

Acórdãos TCAS

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul

Processo: 8348/15.3BCLSB
 Secção: CT
 Data do Acórdão: 13-12-2019
 Relator: JORGE CORTÊS
 Descritores: IRC;

OBRAS DE GRANDE REPARAÇÃO OU BENEFICIAÇÃO.

Sumário:

1) As obras susceptíveis de aumentar a vida útil dos imóveis são obras de grande reparação ou beneficiação, pelo que se integram no imobilizado.
 2) O conceito legal de obras de grande reparação ou beneficiação permite desconsiderar o custo invocado pelo contribuinte e a sua substituição pelo valor indicado na taxa de amortização correspondente. Ao cumprimento do dever de fundamentação expressa dos actos da Administração importa a enunciação das razões pelas quais as obras em concreto se subsumem no conceito legal em causa.

Votação:

UNANIMIDADE

Aditamento:

1

Decisão Texto Integral:

Acórdão

I- Relatório

“I..... SA.”, com os demais sinais dos autos, vem nos termos do disposto no artigo 99.º e seguintes do Código de Procedimento e do Processo Tributário (CPPT) deduzir impugnação contra o despacho de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC do ano de 1995.

O Tribunal Tributário de Lisboa, por sentença proferida a fls. ___ e ss., (numeração em formato digital – sitaf), datada de 05 de Setembro de 2014, julgou procedente a impugnação judicial.

Nas alegações de fls. ___ e ss., (numeração em formato digital – sitaf), a recorrente Fazenda Pública, formulou as conclusões seguintes:

«1º - A douta decisão de que se recorre não traduz uma correcta interpretação e aplicação da lei e do direito, em prejuízo da apelante. Na verdade,

2º - A fls. 7 da douta sentença, ora posta em crise, vem dito que a impugnante argumenta e o tribunal aceita, relativamente à factura melhor identificada em F) dos factos assentes, que: "a colocação de alcatifa não contribui para o aumento da vida útil dos imóveis, no máximo poderá dar mais ou menos conforto das pessoas lhe irão dar utilização"

3º - Resulta claro e cristalino que a impugnante confessou, nos seus doutos articulados, que a colocação de alcatifa aumenta o conforto, mas não a vida útil do imóvel, confissão que se aceitou.

4º - Agora repare-se, o tribunal "a quo", desvalorizou por completo esta questão, que não é de somenos importância.

5º - Na verdade, é o próprio legislador que diz que o aumento de conforto é factor de valorização dos imóveis, senão veja-se o artigo 38.º do Código do IMI, maxime o coeficiente de qualidade e conforto.

6º - Efectivamente, o coeficiente de qualidade e conforto (Cq), nos termos do CIMI tem em vista a qualidade ou luxo de cada construção. Acresce que, nos termos do artigo 43.º do CIMI, este coeficiente é aplicado ao valor base do prédio edificado, podendo ser majorado até 1,7.

7º - A densificar este conceito de maior qualidade e conforto, o mesmo artigo 43.º CIMI, no seu n.º 2, al. h), preconiza que para aferição da qualidade construtiva, considera-se a utilização de materiais de construção e revestimento superiores aos exigíveis.

8º - Face ao exposto, parece-nos insofismável que a colocação da alcatifa aumentou a qualidade e conforto do imóvel, levando a um aumento do valor real do mesmo, até porque se insere na qualidade de materiais de revestimento. Seguramente as obras, até porque o edifício tinha apenas 4 (quatro) anos, à data das obras, não foram para manutenção, mas sim para aumentar o conforto e

consequentemente o valor real do imóvel.

9º - Acresce que, a factura 51050..., melhor identificada em H) dos factos provados refere-se a "trabalhos de manutenção e conservação efectuados no Edifício designado por Torre 2, sito na Rua G....., 3"

10º - Como pode o tribunal a quu dizer que "nem o documento contabilístico nem a AT lograram, especificar os referidos serviços, situação que resulta prejudicada pela presunção de validade das declarações do contribuinte"?

