

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 201/2015-T

Tema: IRS - Deduções aos rendimentos da categoria F; Período de referência

Decisão Arbitral

O tribunal arbitral em funcionamento com árbitro singular constituído no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa nos termos do regime jurídico instituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro¹, para o qual foi designado pelo respetivo Conselho Deontológico, o árbitro da lista do Centro Nuno Maldonado Sousa, elabora seguidamente a sua decisão arbitral.

1. Relatório

1.1. Constituição do tribunal arbitral

A..., contribuinte fiscal n.º ... e B..., contribuinte fiscal n.º ..., residentes na Travessa ..., ..., ... Porto, apresentaram pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**².

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD em 20-03-2015 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira na mesma data.

Nos termos em que dispõem as normas do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º1, al. b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável e notificou as partes dessa designação em 13-05-2015. Em conformidade com a regra constante do artigo 11.º, n.º 1, al. c) do RJAT, o tribunal arbitral ficou constituído em 28-05-2015.

¹ Nesta decisão designado pela forma abreviada de uso comum “RJAT” (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária).

1.2. O pedido dos Requerentes

No seu RI³ os Requerentes peticionaram:

- (i) A declaração da ilegalidade e a anulação dos atos de liquidação adicional em IRS dos anos de 2009, 2011 e 2012;
- (ii) O reembolso das quantias pagas a título de imposto, acrescido de juros indemnizatórios.

Os Requerentes alegaram que o imposto adicional decorre de correção aos seus rendimentos prediais originados por arrendamento urbano, baseada na desconsideração de despesas com impostos e de manutenção e conservação dos imóveis, que eles haviam deduzido. Fundamentaram o seu pedido na interpretação que fazem das normas que disciplinam as deduções ao rendimento que, na sua tese, não exigem a periodização aplicada pela AT.

1.3. A posição da AT

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu sustentando a legalidade das liquidações e defendeu a improcedência dos pedidos e da sua fundamentação, entendendo que as despesas a deduzir devem reportar-se exatamente ao período em que o respetivo imóvel está arrendado. Conclui defendendo a sua absolvição dos pedidos.

1.4. Instrução do processo e alegações

Em 12-10-2015 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

Para instrução do processo os Requerentes juntaram documentos, a AT juntou o processo administrativo, foi inquirida testemunha apresentada pelos Requerentes e foram prestadas declarações de parte por A...

A Requerente e a AT alegaram sobre os factos e sobre o direito aplicável, na citada reunião do tribunal arbitral com as partes.

1.5. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e tem competência em razão da matéria segundo dispõem as regras do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

² Nesta decisão também designada pela forma abreviada “AT” como é de uso generalizado.

³ Nesta peça utiliza-se o acrónimo “RI” para designar o requerimento inicial apresentado pelos Requerentes.

As Partes são titulares de personalidade e capacidade judiciárias (sendo a da AT nos termos da disciplina constante do artigo 4.º, n.º 1 do RJAT e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e do artigo 1.º, al. a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), são legítimas e estão regularmente representadas.

Não há nulidades que inquinem o processo.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa pelo que se impõe decidir.

2. Decisão

2.1. Matéria de facto

2.1.1. Factos que se consideram provados

Nestes autos ficaram assentes os seguintes factos:

- A. Relativamente ao ano de 2009 os Requerentes declararam, para efeitos de IRS⁴, rendas no valor de 6.200,00 € obtidas através do arrendamento dos dois seguintes imóveis dos Requerentes, com a identificação matricial e valor das rendas respetivas indicados: [8º e 9º RI; doc. 9, p. 3. 5º R-AT⁵; PA3⁶ pp. 9-12]
- a. Prédio urbano na freguesia ..., artigo ..., fração A, com rendas (rendimento líquido) de 3.000,00 €;
 - b. Prédio urbano na freguesia ..., artigo ..., fração/seção 1, com rendas (rendimento líquido) de 3.200,00 €.
- B. Também relativamente ao ano de 2009 e para os mesmos efeitos de IRS, os Requerentes declararam ter incorrido em despesas com IMI⁷ e com a manutenção e conservação dos imóveis no montante global de 38.594,51 €, correspondente aos valores seguintes: [8º e 9º RI; doc. 9, p. 3]

⁴ Nesta peça utiliza-se o acrónimo “IRS” para designar o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e “CIRS” para identificar o respetivo código.

