

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 589/2023-T

Tema: IRC – Regime das Amortizações e Depreciações; período de vida útil

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro João Santos Pinto, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 20 de Outubro de 2023, decide no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA (adiante designada apenas por Requerente), NIPC..., com sede na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado apenas por RJAT), tendo em vista a liquidação de IRC n.º 2022..., de 18 de abril de 2022, no valor de € 12.104,16 referente ao exercício fiscal de 2018, demonstração de liquidação de juros n.º 2022..., de 20 de abril de 2022, no valor total de € 2.168,98 e do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada em 06/10/2022.

A Requerente pede ainda a devolução do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.

É requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada por “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 16/08/2023 e posteriormente notificado à Requerida.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitro do Tribunal Arbitral Singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 02/10/2023, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 20/10/2023.

Notificada para o efeito, a AT apresentou Resposta, onde se defendeu por impugnação e juntou processo administrativo em 21/11/2024.

Em 22/01/2024, o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte Despacho Arbitral:

“Veio a Requerente na PI nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 452.º do Código de Processo Civil, aplicável ex-vi alínea e) do artigo 29.º do RJAT, requer o depoimento de parte da Requerente à matéria factual constante dos parágrafos 19 a 26 e 37 da PI.

A AT veio em sede de resposta pronunciar-se sobre a inadmissibilidade por entender que tal pedido é inútil e, por conseguinte, proibido por lei.

Analise-se:

O depoimento de parte (da parte contrária ou de co-Réu) destina-se a obter a confissão, pelo que a sua admissibilidade depende de o conteúdo ser coerente com o disposto no artigo 352.º do CC, que a caracteriza como o reconhecimento que a parte faz da realidade de um facto que lhe é desfavorável e favorece a parte contrária.

Ora, requerendo-se depoimento de parte quanto a factos que nunca poderiam, caso o Réu os admitisse como verdadeiros, integrar confissão, deve o mesmo ser indeferido.

A tal não obsta a possibilidade de o depoimento de parte ser livremente apreciado quando não tenha carácter confessorio, pois a questão em sede de apreciação do requerimento probatório

não é a do valor probatório de depoimento prestado, mas a da admissibilidade da sua prestação.

Por seu turno, a prestação de declarações pelas partes fora do regime da confissão está prevista no artigo 466.º, do CPC, embora apenas a requerimento da própria parte, e no artigo 452.º, n.º 1, do CPC, por iniciativa do juiz que, aliás, pode ser suscitada pelas partes.

Assim, sendo ouvida a requerimento da parte contrária, o procedimento a empregar é o do depoimento de parte; mas sendo ouvida por sua própria iniciativa, o procedimento é o das declarações de parte.

Nestes termos, e antes de se tomar posição sobre a admissibilidade de tal meio de prova, notifique-se antes de mais a ora Requerente para no prazo de 10 dias esclarecer os autos se mantém o pedido de depoimento de parte, ou se pretendia requerer declarações de parte. Neste último caso, deverá proceder à identificação do representante da Requerente.”

Em 30/01/2024 veio a Requerente indicar que por lapso tinha requerido depoimento de parte, ao invés de declarações de parte, tendo indicado que pretendia que tal depoimento versasse sobre a matéria de facto indicada nos artigos 19 a 26 e 47 do PPA. No mesmo requerimento veio ainda arrolar uma testemunha.

Em 05/02/2024, o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte Despacho Arbitral:

“Veio a Requerente por requerimento datado de 30/01/2024, na sequência do despacho datado de 22/01/2024, esclarecer os autos que pretendia requerer a prestação de declarações parte, tendo procedido à identificação do representante da Requerente e indicado a matéria de facto controvertida sobre que vai incidir tais declarações.

Analise-se:

As declarações de parte são um meio de prova voluntário e de natureza potestativa, como decorre da sua previsão no artigo 466.º, do CPC, aplicável ex-vi alínea e) do artigo 29.º do RJAT.

Por conseguinte, o árbitro do processo não pode fazer qualquer pré-juízo sobre a utilidade (ou credibilidade) de tal meio de prova oferecido pela parte interessada e, assim, rejeitar liminarmente esse meio de prova, salvo se o mesmo for oferecido de forma extemporânea, o que não é o caso dos autos, porquanto, nos termos do n.º 1 do artigo 466.º do CPC, as partes podem requerer, até ao início das alegações orais em 1.ª instância, a prestação de declarações sobre factos em que tenham intervindo pessoalmente ou de que tenham conhecimento direto.

Pelo que se aceita a prestação das declarações de parte do Representante da requerente, B... .

No mesmo requerimento, veio a Requerente arrolar a testemunha C... para ser inquirida.

Antes de se tomar posição sobre este meio de prova, ao abrigo do princípio do contraditório, notifique-se a Requerida para, querendo, se pronunciar no prazo de 10 dias.

Do presente despacho notifiquem-se ambas as partes.”

Em 05/02/2024, o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte Despacho Arbitral:

Veio a Requerente por requerimento datado de 30/01/2024 arrolar a testemunha C... para ser inquirida. Notificada a AT em 06/02/2024 exercer o contraditório no prazo de 10 dias, caso assim o entendesse, nada veio dizer.

Analise-se:

A Requerente veio no pedido de pronúncia arbitral indicar como meio de prova - prova documental e depoimento de parte, não tendo para o efeito nesse momento arrolado qualquer testemunha.

Nos termos previstos no n.º 3 do artigo 108.º do CPPT nos processos de impugnação em sede de processo judicial tributário “Com a petição, (...) , o impugnante oferecerá os documentos de que dispuser, arrolará testemunhas e requererá as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes.”. E o mesmo princípio está previsto nos processos de natureza

civil no n.º 6 do artigo 552º do CPC ao estipular que “No final da petição inicial, o autor deve apresentar o rol de testemunhas e requerer outros meios de prova; caso o réu conteste, o autor é admitido a alterar o requerimento probatório inicialmente apresentado, podendo fazê-lo na réplica, caso haja lugar a esta, ou no prazo de 10 dias a contar da notificação da contestação.”. Ambos aplicáveis por remissão da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

É certo que no que tange a norma do artigo 552º, n.º 6, do CPC em concreto, se refere que o Autor deve apresentar “o rol de testemunhas e requerer outros meios de prova”, mas a prova testemunhal é um meio de prova, que, como os demais, integra o requerimento probatório que as partes devem apresentar nos respectivos articulados, e podem alterar (para além dos casos previstos na 2ª parte do n.º 6 do artigo 552.º do CPC), nos termos do n.º 1 do artigo 598º do CPC.

Relativamente a esta temática decidiu-se no acórdão da Relação do Porto, de 07/11/2019, ao qual se adere, (proc. n.º 3338/17.4T8AVR-A.P1), disponível, em www.dgsi.pt, que:

« I - O artigo 598.º, n.º 1, do Código de Processo Civil permite a alteração do requerimento probatório na audiência prévia, em termos tais que não impedem a apresentação de meios de prova diversos dos apresentados inicialmente.

II - A alteração do requerimento probatória prevista no n.º 1 do artigo 598.º do Código de Processo Civil, não conhece restrições, apenas se exigindo que a parte tenha apresentado inicialmente requerimento probatório, condição para se falar em alteração.

