, da promoção da transição energética pela via fiscal (a própria Lei n.º 82-D/2014 tem um conteúdo mais amplo, procedendo à alteração das normas fiscais ambientais nos sectores da energia e emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade, introduzindo ainda um regime de tributação dos sacos de plástico e um regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida, no quadro de uma reforma da fiscalidade ambiental).

Mas, em 2014, data a que se reporta o exercício fiscal aqui em apreço, aquela modificação legislativa ainda não estava em vigor e a AT não tinha critérios legais diversos dos tradicionais, maioritariamente de raiz contabilística, para interpretar o conceito de “vida útil” de um aerogerador, distanciando-se do que seria a sua operacionalidade fixada a partir das notas técnicas fornecidas pelos respectivos fabricantes, à luz das quais, como também se reconhece na decisão arbitral recorrida, os 20 anos não constituíam um período de tempo desrazoável. ...”.

Pois bem, também na situação dos autos, a AT considerou o prazo de 20 dias no que concerne ao período de vida útil dos aerogeradores, enquanto lapso de tempo de vida útil do equipamento segundo os seus fabricantes, realidade que não é contestada pela ora Recorrida que, aliás, parte do mesmo elemento, considerando que todos os contratos de arrendamento celebrados com os proprietários dos terrenos ocupados tinham uma duração de 20 anos, mas como o parque eólico só iniciou a sua actividade a 28 de Dezembro de 2004, ou seja, 2 anos após a celebração dos contratos com os proprietários, os aerogeradores seriam amortizados no período remanescente, neste caso 18 anos, ou seja, deparamos também com a adopção de um critério da rentabilidade em função da circunstância assinalada.

Assim sendo, ao contrário do decidido, a AT não tinha expressamente que se pronunciar sobre a razoabilidade do prazo do sujeito passivo por este não se fundar naquele critério de base contabilística, bastando, por isso, impor o prazo fixado à luz daquele critério, afastando o critério desadequado (e prazo dele decorrente) que havia sido adoptado pelo sujeito passivo, impondo-se fazer aplicação, in casu, da jurisprudência definida nos termos do citado aresto no sentido de que **“até 2015, na ausência de estipulação pelo legislador de uma taxa expressa de depreciação e amortização para os aerogeradores, deve admitir-se que a Administração Tributária, ex vi do disposto nas disposições conjugadas do n.º 3 do artigo 31.º do CIRC e do n.º 3 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar 25/2009, fixasse como razoável o prazo de 20 anos, a que correspondia uma taxa de depreciação de 5%, atento o facto de esse ser o período de vida útil estimado de um aerogerador, segundo os seus fabricantes.”**.

Diga-se ainda que é pela razão descrita no mencionado aresto - razoabilidade e

adequação do critério adoptado pela AT na interpretação das normas em que se funda o estabelecimento **d e** um prazo **d e** 20 anos para a **depreciação** amortização dos aerogeradores, à luz do quadro normativo vigente até 01/01/2015 - que im procedem as inconstitucionalidades suscitadas pela Recorrida nas suas contra-alegações.

Assim, o presente recurso tem de proceder, com a consequente revogação da decisão recorrida, determinando-se a baixa dos autos ao Tribunal “a quo” a fim de serem apreciadas as demais questões cujo conhecimento se julgou prejudicado pela solução dada a esta questão.

Uma última nota para dizer que, nestes autos, foi fixada à causa o valor de € 138.131,52, o que que dizer que o pedido formulado pela Recorrida, ao abrigo do artigo 6º nº 7 do RCP, de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça devida a final, no mesmo sentido do que já foi decidido na douta sentença proferida pelo tribunal a quo configura mero lapso, relacionado com o facto de o aproveitamento de peças processuais já utilizadas conduzir, por vezes, a estas situações, por não serem eliminados elementos que não têm interesse para o caso concreto em tratamento.

4. DECISÃO

Nestes termos, acordam em conferência os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal, de harmonia com os poderes conferidos pelo art. 202.º da Constituição da República Portuguesa, em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar que os autos regressem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga para serem apreciadas as demais questões cujo conhecimento se julgou prejudicado pela solução dada à questão apreciada no âmbito do presente recurso.

Custas pela Recorrida.

Notifique-se. D.N..

Lisboa, 09 de Dezembro de 2021. - Pedro Nuno Pinto Vergueiro (relator) -
Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da Silva - Aníbal Augusto Ruivo Ferraz.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>