⁵ Nesta peça utiliza-se o acrónimo “R-AT” para designar o requerimento de resposta apresentado pela AT.

⁶ Nesta peça utiliza-se o acrónimo “PA” para designar o processo administrativo junto pela AT a estes autos. A designação PA seguida de número reporta-se ao nome dos ficheiros informáticos nos autos, em que este se divide.

⁷ Nesta peça utiliza-se o acrónimo “IMI” para designar o Imposto Municipal sobre os Bens Imóveis.

- a. No prédio urbano na freguesia ..., artigo ..., fração A, o valor de despesas de 1.723,12 €;
 - b. No prédio urbano na freguesia ..., artigo ..., fração/seção 1, o valor de despesas de 36.871,39 €;
- C. Da declaração de rendimentos dos Requerentes relativa a 2009 resultou o montante de “perdas a reportar” de € 32.394,51. [6º R-AT; PA2: p. 19]
 - D. O arrendamento do prédio urbano na freguesia de Carnide, correspondente ao artigo matricial ..., fração A, teve início em 1 de Outubro de 2009. [9º RI; PA3 pp. 9-12]
 - E. O arrendamento do prédio urbano na freguesia do Cartaxo, correspondente ao artigo matricial artigo ..., fração/seção 1, foi celebrado pelo prazo efetivo de cinco anos e teve início em 1 de Maio de 2009. [9º RI; PA2: p. 20].
 - F. A Divisão de Liquidação dos Impostos sobre o Rendimento e Despesa (DLIRD) da Direção de Finanças do Porto, em Agosto de 2014, notificou os Requerentes para procederem à entrega dos documentos comprovativos dos valores indicados na declaração de rendimentos. [7º R-AT; PA2: p. 19]
 - G. Em 26 e 29 de Agosto de 2014, os Requerentes apresentaram a documentação solicitada relativa às despesas. [8º R-AT; PA2: p. 19-20]
 - H. Na sequência da documentação entregue em 16-09-2014 os Requerentes foram notificados das correções propostas e em 09-10-2014 exerceram o seu direito de audição, trazendo novos elementos à análise do processo. [9º e 10º R-AT]
 - I. Em 3-11-2014 os requerentes foram notificados de que, por decisão da AT, “foram alterados alguns dos elementos constantes da declaração de rendimentos de IRS do ano de 2009”, com os fundamentos referidos em documento anexo. [1. e 2. RI e 11º R-AT; PA2: p. 16]
 - J. Das correções feitas pela AT através da declaração oficiosa de rendimentos respeitante ao ano de 2009, resultou um valor de “perdas a reportar” de € 10.975,25 [11º e 12º R-AT; doc. 1 do RI].