III - Na alteração prevista naquele preceito inclui-se a hipótese de a parte requerer meios de prova não indicados inicialmente, pelo que constitui lícita alteração de requerimento probatório a circunstância de vir arrolar testemunhas ou requerer perícia, quando, com a petição inicial ou com a contestação, apenas havia apresentado documentos para prova dos fundamentos da acção ou defesa.

Deste modo, conclui-se pela possibilidade de nos termos previsto no n.º 1 do artigo 598.º CPC ex vi alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, a Requerente poder aditar ao requerimento probatório, anteriormente apresentado na petição inicial, o rol de testemunhas, ainda que este meio de prova não tenha sido indicado naquele articulado da acção. Destarte, admite-se a requerida alteração ao requerimento probatório da aqui Requerente, no que respeita à prova testemunhal requerida.

Deste modo, em conformidade:

1. Notifique-se as Partes de que a reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT se encontra agendada para o dia 03-04-2024, pelas 15h00, e de que a inquirição do depoimento de parte do representante da Requerida e da testemunha arrolada pela Requerente terá lugar na mesma. 2. Notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 dias, informar o CAAD sobre se a parte e a testemunha serão apresentadas nas instalações do CAAD no Porto ou em Lisboa. 3. Notifique-se as Partes para, no prazo referido no número anterior, informarem o CAAD sobre a sua vontade em se deslocar às instalações do CAAD, no Porto ou em Lisboa, ou, em alternativa, participar na diligência on-line, via WEBEX. 4. Terminada a produção de prova as partes produziram as respetivas alegações orais.”

Em 02/04/2024 veio a Requerente informar que a Testemunha e Parte iriam deslocar-se às instalações do CAAD em Lisboa.

A inquirição teve lugar no dia 03/04/2024, na sede do CAAD em Lisboa e via CISCO WEBEX MEETINGS.

No final da inquirição o Tribunal fixou nos termos do artigo 21.º, .n.º 2 do RJAT a prorrogação do prazo referido no n.º 1 do artigo citado por 2 meses, a contar do término daquele, para a prolação da decisão final e notificou a Requerente e a Requerida para, de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas sucessivas (a pedido da AT em alternativa às alegações orais, o que foi aceite pelo Tribunal) no prazo de 10 dias e convidou a Requerente a proceder ao pagamento da taxa de justiça subsequente e comunicar o pagamento ao CAAD nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

A audiência foi gravada e dela foi lavrada acta junta aos autos.

Em 11/04/2024 a Requerente apresentou Alegações.

Em 23/04/2024 a Requerida apresentou Alegações.

Em 24/04/2024 a Requerente juntou comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.

11/04/2024

Posição da Requerente

Em 2003 foi celebrado um contrato de locação financeira para aquisição de um imóvel – prédio urbano a que corresponde um edifício composto de duas lojas, duas sobre-lojas, 1.º e 2.º andares, com lados direito e esquerdo cada, águas furtadas, destinada a 5 armazéns e 2 garagens e logradouro, sito em ..., ..., na Rua..., n.ºs ... a ... e ... a..., Freguesia de ..., Concelho de Lisboa, inscrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob a ficha n.º ..., inscrito na matriz urbana sob o número ... - tendo sido celebrado um aditamento para realização de obras.

O imóvel encontra-se registado na rubrica 43 – ativos fixos tangíveis com um valor de aquisição de € 2.110.602,46 acrescido do valor do terreno de € 747.310,32, num total de € 2.857.912,78.

Foram realizadas obras no montante de € 2.803.945,75.

As obras supra referidas foram meramente de reabilitação, através das quais se visou melhorar os armazéns num espaço apto para funcionar como espaço de ensino, sem que tenha sido alterada a estrutura, com a colocação de paredes interiores de pladur e instalação de equipamentos de ar condicionado, pelo que, não se procedeu a qualquer operação de edificação.

O contrato de Arrendamento foi celebrado com uma empresa do mesmo grupo, especificamente para a ocupação do espaço para o fim a que se destinaram as obras que, como tal, foram motivadas para permitir o fim contratual a que se destinava o imóvel arrendado.

O contrato de arrendamento não foi, à época, registado junto da AT.

O contrato foi celebrado pelo prazo inicial de 5 anos.

A Requerente adoptou a aplicação da taxa de amortização de 20% com referência a obras realizadas em bem imóvel, no valor de € 2.803.945,75, por um prazo de 5 anos, correspondente ao prazo de duração do arrendamento.

As taxas da Tabela II do DR n.º 25/2009, não são aplicáveis às obras de reabilitação que foram realizadas no imóvel em questão.

Excluída a alínea b) n.º 5 do artigo 5.º do Regulamento n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009, as meras obras de manutenção, reparação ou conservação, entendendo neste caso o legislador que se inserem na regra do artigo 23.º n.º 1 e n.º 2 alínea a) do CIRC.

Na medida em que geram proveitos futuros, as obras em apreço podem qualificar-se como activos fixos tangíveis, e nessa medida a sua amortização ter lugar em 5 anos (o que, aliás, a Requerente vinha fazendo).

Subsidiariamente vem alegar que os gastos apresentados pela Requerente, constituem, pelo menos, meros **gastos gerais de produção, conservação e reparação** (artigo 23.º, n.º 2 al. 1 do Código de IRC).

Da análise das obras supra referidas, pode-se constatar que as mesmas constituem meras obras de manutenção, reparação ou conservação do imóvel, e não se inserem no conceito de grandes reparações e beneficiações, pois não alteram substancialmente a estrutura global do edifício.

Tomando como ponto inicial a letra da lei (artigo 23.º, n.º 1 alínea a) do Código do IRC), que determina que «são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC», não existindo qualquer razão para que o gasto incorrido pela Requete não seja considerado dedutível para efeitos fiscais, i.e., para que o gasto se considere enquadrado no artigo 23.º do Código do IRC.

Assim, as obras em apreço não constituem ativos fixos tangíveis, e não estão sujeitas às regras de depreciações e amortizações, nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009.

Neste sentido, os gastos aqui em análise, inserem-se no disposto pelo artigo 23.º n.º 1 e n.º 2 alínea b) do CIRC, e portanto, a Requerente podia ter considerado o gasto como integral no período de cinco anos.

A Requerente celebrou um contrato de arrendamento com validade inicial de 5 (cinco) anos, período que seria o estimado para a utilização do imóvel que deu origem à reabilitação em causa.

A Requerente não procedeu, tecnicamente, a qualquer edificação, em face dos trabalhos realizados.

Nunca tais obras de reabilitação poderiam ser consideradas outra coisa que não uma edificação ligeira.

Subsidiariamente, a Requerente pugna pela aplicação de uma taxa de amortização de 10% (Código 2005 da Tabela II), ao invés de uma taxa de amortização de 5% (código 2025 da Tabela II

A taxa de amortização aplicável não está contingente ao valor suportado pela realização das obras, mas antes à tipologia das obras promovidas.

O critério essencial é, diferentemente, o da tipologia das obras realizadas.

Independentemente do valor suportado pela Requerente, facto é que as obras realizadas são ligeiras, do ponto de vista estrutural, sendo precisamente essa a ideia subjacente ao conceito de edificações ligeiras.

