

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0513/11
Data do Acórdão:	16-11-2011
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	ISABEL MARQUES DA SILVA
Descritores:	IMPUGNAÇÃO JUDICIAL IRC
Sumário:	I – O critério legal, <i>para efeitos de reintegração e amortização</i> , de qualificação de determinada obra realizada em bens do activo imobilizado corpóreo como “grande reparação ou beneficiação” é o do <i>aumento do valor real</i> ou da <i>duração provável dos elementos a que respeitem</i> (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); II – Assim, terá de ser por referência ao <i>aumento do valor real do bem</i> ou da <i>sua duração provável</i> 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.
Nº Convencional:	JSTA000P13456
Nº do Documento:	SA2201111160513
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A...., LDA
Votação:	UNANIMIDADE
Aditamento:	

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:	<p>Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:</p> <p style="text-align: center;">- Relatório -</p> <p>1 – A Fazenda Pública recorreu para o Tribunal Central Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 20 de Janeiro de 2009, que julgou procedente a impugnação deduzida por A....., Lda., com os sinais dos autos, contra liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1994, no montante de 3.176.124\$00, apresentando as seguintes conclusões:</p> <p><i>I – O presente recurso visa reagir contra a douda sentença declaratória da procedência total da impugnação deduzida contra a liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1994.</i></p> <p>II – Fundamentação da sentença recorrida (síntese): não se pode considerar suficientemente</p>
-----------------	---

fundamentado o acto de correcção da matéria tributável em que a AF considerou como grandes reparações, sem dizer quais os motivos porque entendeu tratar-se de uma grande reparação.

III – Encontra-se demonstrado nos autos, e assim entendeu também o digno magistrado do MP, que o acto tributário se encontra fundamentado e que a Impugnante foi notificada dessa fundamentação, independentemente de com ela não concordar.

IV – Das várias correcções preconizadas pela AF na análise interna à declaração Mod. 22 do exercício de 1994, e que constam do DC. 22 remetido à impugnante, esta só contesta a correcção dos valores contabilizados no Quadro 20, campo 230, relativo, segundo a Impugnante, a obras de “Conservação e Reparação”.

V – Efectivamente, não existe nenhuma definição legal do que sejam “despesas de conservação” e “grandes reparações”, pelo que há que conjugar o disposto nos art. 27º nº1 e 29º, ambos do CIRCI e nº5 do art. 5º do DR 2/90, para concluir que as **grandes reparações são aquelas que aumentem o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitem, realizadas em elementos do activo imobilizado** sujeito a depreciação.

VI – Segundo o mapa de amortizações e reintegrações apresentado à AF e constante dos autos, não se encontram discriminados todos os bens desse activo, logo, o valor das reparações efectuadas é superior ao valor dos bens onde as mesmas foram efectuadas, pois tratar-se-ão da “Piscina” ou das “Instalações Diversas”, por conceptualmente não se encaixarem em nenhuma das outras rubricas.

VII – O próprio conteúdo das obras mencionado nas respectivas facturas, o qual não foi posto em causa nem pela Impugnante nem pela AF, remete-nos necessariamente para “grandes reparações” na medida em que as mesmas só poderão aumentar o valor e a vida útil dos bens sobre os quais incidiram.

VIII – **As intervenções** (que as facturas oportunamente referem como “trabalhos de conservação e manutenção”) **nas redes de água e esgotos, na casa das máquinas do furo, nas caixas de esgoto e saneamento, no equipamento**

de rega, na captação de água de bombas e autoclave, nos campos de ténis a nível da sua pintura, mais a desmontagem da vedação do bate bolas e arranjo do tecto, não se destinam a ser feitas todos os anos, desde que os bens sejam utilizados no âmbito da actividade normal do S.P.

IX – O que está em causa na correcção ora Impugnada, não é a não aceitação do custo relativo a essas obras, mas sim a sua repartição ao longo de três exercícios de modo a não empolar os custos no ano em que os mesmos ocorreram, 1994, tornando a realidade contabilística e fiscal da Impugnante mais equilibrada.

X – A douta sentença recorrida a manter-se na ordem jurídica, revela uma inadequada interpretação dos factos provados: características das obras efectuadas; e aplicação das normas vertidas nos art. 27º nº1 e 29º, ambos do CIRC e nº 5 do art. 5º do DR 2/90.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada, com as devidas consequências legais. PORÉM V. EX.AS, DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – Por decisão sumária de 31 de Março de 2011 o Tribunal Central Administrativo Sul declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e competente para o efeito o Supremo Tribunal Administrativo (cfr. decisão sumária de fls. 151 a 154 dos autos), a quem os autos foram remetidos precedendo requerimento nesse sentido da recorrida (fls. 159 dos autos).