- K. Os requerentes foram notificados das seguintes demonstrações de liquidação de IRS, todas com “data liquidação” em 05-12-2014 e com “data compensação” em 10-12-2014: [3.º RI: docs. 1 a 3]
- Liquidação nº 2014 ... referente a rendimentos do ano 2009, com o valor a reembolsar de 1.787,01 €;
 - Liquidação nº 2014 ... referente a rendimentos do ano 2011, com o valor a pagar de 1.361,06 €;
 - Liquidação nº 2014 ..., referente a rendimentos do ano 2012, com o valor a pagar de 895,48 €.
- L. No dia 19 de Janeiro de 2015 os Requerentes procederam ao pagamento dos saldos apurados nos dois documentos de “aviso/notificação de cobrança”, no valor de 1.260,40 € e de 4.736,49 € [5.º RI; docs. 7 e 8].
- M. Em 04-11-2014 os Requerentes entregaram à AT os seguintes documentos referentes ao imóvel situado em Carnide, artigo matricial ... [PA1: pp. 20-40]:
- Recibo nº ... do “Condomínio do prédio R. ..., n.º ..., Lisboa” datado de 29-07-2009, referente a “fundo de reserva janeiro de 2009 e janeiro de 2009”, no valor total de € 53,13; [PA1: p. 29]
 - Recibo nº ... do “Condomínio do prédio R. ..., n.º ..., Lisboa” datado de 10-02-2009, referente a “fundo de reserva fevereiro de 2009 e fevereiro de 2009”, no valor total de € 53,13; [PA1: p. 30]
 - Recibo nº ... do “Condomínio do prédio R. ..., n.º 14, Lisboa” datado de 10-03-2009, referente a “fundo de reserva março de 2009 e março de 2009”, no valor total de € 53,13; [PA1: p. 31]
 - Recibo nº ... do “Condomínio do prédio R. ..., n.º ..., Lisboa” datado de 09-04-2009, referente a “julho de 2007, fundo de reserva de agosto a dezembro de 2007, março a dezembro de 2008, janeiro a abril de 2009 e abril de 2009”, no valor total de € 53,13; [PA1: p. 32]

- e. Recibo n.º ... do “Condomínio do prédio R. ..., n.º ..., Lisboa” datado de 12-05-2009, referente a “abril de 2009, fundo de reserva maio de 2009 e maio de 2009”, no valor total de € 53,92; [PA1: p. 33]
- f. Recibo n.º ... do “Condomínio do prédio R. ..., n.º ..., Lisboa” datado de 09-06-2009, referente a “maio de 2009, fundo de reserva de junho e junho de 2009”, no valor total de € 53,92; [PA1: p. 34]
- g. Recibo n.º ... do “Condomínio do prédio R. ..., n.º ..., Lisboa” datado de 09-07-2009, referente a “junho de 2009, fundo de reserva julho de 2009 e julho de 2009”, no valor total de € 53,92; [PA1: p. 35]
- h. Recibo n.º ... do “Condomínio do prédio R. ..., n.º ..., Lisboa” datado de 11-08-2009, referente a “julho de 2009, fundo de reserva agosto de 2009 e agosto de 2009”, no valor total de € 53,92 [PA1: p. 36]
- i. Recibo n.º ... do “Condomínio do prédio R. ..., n.º ..., Lisboa” datado de 09-09-2009, referente a “agosto de 2009, fundo de reserva setembro de 2009 e setembro de 2009”, no valor total de € 53,92; [PA1: p. 37]
- j. Recibo n.º ... do “Condomínio do prédio R. ..., n.º ..., Lisboa” datado de 09-10-2009, referente a “setembro de 2009, fundo de reserva outubro de 2009 e outubro de 2009”, no valor total de € 53,92; [PA1: p. 38]
- k. Recibo n.º ... do “Condomínio do prédio R. ..., n.º ..., Lisboa” datado de 10-11-2009, referente a “outubro de 2009 e novembro de 2009”, no valor total de € 53,92; [PA1: p. 39]
- l. Recibo n.º ... do “Condomínio do prédio R. ..., n.º ..., Lisboa” datado de 09-12-2009, referente a “fundo de reserva novembro de 2009, novembro de 2009, fundo de reserva dezembro de 2009 e dezembro de 2009”, no valor total de € 53,92; [PA1: p. 40]