Existindo divergência na opinião da Autoridade Tributária e da Requerente quanto à taxa de amortização a aplicar aos gastos aqui em crise, não se afigura suficiente e menos ainda incontroverso, o entendimento adotado pela Autoridade Tributária, que não pugnou justificar a não aceitação da taxa de amortização utilizada pelo Requerente.

Ao invés limitou-se a referir que “A referida taxa de 20%, não tem correspondência com o ativo em causa- edifícios e outras construções, uma vez que a mesma está prevista na Tabela II- Taxas genéricas- Divisão I- Ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento- pontos e aquedutos de madeira, código 2055 do Decreto Regulamentar, n.º 25/2009 de 14 de setembro.”, tendo, de

seguida, elencado factos sem analisar efetivamente o caso, tecendo apenas considerações quanto a factos.

A Administração Tributária não demonstrou, ao contrário do que era seu ónus, que a taxa de amortização de 20% não se enquadrava no caso ora descrito, dado que não tornou acessível ao destinatário médio, colocado na posição da contribuinte, as razões que levaram a considerar que a taxa correta a aplicar às amortizações do imóvel não seria a de 20%, mas sim a taxa de 2%, código 2015 da Tabela II- taxas genéricas- ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento- grupo 1- imóveis, do Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, conforme estipula o artigo 31.º do Código de IRC

Posição da Requerida

Da análise efectuada aos registos contabilísticos, os SIT verificaram que foram contabilizadas e consideradas como gasto, depreciações, amortizações e reintegrações no período de 2018, no montante de 560.789.15€, correspondente ao código 2055 da tabela anexa ao DR n.º 25/2009 de 14 de setembro, com a descrição “*Obras na Rua ..., n.º ..., ..., ... e...* ”.

Este montante resulta da aplicação da taxa de 20%, ao valor das obras realizadas nos imóveis referidos, cujo valor para efeitos fiscais ascendeu a 2.803.945,75 €.

Ora, o código 2055 da tabela II anexa ao DR n.º 25/2009 diz respeito à depreciação de pontes e aquedutos de madeira, sendo por isso manifestamente desadequado neste caso.

Relativamente ao argumento defendido pela Requerente, baseado no facto de o contrato de arrendamento ter sido definido por um período de 5 anos, o mesmo não se apresenta válido e objectivamente coerente, na medida em que:

1. Não foi aportada aos autos qualquer evidência do referido contrato, pois, apesar de a Requerente assumir no ponto 24.º do PPA, protestar juntar o mesmo, tal não aconteceu;

2. O imóvel tem-se mantido ao longo de vários anos e não apenas nos 5 anos invocados pela Requerente, uma vez que, consultado o e-fatura, se constatou que o arrendamento à D..., Lda., NIPC..., existe, pelo menos desde 2013, mantendo-se ainda em 2023;
3. O valor investido, pela sua ordem de grandeza, pressupõe, objectivamente, que se expectasse uma utilidade esperada muito superior.

Os SIT concluíram que o valor das obras em questão que ascenderam a €2.803.945,75, *representa 98% do valor de aquisição do imóvel* (que ascendeu a €2.857.912,78 correspondendo €2.110.602,46 ao edifício e €747.310,32 ao valor do terreno) e que, tal como a Requerente reconhece quando refere que

“(a)s obras supra referidas foram meramente de reabilitação, através das quais se visou melhorar os armazéns num espaço apto para funcionar como espaço de ensino, sem que tenha sido alterada a estrutura, com a colocação de paredes interiores de pladur e instalação de equipamentos de ar condicionado”,

Não se está, de facto, perante esta tipologia de edificações (de fibrocimento, madeira, zinco).

Estando em discussão avultadas obras de remodelação e reabilitação de um imóvel tendo em vista a transformação de um mero armazém para um espaço adaptado ao funcionamento de uma escola (conforme assume a Requerente no *supra* transcrito § 21.º do PPA),

Ou seja, está em causa grandes obras de construção civil (colocação de novas asnas metálicas de grandes dimensões, pilares metálicos, paredes de pladur, novas instalações elétrica, de águas e esgotos, chão, telhado, instalação de ar condicionados, ...) e todas as demais obras que contribuem indubitavelmente 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, pelo que cabem no conceito legal de grandes reparações e beneficiações

Efectivamente,

i. quer pelo valor, superior a € 2.800.000,00, relevado contabilisticamente pela Requerente na conta 4312 AFT – Edifícios e Outras Construções,

ii. quer pelos trabalhos realizados, descritos pela própria Requerente (no ponto 21.º do PPA), evidenciados nas fotografias anexadas ao PPA, muito embora estas se apresentem pouco nítidas, mas perfeitamente observáveis pela consulta ao site da empresa arrendatária (<https://www... / - D..., Lda., NIPC...>),

Inelutável é concluir, tal como concluíram os SIT no RIT (página 10), são obras relevantes que devem considerar-se no conceito de “*grandes reparações e beneficiações*”, tal como se encontra definido na alínea a) do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, e que aumentam o valor ou a duração do imóvel, constituindo um todo por serem sua parte integrante.

E, sendo assim, a taxa de depreciação deveria ter sido determinada de acordo com o período de vida útil ou utilidade esperada do bem imóvel beneficiário das obras e nunca tendo por base o prazo de um contrato de arrendamento, tanto mais que o mesmo pode ser prorrogável e é variável conforme os termos acordados entre as partes.

Perante este cenário é correcta a decisão dos SIT de aplicarem a taxa de depreciação de 5%, defendida pela Requerente em sede de direito de audição sobre o projecto de RIT, prevista para os edifícios destinados à prestação de serviços de ensino (código 2025 Edifícios afectos a hotéis, restaurantes e similares, a garagens e estações de serviço, a serviços de saúde e de ensino e a serviços recreativos e culturais da Tabela II – taxas genéricas).

No caso concreto, não se afigura poder colher a pretensão da Requerente quando alega existência de falta de fundamentação da correcção em causa e consequentemente a liquidação que a concretiza

Com efeito, no RIT vêm expressos os factos observados, nomeadamente, a consideração pela Requerente, para efeitos de apuramento do resultado tributável, de gastos referentes a depreciações de grandes reparações e beneficiações de um imóvel, a uma taxa de 20%, vem indicada e vertida a disposição legal aplicável bem como a desconformidade observada da

atuação do Sujeito Passivo no registo das depreciações face à disposição legal aplicável e igualmente a quantificação da correcção efectuada,

II. SANEADOR

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. art.s 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e art.s 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

III. QUESTÕES *DECIDENDAS*

Face ao exposto nos números anteriores, relativamente à exposição das partes e aos argumentos apresentados, as principais questões a decidir são as seguintes:

- a. Da qualificação das obras realizadas pela Requerente e determinação da taxa de amortização;
- b. Da falta de fundamentação.