11º - Na verdade, o CIVA é especialmente rígido e exige formalismos para as facturas, tal como à data dos factos, pelo que não pode aceitar-se tal factura, como idónea e consubstanciadora de presunção de validade por exteriorizar a declaração do contribuinte, pois esta não cumpre os formalismos do CIVA, acrescido do facto da factura em causa exteriorizar a declaração da entidade emitente da mesma, ou seja, da prestadora dos serviços, que não impugnante, pois esta assume-se como adquirente.

12º - Mas mais, questionando a AT esses custos, remete-nos logo para as regras de inversão do ónus da prova, cabendo ao contribuinte, no que respeita à qualificação das verbas contabilizadas como custos dedutíveis, o ónus da prova da especificação dos trabalhos, de modo a que estes possam ser subsumíveis como obras de conservação, se a AT questionar essa indispensabilidade, o que, manifestamente, foi o caso, pois a AT não aceitou essas facturas como custos.

13º - Até porque estão em causa factos pessoais que a impugnante teve conhecimento directo e é sua incumbência especificar e colaborar para a descoberta da verdade material, não sendo exigível à AT tal ónus, pois estamos em crer que tal consubstanciará uma autentica prova diabólica devendo, em conformidade, o ónus da prova ser valorado contra a impugnante.

14º - Relativamente à factura melhor identificada em G) dos factos provados, refere-se a pinturas, no entanto, é absolutamente ininteligível a que obras concretas se refere, se exterior, interior, que tipo de tinta, se para substituir outra pintura em mau estado, se para melhorar a estética ...

15º - Assim, e relativamente a esta factura, o tribunal "a quo" entendeu que deixa a dúvida sobre se pode ou não aumentar a vida útil dos bens que foram incorporados, acrescentando que nem o documento contabilístico nem a AT lograram especificar os referidos serviços, e entendendo, ao arrepio da Lei e do direito, que estamos face à presunção de validade das declarações do contribuinte.

16º - Mais uma vez remeto para as regras rígidas e formais do CIVA, maxime artigo 36.º, n.º 5, cujo ónus de especificação se repercute na esfera jurídica da impugnante, bem como para tudo quanto vai dito relativamente à factura melhor identificada em H) dos factos provados.

17º - Ora, se como é dito na douta sentença, ora colocada em crise, dúvidas existem sobre a especificação dos trabalhos e da sua subsunção a uma das premissas das grandes reparações a que o decreto regulamentar n.º 2/90 de 12/01 se reporta, maxime aumento da duração do imóvel, tal dúvida deve ser valorado negativamente contra a impugnante.

18º - Obviamente era incumbência da impugnante especificar a que obras se reportam, concretizando e densificando, como sentiu necessidade relativamente à factura melhor identificada em F), dos factos provados, até por serem factos pessoais de que esta tem conhecimento directo e privilegiado.

19º - Finalmente, atendendo a que a data de construção do edifício em causa, como consta do processo de reclamação graciosa, mas que de forma inexplicável, não foi carregado para os factos provados, remonta a 1991 ocorrendo, as obras em apreço, em 1995, ou seja, 4 (quatro) anos após a construção do edifício, facilmente se assevera que a garantia ainda se encontrava em vigor, pelo menos nos termos do artigo 1225.º, n.º 1 do Código Civil constata-se que a responsabilidade do empreiteiro se mantinha.

20º - Ora, atendendo ao antedito, as obras realizadas não se destinaram nunca a

eliminar defeitos de construção ou de mera conservação, pois correram por conta e a cargo da impugnante.

21º - Assim, se após um período tão curto, a impugnante decidiu efectuar obras, estas destinaram-se, com toda a certeza, a aumentar o valor do imóvel e não de mera conservação, como a impugnante, de forma capciosa, quer fazer crer.