- N. A análise dos documentos entregues pelos Requerentes para sustentar as deduções ao rendimento apresentadas na declaração de IRS de 2009, levou a AT a decidir não serem de aceitar as despesas seguintes, totalizando 607,42 €, relativamente ao imóvel com o artigo matricial ...-. da freguesia de Carnide, pela motivação indicada:
- a. Despesa documentada pelo recibo com n.º ... com data de cobrança em 06-01-2009 da Câmara Municipal de Lisboa, da “conservação de esgotos do ano de 05”, no valor total de € 131.07, correspondendo ao tributo o valor de 91,98 € e o remanescente a juros de mora, despesas e taxa de justiça, ”por se referir a uma cobrança de 2009-01-06” que considera estar fora do período em que o imóvel esteve arrendado; [12º RI: doc. 10; PA: p. 20]
 - b. Despesa documentada pelo recibo com n.º ... com data de cobrança em 08-03-2010 da Câmara Municipal de Lisboa, da “conservação de esgotos” do ano 08, no valor de € 46,36 “por se referir a uma cobrança de 2010-03-08”; [12º RI: doc. 11; PA: p. 20]
 - c. Despesas de condomínio documentadas pelos recibos respetivos, com os n.ºs 604, 603, 602, 601, 585, 580, 577 e 573, totalizando € 428,99, por se referirem, respetivamente, a cobranças de setembro, agosto, julho, junho, maio, abril, março e fevereiro de 2009, em qualquer caso fora do período em que o imóvel esteve arrendado. [12º RI: doc. 11; PA2: pp. 20-21]
- O. A análise dos documentos entregues pelos Requerentes para sustentar as deduções ao rendimento apresentadas na declaração de IRS de 2009, relativamente ao imóvel com o artigo matricial ...-... da freguesia do Cartaxo, levou a AT a decidir não serem de aceitar as despesas com obras no montante total de 20.000,00 €, documentadas pelas faturas n.ºs. 260, 261, 262, 263 e 264, respetivamente de 31-01-2009, 28-02-2009, 31-03-2009, 01-04-2009 e 30-04-2009, por a despesas terem sido efetuadas fora do período em que o imóvel esteve arrendado. [20º RI; PA2: pp. 21-24, *maxime* 1.4.2.4]

P. O arrendamento do imóvel correspondente ao artigo matricial n.º 2787 compreendeu o 1º andar e quintal. [25º RI; PA3: p. 9]

2.1.2. Factos que se consideram não provados

Os Requerentes sustentaram em 15º e 16º do seu RI que a AT não considerou nas despesas aceites o IMI pago nesse ano de 2009 no montante de € 757,92 e referencia essa decisão no ponto 1.4.1.1 da fundamentação da decisão com notificação datada de 29-10-2014 (PA2: pp. 16 e 20). No citado ponto apenas constam despesas de “conservação de esgotos” e de “condomínio”. Os Requerentes referenciam também o seu documento n.º 20 mas este foi emitido anteriormente, em 29-08-2014 e não ajuda por isso a provar a citada alegação.

Por sua vez a AT sustentou em 45º, 46º e 50º da sua Resposta, que as despesas com obras no imóvel no Cartaxo, no valor total de € 20.000,00, teriam sido desconsideradas por não terem carácter de despesas de conservação num caso, por não serem despesas inerentes ao imóvel, noutro caso e por os Requerentes não terem apresentado o orçamento que suporta as faturas de “pagamentos por conta”. A AT não logrou provar estas afirmações, que não têm assento inequívoco no processo administrativo. É inegável que as cinco faturas em causa (P dos factos assentes) foram desconsideradas por ter sido entendido que esses documentos constituíam “despesa efetuada, fora do período em que o imóvel esteve arrendado” (PA2: pp. 22-23, § 1.4.2.4). É claro que na fundamentação se acrescenta, entre parenteses, que a recusa de aceitação teve também em conta o “exposto em 1.4.2.2”; mas neste ponto não se elencam fundamentos, antes se sintetizam as declarações do empreiteiro, que até podem ser meio de prova mas não o fundamento em si mesmo. De todo o modo o pretendido orçamento, que materializa afinal a obra, foi enviado pelos Requerentes à AT em 04-09-2014 e consta do processo administrativo (PA7: pp. 1-6). Face à inconsistência dos elementos e à mencionada ausência de prova inequívoca, não se consideraram estas afirmações como provadas.