IV.1- MATÉRIA DE FACTO

1.1.Factos Provados:

Analisada a prova produzida nos autos, consideram-se como provados, com relevo para a presente Decisão Arbitral, os seguintes factos:

- A)** A Requerente é uma sociedade por quotas, que iniciou a sua atividade em 2009 e tem como atividade principal a “*Compra e venda de bens imobiliários, reabilitação e arrendamento*”, a que corresponde o CAE Rev. 3 – 68100.
- B)** Em 2003 foi celebrado um contrato de locação financeira para aquisição de um imóvel - prédio urbano a que corresponde um edifício composto de duas lojas, duas sobre-lojas, 1.º e 2.º andares, com lados direito e esquerdo cada, águas furtadas, destinada a 5 armazéns e 2 garagens e logradouro, sito em ..., ..., na Rua ..., n.ºs ... e ... a..., Freguesia de..., Concelho de Lisboa, inscrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob a ficha n.º..., inscrito na matriz urbana sob o número ... - tendo sido celebrado um aditamento para realização de obras.
- C)** O imóvel encontra-se registado na rubrica 43 – ativos fixos tangíveis com um valor de aquisição de € 2.110.602,46 acrescido do valor do terreno de € 747.310,32, num total de € 2.857.912,78.
- D)** Foram realizadas obras no montante de € 2.803.945,75.
- E)** As obras em questão consistiram na adaptação de um armazém para colocação de uma escola em funcionamento pela colocação de pladur, insonorização, cablagem técnica (cabos de rede e electricidade), ar-condicionado, escada de acesso, substituição de vidros das janelas.
- F)** O contrato de arrendamento foi celebrado com uma empresa do mesmo grupo, especificamente para a ocupação do espaço para o fim a que se destinaram as obras que, como tal, foram motivadas para permitir o fim contratual a que se destinava o imóvel arrendado.
- G)** O arrendamento em causa tem-se mantido ao longo dos vários anos, pelo menos desde 2013 a 2023.
- H)** Foram contabilizadas e consideradas como gasto, depreciações, amortizações e reintegrações no período de 2018, no montante de € 560.789,15, correspondente ao código 2055 da tabela anexa ao DR n.º 25/2009 de 14 de setembro, com a descrição “*Obras na Rua..., n.º..., ... e...*” que resulta da aplicação da taxa de 20%, ao valor das obras realizadas nos imóveis referidos, cujo valor para efeitos fiscais ascendeu a 2.803.945,75 €.

- I)** A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva efectuada ao abrigo da ordem de serviço interna OI2021..., da qual resultaram correcções em sede de IRC, que a Requerente teria aplicado erroneamente uma taxa de amortização de 20% a obras realizadas no bem imóvel, tendo fixado em 5%.
- J)** Em 20/04/2023 foi emitida a Demonstração de Liquidação de IRC n.º 2022 ... no montante de € 12.104,16.
- K)** Em 06/10/2022 foi apresentada reclamação graciosa.
- L)** Foi a Requerente posteriormente notificada do indeferimento da reclamação graciosa datada de 13/05/2023.

1.2.Factos Não Provados:

Com base nos elementos documentais disponibilizados nos autos e consensualmente aceites pelas partes, incluindo a cópia do processo administrativo instrutor junta pela AT, verifica-se que, com interesse para a decisão da causa, **não ficou provado** que:

- A Requerente tenha arrendado inicialmente o imóvel pelo prazo de 5 anos a uma sociedade do grupo.

1.3 Fixação da Matéria de Facto:

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis

da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Foi ouvido B... que prestou declarações de parte enquanto Director Geral do grupo e C..., na qualidade de testemunha. Ambos confirmaram a realização das obras.

O Director-geral B... confirmou especificamente que não foram realizadas quaisquer obras de reabilitação e que não houve qualquer alteração estrutural, mas apenas obras de adaptação de um armazém para salas de formação e auditório para actividades de ensino. Salientou que tais obras passaram pela colocação de pladur, tendo sido prestado algum cuidado com a insonorização e foi colocada infraestrutura técnica (cabo de rede e electricidade).

A testemunha C..., Director financeiro, testemunhou no mesmo sentido, nomeadamente quanto à natureza da intervenção. Confirmou que apenas foi colocado pladur, destacando igualmente o cuidado com a insonorização e que também tinham sido substituídos os vidros das janelas e sido colocada uma escada metálica.

Ambos demonstraram estar recordadas dos factos e prestaram depoimento de forma clara, precisa e isenta, razão pela qual mereceram a credibilidade deste Tribunal.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental, bem como o processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos *supra* elencados.

A factualidade julgada não provada ficou a dever esse juízo negativo, quanto à sua ocorrência, à absoluta falta de prova sobre ela. A Requerente alegou que teria arrendado a uma sociedade do grupo pelo prazo inicial de 5 anos, tendo protestado junto o contrato de arrendamento, o que nunca o fez. Facto este que teria que ser provado por prova documental.

IV-2-DO MÉRITO

DA QUALIFICAÇÃO DAS OBRAS REALIZADAS PELA REQUERENTE E DETERMINAÇÃO DA TAXA DE AMORTIZAÇÃO

A discussão em litígio consiste na qualificação das obras realizadas pela Requerente e a consequente taxa de amortização aplicável. Nenhuma das partes coloca em causa a realização das aludidas obras, nem a descrição das mesmas. (Cfr. Facto provado E)

Analise-se:

A Requerente alega no PPA e nas alegações que as obras em causa foram *meramente de reabilitação* com vista a melhorar e adaptar os armazéns num espaço de ensino. Mais alega que não foi efectuada nenhuma alteração estrutural e que foram colocadas divisórias interiores de pladur e instalação de equipamentos de ar condicionado.

Vem ainda dizer que adoptou a aplicação da taxa de amortização de 20% em virtude das obras realizadas, tendo por referência a durabilidade estimada de 5 anos à data, do contrato de arrendamento celebrado com empresa do grupo.

Defende igualmente que por se tratar de obras de reabilitação que as taxas da Tabela II do DR n.º 25/2009, não são aplicáveis.

E conclui que a AT poderia ou deveria ter-se socorrido, nesta matéria, de mais do que os seus recursos internos e consulta de sistemas, porque acaba por fundamentar a sua decisão num único ponto: o valor das obras porquanto o único fundamento da decisão para rejeitar por exemplo a taxa de 10% foi o valor, cf. relatório de inspeção fls. 13.

Por seu turno, nesta matéria vem a AT na resposta e nas alegações contrapor o seguinte:

Relativamente à taxa de amortização de 20% baseado no facto de o contrato de arrendamento ter sido definido por um período de 5 anos, o mesmo não se apresenta validável e objectivamente coerente, na medida em que, no entender da AT i) não foi aportada aos autos qualquer evidência do referido contrato, pois, apesar de a Requerente assumir no ponto 24.º do

PPA, protestar juntar o mesmo, tal não aconteceu ii) O imóvel tem-se mantido ao longo de vários anos e não apenas nos 5 anos invocados pela Requerente, uma vez que, consultado o e-fatura, se constatou que o arrendamento à D..., Lda., NIPC..., existe, pelo menos desde 2013, mantendo-se ainda em 2023; iii) o valor investido, pela sua ordem de grandeza, pressupõe, objectivamente, que se expectasse uma utilidade esperada muito superior

Quanto ao pedido subsidiário da Requerente relativo à aplicação da taxa de amortização de 10%, correspondente a edificações ligeiras [código 2005 da tabela II anexa ao DR n.º 25/2009 “*Edificações ligeiras (fibrocimento, madeira, zinco, etc.)*”]

Entende a AT no seu arrazoado que, quer pelos trabalhos realizados, quer pelas avultadas obras de remodelação e reabilitação de um imóvel tendo em vista a transformação de um mero armazém para um espaço adaptado ao funcionamento de uma escola e por essa via tais obras contribuem indubitavelmente para aumentar o valor real do imóvel, e para o aumento da duração do mesmo pelo que cabem no conceito legal de grandes reparações e beneficiações.