22º - Não o entendendo conforme explanado nestas alegações, a douta sentença objecto deste recurso fez uma errada interpretação e aplicação da lei e do direito.

X

A recorrida, devidamente notificada para o efeito, optou por não contra-alegar.

X

O Digno Magistrado do M. P. junto deste Tribunal, notificado para o efeito, juntou aos autos parecer no sentido da improcedência do recurso.

X

Colhidos os vistos legais cumpre apreciar e decidir, considerando que a tal nada obsta.

X

II- Fundamentação.

2.1. De Facto.

A sentença recorrida considerou provados os factos seguintes:

«A. A Impugnante, “I..... SA.,” com o NIF 500 137 ..., incorporou por fusão a sociedade anonima “I..... - E..... SA” conforme escritura de Fusão lavrada a 11/03/1999 noº Cartório Notarial de Lisboa e registo na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa na matrícula n.º 23604/55... em AP. 37/990... – cfr: fls. 22 a 30 dos autos.

B. Todos os direitos e obrigações da sociedade fundida (I..... - E..... SA.), foram incorporados na sociedade incorporante, aqui impugnante, incluindo os bens imoveis conforme consta da escritura supra enunciada e respectivo documento complementar – cfr. fls. 22 a 35 dos autos.

C. A sociedade fundida dedicava-se, à data dos factos à actividade de “arrendamento de bens imobiliários” com o CAE 70200 – cfr. consta dos autos de reclamação graciosa aqui em anexo.

D. A sociedade I..... - E..... SA., apresentou a declaração de rendimentos de IRC (Mod. 22) relativamente ao período de tributação de 01/01/95 a 31/12/95 em 30/05/1996 onde indicou como custo de fornecimentos e serviço externos o montante de 52.295.282\$ (Quadro 12 – Campo 218), sendo que destes:

12.616.749\$ dizem respeito a despesas de conservação e reparação (Quadro 37 - Campo 860 linha 21) – cfr: consta dos autos de reclamação graciosa aqui em anexo.

E. No âmbito do procedimento de análise externa à declaração supra enunciada a administração Fiscal procedeu a correcções em sede de custos fiscais por considerar indevidas nos termos que a seguir parcialmente se transcrevem:

“(…)

O sujeito passivo contabilizou na rubrica de Conservação e reparação a verba de 6.242.714\$ (facturas n.ºs .../95; 11.31.03...; 014...; 51D50...) que dizem respeito a melhoramentos perduráveis, trabalhos de construção civil efectuados nos edifícios que possui na Av. Dr. M..... e na Rua G..... e que constam do Activo Imobilizado. Tais reintegrações são susceptíveis de aumentar a vida útil dos bens em que foram efectuadas pelo que deveriam ter sido objecto de imobilização à taxa de 10%.

(…)

Face ao exposto aceitou-se como custo apenas a parte correspondente às reintegrações permitidas, acrescendo-se a diferença à matéria colectável. 6.242.714.00 X 10% = 624.271.00

Não aceite

6.242.714.00 - 624.271.00 = 5.618.443.00

(...)

Total não aceite 5.860.043.00

(...)"

Tudo conforme consta do processo de reclamação graciosa aqui em anexo.

F. A fatura n.º .../95 foi emitida em nome da sociedade I....., por J..... & F..... & F..... Lda., 04/10/1995 no montante de 405,320.0 acrescido de IVA no montante de 68,904.0 e apresenta a seguinte designação “Aplicação de alcatifa, levantamento de Alcatifa usada com raspagem de esponja; forrar caixas de electricidade; colocação de alcatifa ao domingo e horas extraordinários de 4 homens parados à espera de alcatifa” - Tudo conforme consta do processo de reclamação graciosa aqui em anexo e fls. 56 dos autos.