4 - O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos: A questão objecto do presente recurso consiste em saber se as obras realizadas pela impugnante cabem no conceito legal de grandes reparações e beneficiações a que se refere o art. 5.º, n.º 2, al. c) do Decreto Regulamentar nº 2/90 de 12/1.

Alega a recorrente que o próprio conteúdo das obras mencionadas nas respectivas facturas, que não foi posto em causa nem pela Impugnante nem pela administração fiscal, «remete-nos necessariamente para “grandes reparações” na medida em que as mesmas só poderão aumentar o valor e a vida útil

dos bens sobre os quais incidiram».

E que «as intervenções (que a facturas oportunamente referem como “trabalhos de conservação e manutenção”) nas redes de água e esgotos, na casa das máquinas do furo, nas caixas de esgoto e saneamento, no equipamento de rega, na captação de água de bombas e autoclave, nos campos de ténis a nível da sua pintura, mais a desmontagem da vedação do bate bolas e arranjo do tecto, não se destinam a ser feitas todos os anos, desde que os bens sejam utilizados no âmbito da actividade normal do S.P.».

A nosso ver o recurso não merece provimento.

Resulta do probatório que as obras em causa consistiram «em trabalhos de conservação e manutenção nas redes de água e esgotos, conservação e reparação da casa das máquinas do furo, reparação em caixas de esgoto e conservação em três caixas de saneamento na entrada, conservação e reparação do equipamento de rega nas v/ instalações, conservação e reparação da captação de água de bombas e autoclave, pintura em dois campos de ténis, pintura base de um campo e asfalto, desmontagem da vedação do bate bolas, arranjo do tecto» (cf. fls. 108)

Estas obras, em si mesmo, não podem ser consideradas grandes reparações para os efeitos do referido normativo legal.

A jurisprudência deste STA tem vindo a entender que concretizam o conceito legal de «grandes reparações e beneficiações», nos termos do artigo 5.º n.º 2 alínea c) do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, por exemplo, «as grandes obras de construção civil e de remodelação que contribuem para o aumento do valor real e duração do imóvel, constituindo um todo por serem sua parte integrante» - ver neste sentido Acórdãos do Supremo tribunal administrativo de 06.07.2005, recurso 323/05, de 17.05.06, recurso 123/06 e de 02.02.2005, recurso 917/04.

Essa não parece ser a situação em causa nas obras em análise no caso subjudice.

Por outro lado, e como bem se salienta na decisão recorrida, a declaração fundamentadora exteriorizada pela Administração Tributária não

permite saber porque integra as obras no referido conceito de grande reparação, já que se limita a fazer reporte para o «elevado valor da reparação», o que é manifestamente insuficiente.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido.

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 163 a 165 dos autos), nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questão a decidir

É a de saber se, como julgado, se encontra suficientemente fundamentada a correcção efectuada pela Administração tributária às despesas efectuadas pela recorrida no exercício de 1994 e por ela consideradas como despesas dedutíveis pela sua totalidade no exercício, considerando-as, ao invés, como “grandes reparações” para efeitos do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro (nos termos do qual deve o respectivo custo ser repartido pelos exercícios subsequentes de acordo com as respectivas quotas de amortização – *in casu* 33,33% no exercício e nos dois subsequentes).

6 – Matéria de facto

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

A) Em 25/5/1995, a Impugnante apresentou declaração Modelo 22 do IRC de 1994, na qual declarou como custo o montante de 6.548.897\$00, a título de despesas de conservação e reparação – cfr. fls. 32 a 34;

B) As obras de “conservação e reparação” consistiram em trabalhos de conservação e manutenção nas redes de água e esgotos, conservação e reparação da casa das máquinas do furo, reparação em caixas de esgoto e conservação em três caixas de saneamento na entrada, conservação e reparação na captação de água de bombas e autoclave, pintura em dois campos de ténis, pintura base de um campo e asfalto, desmontagem da vedação do bate bolas, arranjo do tecto – cfr. fls. 7 a 15;

C) Os Serviços da fiscalização tributária procederam

a correcções àquela declaração e elaboraram, em 18/06/1998, o Mod. 22 corrigindo os valores contabilizados no Quadro 20, Campo 230, da seguinte forma: “corrige-se o montante de Esc. 4.366.150\$00, referente a parte das despesas contabilizadas indevidamente na conta: conservação e reparação (62236) por se considerar que devido ao elevado valor da reparação se trata de «Grandes Reparações» que contribuem para o prolongamento da vida normal do bem, pelo que deverão ser acrescidas as contas do Imobilizado. Desta forma apenas se aceita como custo do exercício nos termos do n.º 5 do art. 29.º do CIRC e art. 5º, n.º 2 e 5 D. Reg. 2/90 o valor resultante de $tx\ 33,33\%$ Valor Grande Rep – 6.548.897\$00 x 33,33% = 2.182.747\$00;