A este propósito recorda ainda que os SIT concluíram que o valor das obras em questão que ascenderam a € 2.803.945,75, *representa 98% do valor de aquisição do imóvel* (que ascendeu a € 2.857.912,78 correspondendo € 2.110.602,46 ao edifício e € 747.310,32 ao valor do terreno).

Concluindo assim pela correcta aplicação pelos SIT da taxa de depreciação de 5%, que tinha sido defendida pela Requerente em sede de direito de audição sobre o projecto de RIT, prevista para os edifícios destinados à prestação de serviços de ensino (código 2025 Edifícios afectos a hotéis, restaurantes e similares, a garagens e estações de serviço, a serviços de saúde e de ensino e a serviços recreativos e culturais da Tabela II – taxas genéricas).

Vejamos:

Comecemos antes de mais pela questão suscitada pela Requerente no caso concerne o enquadramento de obras de reabilitação urbana face ao regime das depreciações e amortizações.

Sucedo antes de mais de que não existe no ordenamento jurídico um conceito unitário de reabilitação urbana. Em todo o caso, socorremo-nos do conceito de reabilitação urbana previsto no EBF.

Nos termos do n.º 3 do artigo 40-A.º do EBF: “*Para efeitos do disposto no presente artigo, entende-se por reabilitação de um prédio urbano a execução de obras destinadas a recuperar e beneficiar uma construção, corrigindo todas as anomalias construtivas, funcionais, higiénicas e de segurança acumuladas, que permitam melhorar e adequar a sua funcionalidade, sendo tal reabilitação certificada pelo Instituto Nacional de Habitação ou pela câmara municipal respectiva, consoante o caso.*”

Ora resulta da prova produzida nos autos que o edifício em causa era um armazém e que se saiba não padecida de qualquer *anomalia construtiva, funcional, higiénica ou de segurança*. A Requerente pura e simplesmente no seu interesse resolveu, por sua iniciativa, proceder a obras de adaptação de tal espaço a um estabelecimento de ensino - colocando pladur, insonorização, cablagem técnica (cabos de rede e electricidade) cablagem técnica, ar-condicionado, escada de acesso, substituir vidros das janelas. (Cfr. Facto provado E)

Pelo que não resulta que as obras em causa tenham sido sequer de *reabilitação urbana*.

Em consequência, nunca poderiam ser qualificadas como obras de *conservação e reparação* e como tal, ficaria afastada a possibilidade de ser um custo total do exercício, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC.

*

Em qualquer dos casos, independentemente da hipotética classificação como obras de reabilitação, cumpre apreciar a questão em discussão i.e. **a determinação taxa de amortização**.

Analise-se:

Como ponto de partida, o n.º 1 do artigo 18.º do CIRC estabelece como princípio que os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

E por conseguinte, nessa mesma linha, a alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC prevê que os gastos de *conservação e reparação* são um gasto total do exercício ao estipular que “*Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”.

Contudo, nos termos do artigo 29.º do CIRC:

“1 - São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais:

a) Os ativos fixos tangíveis e os ativos intangíveis;

b) Os ativos biológicos não consumíveis e as propriedades de investimento contabilizados ao custo de aquisição.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior consideram-se sujeitos a deprecimento os ativos que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

3 - As meras flutuações que afetem os valores patrimoniais não relevam para a qualificação dos respetivos elementos como sujeitos a deprecimento.

4 - Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira, os elementos do ativo só se consideram sujeitos a deprecimento depois de entrarem em funcionamento ou utilização.

5 - São igualmente depreciáveis, nos termos dos números anteriores, os componentes, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias reconhecidos como elementos do ativo sujeitos a deprecimento nos termos do n.º 1.”

Por fim quanto às quotas de depreciação ou amortização prevê o n.º 1 do artigo 31.º CIRC que no método da linha reta, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no decreto regulamentar.

E, segundo o artigo 4.º do DR n.º 25/2009, o cálculo das depreciações amortizações faz-se, em regra, pelo método da linha reta, sendo o método das quotas decrescentes opcional e limitado a certos casos

Como refere RUI MARQUES:

“Por regra, o cálculo das depreciações e amortizações dos activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento faz-se pelo método da linha recta (ou das quotas constantes), tendo em conta o respectivo período de vida útil. Este critério pressupõe que o desgaste do bem é directamente proporcional ao tempo de vida útil do mesmo, ou seja é constante o valor das quotas anuais de depreciação ou amortização. A depreciação em linha recta resulta num débito constante durante a vida útil do activo se o seu valor residual não se alterar. A quantia depreciável é dividida pelo número de anos de vida útil do activo.”¹

Quanto à concreta aplicação da taxa amortização de 20%. resultante do arrendamento.

A NCRF 7, define ativos fixos tangíveis: *são itens tangíveis que:*

(a) sejam detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e

¹ In **Código do IRC anotado e comentado**, Almedina, 2019, pág 290

(b) se espera que sejam usados durante mais do que um período.

Pelo que, na medida em que geram proveitos futuros, as aludidas obras podem qualificar-se como ativos fixos tangíveis.

A Requerente sustenta esta taxa de amortização pela única razão do contrato de arrendamento ter sido (aleadamente) pelo prazo inicial de 5 anos.

Contudo, entende este Tribunal que a Requerente, nesta sede, não tem razão.

Vejamos porquê.

Antes de mais pela razão de que a Requerente nunca juntou cópia de tal contrato, apesar de ter protestado juntar. Ou seja, a Requerente nunca alegou que inexistia tal contrato sob a forma escrita, nem alegou tão pouco qualquer facto justificado relativo a qualquer eventual dificuldade na sua obtenção. E muito menos se compreende que não tenha procedido à junção do aludido contrato, porquanto o prédio em causa foi arrendado a uma sociedade do grupo e a Requerente é uma sociedade sujeita ao regime da contabilidade organizada e tem obrigação de manter em arquivo.

Ou seja, não se duvida que o prédio tenha sido efectivamente arrendado, o que foi aliás confirmado pela própria AT, apesar da Requerida não ter comunicado o contrato (nesta sede alega que ao abrigo da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, apenas passou a ser obrigatório registar os contratos de arrendamento nas Finanças, a partir do ano de 2015), nem procedendo à sua junção a posteriori, tal como tinha sido solicitado pelo SIT em sede do processo de inspecção tributária que originou a liquidação aqui contestada:

Refira-se que dos elementos apresentados não foi dada prova dos fatos alegados pelo SP, nomeadamente, quando foi feita referência à existência de um contrato de arrendamento do imóvel pelo prazo de 5 anos, o mesmo numero de anos que utilizou para a depreciação das obras (20% ao ano). Porém, não nos foi dada evidência da existência do referido contrato, nem no decurso dos atos inspetivos nem em sede do exercício do direito de audição.