G. A fatura n.º 11.31.03... foi emitida em nome da sociedade I..... SA., por S..... - S..... SA., em 11/10/1995 no montante de 498 000\$0 acrescido de IVA no montante de 84 600\$0 refere-se a “W..... Portugal, Quinta das l....., pinturas, N/ Prop. DA.../I-Ac/At de 95.08.01, V/ENC. FAX REF. .../95” - Tudo conforme consta do processo de reclamação graciosa aqui em anexo e fls. 55 dos autos.

H. A fatura n.º 51D...26 foi emitida em nome da sociedade I..... - E..... SA., por I..... SA., em 29/12/1995 no montante de 4 615 394\$50 acrescido de IVA no montante de 784 617\$00 e refere-se a “Trabalhos de manutenção e conservação efectuados no v/Edifício designado por Torre 2, sito na Rua G....., 3” - Tudo conforme consta do processo de reclamação graciosa aqui em anexo e fls. 53 dos autos.

I. A Sociedade I..... - E..... SA., tomou conhecimento das correcções enunciadas no ponto E., deste probatório, por carta registada e datada de 22/10/1998 – cfr. doc 4 que junta à petição inicial (fls. 46 dos autos)

J. As correcções a que nos vimos referindo deram origem à liquidação n.º 8310014... de 01/10/1998 no montante de 3.038.303\$ com data limite de pagamento em 23/11/1998 – cfr. doc 3 à petição inicial e fls. 45 dos autos.

K. A Impugnante deduziu reclamação graciosa em 20/01/1999, que foi indeferida por despacho do Chefe de Divisão da Divisão de Justiça Administrativa da 1.ª Direcção de Finanças de Lisboa, proferido em 29/05/2001

L. A Sociedade I..... - E..... SA., tomou conhecimento da decisão supra por carta registada com aviso de receção que foi assinado em 05/06/2001 – cfr. consta dos respectivos autos de reclamação aqui em anexo.

M. A presente impugnação foi deduzida em 12/06/2001 – cfr. fls. 3 dos autos.

Factos não provados

Não se provaram outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e que, por conseguinte, importe registar como não provados.

«»

No tocante aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se, em primeira linha, na prova documental junta aos autos, em concreto no teor dos documentos indicados em cada uma das alíneas supra.»

X

2.2. De Direito

2.2.1. Nos presentes autos, é sindicada a sentença proferida, datada de 05 de Setembro de 2014, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por “I..... SA” contra o despacho de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC do ano de 1995.

2.2.2. A sentença julgou procedente a impugnação. Está em causa correcção assente na desconsideração de parte dos custos com obras em imóveis, as quais corresponderiam a obras de grande reparação ou beneficiação, pelo que sujeitas a taxa de amortização, sendo aceite apenas o valor da reintegração. A sentença considerou que compete à AT o ónus de comprovação dos pressupostos com base nos quais se justifica a sua actuação. Ónus que no caso não terá sido observado.

2.2.3. A recorrente censura a sentença sob recurso, por entender que dos autos resulta a comprovação do carácter superlativo das obras em causa, o que determinaria a aplicação do disposto no CIRC em matéria de amortizações e depreciações.

A fundamentação da correcção em exame consta da alínea E) do probatório.

A sentença anulou a correcção em exame, com base nas asserções seguintes.

«Das faturas n.ºs .../95; 11.31.03...; 014...; 51D...6, resulta que os trabalhos realizados se referem a:

- aplicação de alcatifa e levantamento de alcatifa usada, forro de caixas de electricidade e pagamento em período extraordinário e de espera;
- pinturas;
- trabalhos de manutenção e conservação.

Ora, de acordo com a al. a) do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, supra citado o critério legal para a qualificação em sede de reintegração e amortização, de determinada obra realizada em bens do activo imobilizado corpóreo como “grande reparação ou beneficiação” é, como *supra* se deixou claro o do aumento do valor real ou da duração provável dos elementos a que respeitem.