$6.548.897\$00 - 2.182.747\$00 = 4.366.150\$00$ (a crescer)” – cfr. fls. 28 a 31;

D) Em informação dos Serviços de Inspeção consta que: “Apuramento do valor das despesas contabilizadas indevidamente na rubrica:

«conservação e reparação»

Documento n.º - data – valor

203 – 30/04/94 – 1 474 081\$00

248 – 31/05/94 – 739 916\$00

249 – 31/05/94 – 1 159 652\$00

250 – 31/05/94 – 628 755\$00

133 – 30/09/94 – 1 360 776\$00

71 – 30/09/94 – 530 317\$00

169 – 31/10/94 – 655 400\$00

TOTAL: 6 548 897\$00

De acordo com o disposto no art. 5º n.ºs 2 e 5 do Dec. Reg. N.º 2/90 e art. 29.º, n.º 5 do CIRC, os valores supra relacionados, contabilizados na conta 62236 – Conservação e reparação, devido ao seu elevado valor contribuem para o prolongamento da vida útil dos bens, pelo que são considerados custos plurianuais, amortizáveis pelo período de 3 anos à taxa de 33,33%.

Desta forma o valor a aceitar como custo do exercício será o valor da amortização: $6\ 548\ 897\$00 \times 33,33\% = 2\ 182\ 747\00

Razão pela qual se corrige a diferença, acrescentando-se o seguinte valor ao resultado Líquido: $6\ 548\ 897\$00 - 2\ 182\ 747\$00 = 4\ 366\ 150\$00$ ” – cfr.

fls. 49;

E) Pelo ofício n.º 18505 de 24/11/98, a Impugnante é notificada das correcções referidas em C e D, acompanhado de cópia do DC – 22, com as correcções efectuadas e a fundamentação – cfr. fls. 80 a 82;

F) Em 10/11/1998, foi emitida a liquidação n.º 8310018626, relativa a IRC, de 1994, com imposto a pagar de 3.176.124\$00, com data limite de pagamento: 30/12/1998 – cfr. fls. 17;

G) Em 29/12/1998, a Impugnante pagou a liquidação referida em F – cfr. informação a fls. 99;

H) Em 29/12/1998 foram apresentados os autos de impugnação – cfr. fls. 2 a 17.

7 – Apreciando

7.1 Da fundamentação da correcção efectuada

A sentença recorrida, a fls. 105 a 113 dos autos, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra a liquidação adicional de IRC do exercício de 1994, por ter julgado insuficientemente fundamentada a correcção efectuada pela Administração tributária ao valor inscrito na rubrica «conservação e reparação».

Atenta a matéria de facto assente na alínea b) do probatório fixado e o disposto no artigo 5.º, n.º 5, alínea a) do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12/01, nos termos da qual 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”, entendeu a sentença recorrida que «impunha-se (...) que a Administração tributária, com referência à citada definição legal de grande reparação, dissesse por que entende que a operação em causa é subsumível àquele conceito; impunha-se-lhe, designadamente, que dissesse que tal operação aumentou o período útil de vida ou que aumentou o seu valor ou que ambos e que desse a conhecer os motivos porque assim o entendeu», porquanto «o critério legal para que uma reparação possa considerar-se grande reparação não passa pelo montante da mesma, que, aliás, só pode relevar quando comparado com o valor do elemento do activo alvo da reparação, que a Administração Tributária não referiu na declaração

fundamentadora», antes «(...) limitou-se, conclusiva e sinteticamente a afirmar que “devido ao elevado valor da reparação se trata de *Grandes Reparações* que contribuem para o prolongamento da vida normal do bem», pelo que «esta declaração fundamentadora externada pela Administração Tributária não permite saber porque entende estarmos perante uma grande reparação e não uma reparação normal como o entende a Impugnante». Conclui a sentença, em conformidade com o decidido no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 12 de Dezembro de 2007 (proc. n.º 0474/04) que cita em apoio da decisão, que «(...) não se pode considerar suficientemente fundamentado o acto de correcção da matéria tributável em que a Administração Tributária considerou como grandes reparações “devido ao elevado valor da reparação... que contribuem para o prolongamento da vida normal do bem”. E, que por esse motivo, não aceita a dedução como custo para efeitos de IRC, do ano de 1994 do valor total das reparações/conservações, mas apenas o valor da reintegração ou amortização a praticar nesse ano sobre o bem, à taxa de 33,33%, sem dizer quais os motivos por que entendeu tratar-se de uma grande reparação» (cfr. sentença recorrida, a fls. 111 a 113 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente Fazenda Pública, alegando que *encontra-se demonstrado nos autos (...) que o acto tributário se encontra fundamentado e que a Impugnante foi notificada dessa fundamentação, independentemente de com ela não concordar e que não existe nenhuma definição legal do que sejam “despesas de conservação” e “grandes reparações”, pelo que há que conjugar o disposto nos art. 27º nº1 e 29º, ambos do CIRC e nº5 do art. 5º do DR 2/90, para concluir que as grandes reparações são aquelas que aumentem o valor real ou a duração provável dos elementos a que respeitem, realizadas em elementos do activo imobilizado sujeito a deperecimento, decorrendo do mapa de amortizações e reintegrações apresentado à AF e constante dos autos (...) que o valor das reparações efectuadas é superior ao valor dos bens onde as mesmas foram efectuadas e que o próprio*