[Doc 7 PPA junto aos autos – Relatório de Inspeção tributária pg 12]

O que permitiria a este tribunal sindicar com total acuidade os termos do acordado entre as partes, nomeadamente se o contrato previa efectivamente um prazo inicial de 5 anos, o que se desconhece, e se o mesmo era renovável ou não. A este propósito, questiona-se da racionalidade económica para se efectuarem obras de adaptação no montante de € 2.803.945,75 e prever um contrato de arrendamento de 5 anos em que poderiam cessar os seus efeitos, colocando em crise tal investimento.

Questão distinta seria se as partes fossem independentes, e se as obras tivessem sido efectuadas pelo próprio arrendatário (artigo 5.º, n.º 2 alínea d) do DR n.º 25/2009), o que não é o caso. Ainda assim, refira-se que a jurisprudência e a doutrina nessas situações aceitam alinhar a taxa de amortização das obras com o contrato de arrendamento.

Neste sentido veja-se o Acórdão do STA no processo n.º 0123/06, de 17/05/2006 no que se refere às obras em propriedade alheia, o período de utilidade esperada deve ser determinado atendendo ao período que seja expectável a utilização da propriedade alheia ou a vida útil das obras, caso esta seja inferior.

E conforme exemplo referido por ANDRÉ ALPOIM e CRISTINA PINTO²:

“Uma sociedade celebra um contrato de arrendamento por cinco anos, não renovável, relativo a um imóvel no qual pretende instalar um armazém, nele efectuando benfeitorias.

A determinação do período de depreciação das obras deverá ter em consideração a utilidade esperada para a sociedade, a qual se espera que termine decorrido o contrato de arrendamento, i.e., decorridos cinco anos.

Desse modo, o período de vida útil das obras deverá ser cinco anos.

² Regime Fiscal das Depreciações e Amortizações, Anotado e comentado de Cristina Pinto e André Alpoim de Vasconcelos, Areal Editores, Junho de 2011, pág 59, 60

Contudo, caso se espere que seja necessário fazer novas obras em três anos, deverão as obras ser depreciadas por este período.”

Assim, a Requerente ao invocar a existência de um contrato de arrendamento, cabe-lhe provar a ocorrência dos factos em que assenta esse direito, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, prova que não foi efetuada na presente acção arbitral.

Razão pela qual não pode ser aceite a taxa de amortização de 20%.

*

Mais alega a Requerente que a AT acaba por fundamentar a sua decisão num único ponto: o valor das obras.

E a este propósito, veio a AT em sede de Resposta e alegações sustentar que as obras em causa se enquadrariam na alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º do DR n.º 25/2009 na categoria de *obras de grande reparação* por aumentar o valor real do imóvel, e para o aumento da sua duração.

Tendo nesta sede ainda sobre a temática *obras de grande reparação*, veio a Requerente em sede de alegações citar o Acórdão do STA processo n.º proc. 0513/11, datado de 16/11/2011 “*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*”.

Vejam como fundamentou a AT a aplicação da taxa de amortização:

III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

III.1. Correções Meramente Aritméticas – IRC

III.1.1. Análise Efetuada - Amortizações e reintegrações

Da análise efetuada aos registos contabilísticos e conforme anteriormente descrito, foram contabilizadas e consideradas como gasto amortizações e reintegrações no período, de 2018, no montante de **560.789.15€**, correspondente ao código 2055 da tabela anexa ao Decreto Regulamentar 25/2009 de 14 de setembro, com a descrição "Obras na Rua", esse montante resulta da aplicação da taxa de **20%**, ao valor das obras realizadas nos imóveis referidos, cujo valor para efeitos fiscais ascendeu a **2.803.945,75€**.

A referida taxa de 20%, não tem correspondência com o ativo em causa – edifícios e outras construções, uma vez que a mesma está prevista na Tabela II – Taxas genéricas-Divisão I- Ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento – pontes e aquedutos de madeira, código 2055 do Decreto Regulamentar, n.º 25/2009 de 14 de setembro.

Face ao valor da amortização reconhecida como gasto em 2018, foram solicitados diversos esclarecimentos e documentos de suporte, via Email e em 11/10/2021 pelo ofício foi a A..., notificada, no sentido de justificar a amortização em causa, nomeadamente apresentando os contratos inerentes ao imóvel e a justificação da utilização da taxa de 20%, assim como os respetivos comprovativos documentais. (ver **anexo 2**).

Em resposta aos elementos solicitados veio o Sujeito Passivo apresentar os seguintes elementos/justificações:

- Contrato de leasing do imóvel, balancetes do exercício de 2018, extratos das contas 42, 43 e 45 e o balancete geral das rubricas da classe 4, do mesmo exercício e de exercícios anteriores.
- Foi ainda referido que as obras foram amortizadas no período de 5 anos, decorrente da aplicação da taxa de 20%, de acordo com a vigência de um contrato de arrendamento do referido imóvel.

"A amortização das obras está a ser efetuada pelo mesmo prazo do contrato de arrendamento, 5 anos. ..."

[Doc n.º 7 do PPA – Relatório de Inspeção tributária pág. 8]

Da análise efetuada, destacam-se as seguintes situações:

- Em 2003 foi realizado um contrato de locação financeira para aquisição do imóvel e em 2009 foi celebrado um aditamento para realização de obras.
- Contabilisticamente, o imóvel encontra-se registado na rubrica 43 – ativos fixos tangíveis com um valor de aquisição total de 2.110.602,46€ acrescido do valor do terreno de 747.310,32€, o que perfaz o montante total de 2.857.912,78€.
- Foram realizadas obras no montante total 2.803.945,75€, cujo o início de utilização foi o exercício de 2014, e desde essa data estão a ser amortizadas a uma taxa de 20%, o que originou um gasto no montante total 560.789,15€ no exercício em análise, conforme consta no mapa de depreciações e amortizações.
- Verifica-se assim que o montante das obras 2.803.945,75€, representa 98% do valor de aquisição do imóvel de 2.857.912,78€, o qual se encontra a ser amortizado a uma taxa de 2%, excluindo o valor do terreno.
- Na resposta aos elementos solicitados foi mencionado a existência de um contrato de arrendamento como justificação para a amortização em causa, mas, não nos foi dada evidência desse contrato. Da consulta ao sistema da AT não se verifica o registo de qualquer contrato.

[Doc n.º 7 do PPA – Relatório de Inspeção tributária pág. 9]



• Da consulta ao e-fatura verifica-se que no exercício de 2013 já existiam faturas desse arrendamento, as quais, se mantêm, até ao final de 2021, últimos dados disponíveis no e-fatura. Assim o arrendamento em causa tem-se mantido ao longo de vários anos e não apenas nos 5 anos, alegados pelo Sujeito Passivo, para a reintegração das obras (20% em cada ano).

- O edifício em causa está arrendado a empresa do mesmo grupo.
- Nos termos do n.º 2 alínea c) do art.º 5.º do Decreto Regulamentar 25/2009, as grandes reparações podem usufruir de taxa de amortização adequada, ao período de utilidade esperada das mesmas; no entanto, não foi apresentada pela A... , evidência do tipo de obras e da utilidade/uso temporal das mesmas.
- Não nos foi dado conhecimento de qualquer pedido efetuado pela A... à AT, de uma informação vinculativa ou uma autorização para a utilização de uma taxa de reintegração excepcional e excessivamente rápida, por comparação com o período de amortização do próprio imóvel.