Cabia assim à AT, em caso de discordância com o enquadramento da despesa efectuada pelo sujeito passivo na respectiva contabilidade fundamentar as razões por que em seu entender o valor real dos bens em que aquelas foram realizadas ficou aumentado em termos de provável duração, situação que no caso em apreciação não se verificou, na verdade a AT limita-se a concluir sem fundamentar, que se tratam de melhoramentos perduráveis susceptíveis de aumentar a vida útil dos bens.

Na verdade a justificação apresentada para a qualificação da despesa como sendo referente “grandes reparações” para além de insuficiente é controversa, uma vez que (aceitando os argumentos da impugnante), concordamos que a colocação de alcatifa não contribui para o aumento da vida útil dos imóveis, no máximo poderá dar mais ou menos conforto das pessoas lhe irão dar utilização, dependentemente dos respectivos interesses.

No que respeita ao conteúdo das outras duas faturas, referentes a pintura e trabalhos de manutenção e conservação deixa-nos na dúvida sobre se aqueles podem ou não aumentar a vida útil dos bens em que foram incorporados, já que nem o documento contabilístico nem a AT lograram, especificar os referidos serviços, situação que resulta prejudicada pela presunção de validade das declarações do contribuinte».

Apreciando.

«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»[1]. «Em termos fiscais aceitam-se dois métodos, o das quotas constantes— método usado como regra geral – e o das quotas degressivas, podendo, no entanto, ser admitidos outros métodos sempre que a natureza do deprecimento ou a actividade económica da entidade o justifique, após reconhecimento prévio da Administração Tributária, salvo quando daí não resulte uma quota anula de depreciação/amortização superior à quota máxima aceite para efeitos fiscais»[2].

No caso, releva o disposto no artigo 5.º (“Método das quotas constantes”), do Decreto-Regulamentar n.º2/90, de 12 de Janeiro (Estabelece o regime das reintegrações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas).

Determina o referido artigo 5.º que,

«1 - No caso de utilização do método das quotas constantes, a quota anual de reintegração e amortização que pode ser aceite como custo do exercício determina-se aplicando aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º as taxas fixadas nas tabelas anexas ao presente diploma, aplicando-se as taxas genéricas mencionadas na tabela II apenas quando, para os elementos do activo imobilizado dos ramos de actividade de que se trate, não estejam fixadas taxas específicas na tabela I.
2 - Exceptuam-se do disposto no número anterior os seguintes casos, em que as taxas de reintegração e 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:

(...)

c) Grandes reparações e beneficiações;

(...)

5 - Para efeitos de reintegração e amortização consideram-se:

a) Grandes reparações e beneficiações - as que aumentem o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitem;

(...))».

A este propósito constitui jurisprudência assente a seguinte:

a) «As grandes obras de construção civil e de remodelação que contribuem para aumentar o valor real do imóvel e para o aumento da duração do mesmo, passando a ser sua parte integrante e a constituir um todo, cabem no conceito legal de grandes reparações e beneficiações a que se refere o artº 5º, nº2, al. c) do Decreto Regulamentar nº 2/90 de 12/1. // A respectiva amortização deve ser determinada de acordo com o período de desgaste ou utilidade esperada do bem que elas visaram beneficiar no seu todo»[3].

b) «O critério legal, para efeitos de reintegração e amortização, de qualificação de determinada obra realizada em bens do activo imobilizado corpóreo como “grande reparação ou beneficiação” é o do *aumento do valor real ou da duração provável dos elementos a que respeitem* (cfr. alínea a) do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro; alínea a) do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, em vigor desde 1 de Janeiro de 2010); // Assim, terá de ser por referência ao *aumento do valor real do bem ou da sua duração provável* que, em caso de controvérsia entre a Administração e o contribuinte quanto à qualificação da despesa, terá de ser explicitada a razão pela qual se entende que as concretas despesas realizadas aumentaram o valor real dos bens que delas foram objecto ou aumentaram a duração provável dos mesmos[4].