conteúdo das obras mencionado nas respectivas facturas, o qual não foi posto em causa nem pela Impugnante nem pela AF, remete-nos necessariamente para “grandes reparações” na medida em que as mesmas só poderão aumentar o valor e a vida útil dos bens sobre os quais incidiram (cfr. as conclusões das suas alegações de recurso supra transcritas).

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal, no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito, pronuncia-se pelo não provimento do recurso, porquanto as obras realizadas, em si mesmas, *não podem ser consideradas grandes reparações para os efeitos do (...) normativo legal* e por outro lado *a declaração fundamentadora exteriorizada pela Administração Tributária não permite saber porque integra as obras no referido conceito de grande reparação, já que se limita a fazer reporte para o «elevado valor da reparação», o que é manifestamente insuficiente.* Vejamos.

A justificação oportunamente apresentada pela Administração fiscal para operar a correcção efectuada ao valor das despesas contabilizadas pelo sujeito passivo na conta «conservação e reparação (62236)», do Quadro 20, Campo 230, da Declaração Modelo 22 de IRC, foi a de que *devido ao elevado valor da reparação se trata de «Grandes Reparções» que contribuem para o prolongamento da vida normal do bem, pelo que deverão ser acrescidas as contas do Imobilizado* (cfr. as alíneas C) e D) do probatório fixado). E alega agora também que *o próprio conteúdo das obras mencionado nas respectivas facturas, o qual não foi posto em causa nem pela Impugnante nem pela AF, remete-nos necessariamente para “grandes reparações” na medida em que as mesmas só poderão aumentar o valor e a vida útil dos bens sobre os quais incidiram.* Para efeitos de reintegração e amortização, o critério legal para a 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. a alínea a) do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de

12 de Janeiro, em vigor à data dos factos e a 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 -, sendo, pois, por referência a estes dois elementos – 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 como “simples despesa de conservação ou reparação” ou como “grande reparação”, que esta terá de fundamentar por que entende que as concretas despesas realizadas aumentaram o valor real dos bens que delas foram objecto ou aumentaram a duração provável dos mesmos.

Não é, em si mesmo, o valor da reparação o critério eleito pelo legislador para a qualificação da despesa como “grande reparação”, pois que como desde logo observou a ora recorrida na sua petição inicial de impugnação (a fls. 2 a 5 dos autos) pode bem acontecer que o valor da reparação seja elevado não em razão da “profundidade das reparações” mas em virtude das “dimensões grandes dos edifícios a conservar” (cfr. petição inicial a fls. 3 dos autos), daí que não baste a invocação do montante da despesa para se ter por fundamentada a subsunção desta no conceito de “grande reparação”, nem se vê que do “elevado valor” decorra, ao contrário do suposto na fundamentação da correcção efectuada, um contributo necessário para o *prolongamento da vida normal do bem*.

Era, pois, exigível à Administração tributária ir além da fundamentação invocada como suporte da correcção para que esta se pudesse ter como materialmente fundamentada, pois que a justificação apresentada para a qualificação da despesa como relativa a “grandes reparações” não se afigura suficiente e menos ainda incontroversa.

Não estamos também convencidos, ao contrário do também alegado, de que decorra do *próprio conteúdo das obras mencionado nas respectivas facturas* que estas *necessariamente* correspondam a “grandes reparações” na medida em que as mesmas só poderão aumentar o valor e a vida útil dos bens sobre os quais incidiram. A única evidência que descortinamos olhando à descrição dos trabalhos

realizados feita nas facturas de fls. 7 a 15 dos autos (e sintetizada na alínea B) do probatório) é a de que se trataram de obras de conservação e reparação em infra-estruturas e equipamentos vários, sendo esse conteúdo em concreto compatível quer com pequenas, quer com grandes reparações.

Não há, pois, porque conceder provimento ao recurso, antes se impõe confirmar a sentença recorrida, que nenhuma censura merece.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Sem custas, pois a Fazenda Pública delas estava isenta à data em que a impugnação foi deduzida.

Lisboa, 16 de Novembro de 2011. – *Isabel Marques da Silva* (relatora) – *Ascensão Lopes* – *António Calhau*.