Face à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, a taxa correta a aplicar às amortizações e re integrações dos imóveis será a de 2%, código 2015 da Tabela II – taxas genéricas – ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento – grupo 1 – imóveis, do Decreto Regulamentar 25/2009 de 14 de setembro, conforme estipula o artigo 31.º do CIRC. De referir que a taxa de 2% foi a utilizada, pelo próprio Sujeito Passivo, na amortização do imóvel em causa, conforme se verifica no mapa de depreciações e amortizações.

Assim, o valor a corrigir será de **504.710,23€** (560.789,15€ - 56.078,92€) ($2.803.945,75€ \times 0,02 = 56.078,92€$), circunstanciado no ponto seguinte.

[Doc n.º 7 do PPA – Relatório de Inspeção tributária pág. 10]

Tendo, a final, fixado a taxa de 5% por reconhecer que o imóvel estava afecto ao ensino:

- Ponto 22 - Alternativamente, vem o sujeito passivo, considerando que a afetação do imóvel a atividades de ensino, pedir a aplicação da taxa de 5%, ponto 22 "...na exata medida em que o imóvel em causa se encontra efetivamente afeto a serviços de ensino, a taxa de amortização correta corresponderia a 5%, por aplicação do código 2025 da Tabela II- Taxas Genéricas – DR. N.º 25/2009."

Considerando este ultimo elemento e verificando-se a referida afetação do imóvel serviços de ensino, será de aplicar a referida taxa, pelo que a correção à matéria coletável será alterada para 420.591,86€, conforme solicitado pela ora Exponente no ponto 23 do direito de audição. (direito de audição em **anexo 3**)

[Doc n.º 7 do PPA – Relatório de Inspeção tributária pág. 13]

Portanto, resulta claro que a AT não fundamentou a fixação da taxa inicialmente de 2% e posteriormente de 5%, com base na qualificação como *grandes reparações e beneficiações* - apesar em sede arbitral ter invocado tal conceito - o que prevalece é a fundamentação que deu suporte à liquidação vertido no Relatório de Inspeção. Pelo que, não importa escarpelizar esse conceito, abstendo-se este tribunal de tomar posição sobre se estas obras poderiam ou não ser eventualmente qualificadas como tal.

A este propósito recordemos o previsto no artigo 5.º do DR 24/2009:

1 - No método das quotas constantes, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação é determinada aplicando-se aos valores mencionados no n.º 1 do artigo 2.º as taxas de depreciação ou amortização específicas fixadas na tabela I anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante, para os elementos do activo dos correspondentes ramos de actividade ou, quando estas não estejam fixadas, as taxas genéricas mencionadas na tabela II anexa ao presente decreto regulamentar, e que dele faz parte integrante.

2 - Exceptuam-se do disposto no número anterior os seguintes casos, em que as taxas de depreciação ou amortização são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, o qual pode ser corrigido quando se considere que é inferior ao que objectivamente deveria ter sido estimado:

a) Bens adquiridos em estado de uso;

b) Bens avaliados para efeitos de abertura de escrita;

c) Grandes reparações e beneficiações;

d) Obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia.

3 - 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.

4 - *Quando, em relação aos elementos mencionados nas alíneas a) e b) do n.º 2, for conhecido o ano em que pela primeira vez tiverem entrado em funcionamento ou utilização, o período de utilidade esperada não pode ser inferior à diferença entre o período mínimo de vida útil do mesmo elemento em estado de novo e o número de anos de utilização já decorrido.*

5 - *Para efeitos de depreciação ou amortização, consideram-se:*

a) *«Grandes reparações e beneficiações» as que aumentem o valor ou a duração provável dos elementos a que respeitem;*

b) *«Obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia» as que, tendo sido realizadas em edifícios e em outras construções de propriedade alheia, e não sendo de manutenção, reparação ou conservação, ainda que de carácter plurianual, não dêem origem a elementos removíveis ou, dando-o, estes percam então a sua função instrumental.*

Como ensina ANDRÉ ALPOIM e CRISTINA PINTO:

“As regras previstas neste artigo encontram-se igualmente vertidas nos números 1 e 2 do artigo 31.º do CIRC”³

Quanto à anotação do n.º 1 referem os mesmos autores *“Deverá recorrer-se às taxas específicas previstas nas tabelas anexas ao DR 25/2009 em função da atividade desenvolvida (Tabela I) e, somente na sua falta (subsidiariamente), às taxas genéricas (Tabela II).*

Este artigo deverá ser analisado em conjugação com o artigo 18.º, o qual determina o limite mínimo das quotas de depreciação ou amortização (...).⁴

E na anotação ao n.º 2:

³ Regime Fiscal das Depreciações e Amortizações, Anotado e comentado de Cristina Pinto e André Alpoim de Vasconcelos, Areal Editores, Junho de 2011, pág 57

⁴ Ibidem, pág 57

“Será, contudo de afastar a aplicação das taxas previstas nas tabelas anexas ao DR 25/2009, devendo definir-se o período de vida útil em função da utilidade esperada do ativo, relativamente aos seguintes elementos:

- *Bens adquiridos em estado de uso;*
- *Bens avaliados para efeitos de abertura de escrita;*
- *Grandes reparações e beneficiações; e*
- *Obras em edifícios e outras construções de propriedade alheia.*

Deverá entender-se que a utilidade esperada do ativo depende da utilidade para a entidade em concreto, no mesmo sentido previsto na normalização contabilística, conforme referido no § 57 da NCFR 7 – Ativos fixos tangíveis, independentemente da vida útil económica genérica que aquele ativo possa ter (...), respeitando sempre o limite da razoabilidade.

Em virtude da subjetividade que envolve o processo de determinação das taxas de depreciação ou de amortização dos referidos ativos, estabelece-se limites ao contribuinte ao permitir que o período de utilidade esperada seja “corrigido quando se considere que é inferior ao que objetivamente deveria ter sido estimado.

Deste modo, a DGCI dispõe do poder de correção do período de vida útil fiscal do ativo, direito este que poderá exercer em sede de inspeção tributária. (...).”⁵

Ou seja, o legislador previu os casos previstos no n.º 2 do supra mencionado artigo 5.º como excepção às taxas previstas no n.º 1, em situações especiais em que poderia justificar-se uma taxa de amortização inferior às previstas nas respectivas tabelas. *In casu*, foi a própria Requerente que defendeu que as obras em questão não se subsumiam na alínea c) do n.º 2 do respectivo artigo 5.º. Pelo que, não vemos como possa ter aplicação uma taxa distinta das elencadas nas tabelas anexas ao DR 25/2009. Por esta razão tem aplicação assim a regra geral prevista no n.º 1 do aludido artigo 5.º.

⁵ Ibidem, pág 58

*

Centremo-nos agora no pedido subsidiário da Requerente, ou seja, a aplicação da taxa de amortização de 10%.