c) «As grandes obras de construção civil e de remodelação que contribuem para aumentar o valor real do imóvel e para o aumento da duração do mesmo, passando a ser sua parte integrante e a constituir um todo, cabem no conceito legal de grandes reparações e beneficiações a que se refere o artº 5º, nº2, al. c) do Decreto Regulamentar nº 2/90 de 12/1. // A respectiva amortização deve ser determinada de acordo com o período de desgaste ou utilidade esperada do bem que elas visaram beneficiar no seu todo»[5].

d) «Segundo o disposto no artigo 5º, n.º 5, alínea a), do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, para efeitos de reintegração e amortização, grandes reparações ou beneficiações são «as que aumentem o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitem». // O valor monetário referente ao custo da obra não pode, por si só, constituir fundamentação suficiente para qualificar tal obra como “grandes reparações”»[6].

e) «Enquanto os encargos resultantes de reparações normais em elementos do

activo immobilizado (necessários à sua conservação), são custo, pela sua totalidade, no exercício em que forem suportados pelo sujeito passivo, já nas grandes reparações, os encargos delas resultantes devem ser objecto de immobilização e o correspondente custo repartido pelos exercícios subsequentes de acordo com as respectivas quotas de amortização. // Nos termos do art. 5.º, n.º 5, alínea a), do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, para efeitos de reintegração e amortização, grandes reparações ou beneficiações são «as que aumentem o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitem». // (...) // “Grande reparação ou beneficiação” é um conceito técnico-jurídico que requer integração, motivo por que não é curial que na declaração fundamentadora a Administração se limite a qualificar uma operação como grande reparação, sem concretizar quais os factos que lhe permitiram concluir pelo aumento do valor real ou da duração provável do bem objecto de reparação. // Se a AT não fez constar esses factos da declaração fundamentadora que externou quando da correcção da matéria tributável declarada, não pode considerar-se tal acto suficientemente fundamentado, pois nem a sociedade destinatária ficou a conhecer os motivos que determinaram a AT a praticá-lo, o que lhe veda a opção esclarecida entre conformar-se com ele ou impugná-lo, nem o Tribunal fica habilitado a sindicá-lo a legalidade do mesmo acto»[7].

No caso em exame, a AT não observou o dever de fundamentação da correcção em causa, dado que não tornou acessível ao destinatário médio, colocado na posição da contribuinte, as razões que a levaram a considerar as despesas em causa como despesas de “Grande reparação ou beneficiação” e, nessa medida, susceptíveis de aumentar a vida útil dos imóveis em causa. Tal enunciação de razões permitiria sindicá-la a integração realizada do conceito de “Grandes reparações e beneficiações - as que aumentem o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitem”, com vista à aplicação do disposto no artigo 5.º (“Método das quotas constantes”), do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro. De onde se extrai que o dever de fundamentação formal do acto tributário não foi observado, pelo que o mesmo deve ser anulado com este fundamento.

Ao decidir no sentido apontado, a sentença recorrida não enferma de erro, pelo que deve ser mantida na ordem jurídica.

Termos em que se devem julgar improcedentes as presentes conclusões de recurso.

DISPOSITIVO

Face ao exposto, acordam, em conferência, os juízes da secção de contencioso tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, sem prejuízo da dispensa de custas – P. anterior a 2003.

Registe.

Notifique.

(Jorge Cortês - Relator)

(1.º Adjunto)

(2.º Adjunto)

[1] Artigo 27.º/1, do CIRC, versão vigente.

[2] Andreia Pereira da Costa, Depreciações e amortizações no SNC: alterações contabilísticas e impacto fiscal, Coimbra Editora, 2011, pp. 125/125.

[3] Acórdão do STA, de 06.07.2005, P. 0323/05

[4] Acórdão do STA, de 16.11.2011, P. 0513/11

[5] Acórdão do STA, de 06.07.2005, P. 0323/05

- [6] Acórdão do TCAS, de 27/04/2017, P. 154/08.8BELRS
- [7] Acórdão do TCAN, de 12.12.2007, P. 00474/04