Prevê a Tabela II anexa ao DR 24/90 quanto aos edifícios as seguintes taxas de amortização:

TABELA II
Taxas genéricas

Código		Percentagens
	DIVISÃO I Activos fixos tangíveis e propriedades de investimento Grupo 1 — Imóveis	
2005	Edificações ligeiras (fibrocimento, madeira, zinco, etc.)..... Edifícios (a):	10
2010	Habitacionais	2
2015	Comerciais e administrativos	2
2020	Industriais ou edificações integradas em conjuntos industriais	5
2025	Afectos a hotéis, restaurantes e similares, a garagens e estações de serviço, a serviços de saúde e de ensino e a serviços recreativos e culturais	5

E nos termos do código 2005 *Edificações ligeiras (fibrocimento, madeira, zinco, etc)* a taxa de amortização é de 10%. E compreende-se que o legislador tinha previsto uma taxa de amortização superior, dado que os materiais utilizados neste tipo de edificações, pela sua natureza, têm uma durabilidade menor.

No caso dos autos recorde-se, uma vez mais, que as obras de adaptação foram realizadas no próprio edifício (Armazém). Contudo, com estas obras nada foi edificado, ampliado ou remodelado, no sentido de que existe uma nova construção ou qualquer elemento adicional ou inovador que não existisse antes. Porquanto, não tem aqui aplicação a taxa de amortização de 10% por não se tratar de *Edificações ligeiras*.

Ao invés, no caso dos autos resulta que estas obras foram incorporadas no próprio imóvel, pelo que a taxa de amortização deve ser a do referido edifício.

Veja-se ainda que a Requerente tem o imóvel arrendado a uma sociedade do grupo, pelo menos desde 2013, mantendo-se ainda em 2023, ou seja, há 10 anos. Nessa medida, verifica-se assim que o período de vida útil das obras não se esgotou seguramente em 5 anos.

E seguindo a mesma lógica do Acórdão arbitral do CAAD de 29/05/2018, processo n.º 528/2017-T, embora reportando-se a uma factualidade diferente:

“E isto ocorre também com activos tangíveis. Amortiza-se uma viatura não pelos anos que o sujeito passivo tenciona ser proprietário da mesma, mas pelo número de anos em que se estima (e a lei fiscal impõe) que esse ativo terá utilidade económica para a organização, ainda que a viatura seja normalmente utilizada para além do prazo de 4 anos de depreciação previsto na lei fiscal. É precívél e, portanto, amortizável.”

Ou seja, entendeu o legislador que o período de vida útil de uma edificação de estabelecimento de ensino é fixado pela taxa de amortização de 5% (inclusivamente superior à de 2% para imóveis habitacionais, comerciais e administrativos, por ter entendido que ocorre um maior desgaste com um imóvel afecto a este tipo de actividade), pelo que independentemente da vontade das partes deve ser esta a taxa a aplicar.

E na mesma senda, CAAD Processo n.º 698/2016-T de 07/06/2017:

O conceito de período de utilidade esperada corresponde, essencialmente, ao período de vida útil do ativo. O conceito é referido no artigo 30º/4 do CIRC, embora não seja acompanhado de uma definição. Normalmente ele é entendido como o período de tempo em que o ativo é passível de ser utilizado, de acordo com as regras normais da experiência no setor de atividade em causa. A concretização do conceito de período de vida útil, ou de período de utilidade esperada, impõe que sejam observadas as condições de funcionamento específicas em que o ativo é normalmente usado.

Decisivo para a determinação de tempo da utilidade esperada não é a duração do uso operacional pelo contribuinte individual, mas a utilidade objetiva de um ativo, tendo em conta

o stress operacional específico típico do ativo. Esta deve ser determinada tendo em conta todas as circunstâncias relevantes.

(...)

“A vida útil técnica compreende o período de tempo em que o bem pode ser tecnicamente consumido ou utilizado. Este é um importante aspeto para a determinação da vida útil esperada, embora não o único. A vida útil económica é o período em que o bem pode ser utilizado de forma rentável, incluindo a possível venda para outros fins depois da utilização original. A vida útil jurídica compreende o quadro regulatório pertinente (v.g. duração de autorizações; duração de contratos de arrendamento), apontando para uma maior ou menor estabilização das expectativas e proteção da confiança legítima.”

Destarte, dúvidas não restam que se afigura ajustado a fixação pela AT da taxa de amortização de 5%.

DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO

Alegou a Requerente no artigo 74.º do PPA:

“A Administração Tributária não demonstrou, ao contrário do que era seu ónus, que a taxa de amortização de 20% não se enquadrava no caso ora descrito, dado que não tornou acessível ao destinatário médio, colocado na posição da contribuinte, as razões que a levaram a considerar que a taxa correta a aplicar às amortizações do imóvel não seria a de 20%, mas sim a taxa de 2%, código 2015 da Tabela II- taxas genéricas- ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento- grupo 1- imóveis, do Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, conforme estipula o artigo 31.º do Código de IRC”

Concluindo no artigo 77.º do PPA que:

“(...) a Requerente vê-se incapaz de descortinar o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela Autoridade Tributária para recusar os elementos apresentados, pelo que o ato não se pode considerar devidamente fundamentado, uma vez que não permite uma defesa adequada e consciente”

Analisemos, pois, o alegado pela Requerente.

Nos termos do n.º 3 do artigo 268.º da CRP, “*os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos.*”

No caso dos autos tal como já referido supra, a AT fundamentou no Relatório de inspeção (Doc 7 junto ao PPA) a razão pela qual fixaria inicialmente a taxa de amortização em 2% e no final do mesmo relatório considerou a taxa de 5% por reconhecer que estava em causa um Estabelecimento de Ensino, que no entender deste tribunal encontra-se devidamente fundamentado. Ora, ao fundamentar a taxa de 5% a mesma colide com a aplicação hipotética de qualquer outra taxa, nomeadamente a taxa de 20%, a qual a AT entendeu não ter qualquer sustentação porquanto a Requerente nem sequer juntou cópia do contrato de arrendamento e que fundamentaria a razão pela qual a mesma sociedade teria aplicado tal taxa.

Em qualquer dos casos considera-se que o acto se encontra devidamente fundamentado sempre que o seu destinatário revele ter apreendido os seus fundamentos.

Neste sentido, vide Lei Geral Tributária comentada e anotada, Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, 3ª ed. Vislis, Setembro 2003, pág.381-382: “*No entanto, dever ter-se em conta que os vícios poderão considerar-se sanados quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do ato, foi atingido o objectivo que se visava atingir com a imposição deste conteúdo, designadamente que o seu destinatário se apercebeu correctamente do seu exacto alcance. O STA tem vindo a entender uniformemente, no que concerne a vícios de forma de actos administrativos, que as irregularidades devem considerar-se como não essenciais desde que seja atingido o objectivo visado pela lei com a sua imposição.*”

O que foi claramente o caso dos autos estando apenas em causa uma divergência de entendimento entre as partes quanto à taxa de amortização a aplicar.

Improcede, deste modo, o vício de falta de fundamentação.

IV. Decisão Arbitral

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral Singular o seguinte:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral, dele se absolvendo a Requerida;
- b) E, condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

V. Valor do processo

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em € **28.781,16**.

VI. Custas

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.530,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de Junho de 2024

O Árbitro

(João Santos Pinto)