2.1.3. Fundamentação da matéria de facto provada

A convicção do Tribunal assentou na prova documental constante dos autos e na posição tomada relativamente a cada facto pelas Partes nos articulados, devidamente identificada⁸. Foram tomadas declarações de parte à Requerente e foi prestado depoimento pela testemunha C.... Estes depoimentos não se mostraram essenciais à fixação dos factos pertinentes, que por sua natureza são demonstrados documentalmente.

2.2. Matéria de direito

Nos autos suscitam-se as seguintes questões, que se resolverão de seguida, na medida do necessário, segundo um critério de precedência lógica:

- A questão de fundo consiste em saber as despesas declaradas pelos Requerentes para efeitos de dedução ao rendimento da categoria F do IRS de 2009, desconsideradas como tal pela AT e que serviram de base à liquidação de IRS de 2009, devem ser efetivamente deduzidas ou se é lícita a referida desconsideração que a AT fez.
- Se a questão anterior tiver resposta favorável aos Requerentes, admitindo-se a dedução das despesas (ou parte das despesas), há que determinar:
 - a legalidade das liquidações de 2011 e 2012;
 - o direito dos Requerentes ao reembolso das quantias pagas;
 - o direito a juros indemnizatórios.

2.2.1. Questão de fundo: As dedução de despesas aos rendimentos de IRS da categoria F de 2009

O núcleo factual que vai ser objeto da solução jurídica circunscreve-se à apreciação das seguintes despesas declaradas pelos Requerentes para efeitos de dedução ao rendimento da categoria F do IRS de 2009 e desconsideradas como tal pela AT:

- Relativamente ao prédio urbano na freguesia de Carnide, cujo arrendamento teve início em 1 de Outubro de 2009, sendo as despesas que foram desconsideradas no valor de € 607,42 as seguintes:
 - Despesa da “conservação de esgotos do ano de 05”, documentada pelo recibo com data de cobrança em 06-01-2009 da Câmara Municipal de

⁸ A identificação da fonte da alegação dos factos e o meio de prova considerado está referenciado entre parênteses retos.

Lisboa, no valor total de € 131,07, correspondendo ao tributo o valor de € 91,98 e o remanescente a juros de mora, despesas e taxa de justiça;

- Despesa da “conservação de esgotos” do ano 08, documentada pelo recibo com data de cobrança em 08-03-2010 da Câmara Municipal de Lisboa, no valor de € 47,36;
- Despesas de condomínio totalizando € 428,99, documentadas por recibos referentes a setembro, agosto, julho, junho, maio, abril, março e fevereiro de 2009.
- Relativamente ao prédio urbano na freguesia do Cartaxo cujo arrendamento teve início em 1 de Maio de 2009, tendo sido desconsideradas as despesas com obras no montante total de 20.000,00 €, documentadas pelas faturas n.ºs. 260, 261, 262, 263 e 264, respetivamente de 31-01-2009, 28-02-2009, 31-03-2009, 01-04-2009 e 30-04-2009.

Importa agora determinar se é justificada a desconsideração das despesas feita pela AT e reclamada nestes autos pelos Requerentes. A resposta a esta questão exige que se fixe com rigor qual o fundamento para a recusa da AT em aceitar as deduções. Vejamos.

A desconsideração das despesas relativas ao prédio da freguesia de Carnide baseia-se em qualquer dos casos no argumento de as despesas terem sido efetuadas fora do período em que o imóvel esteve arrendado (N da matéria assente). O mesmo fundamento é afinal invocado para recusar a dedução das despesas em causa do prédio urbano na freguesia do Cartaxo (O da matéria assente).

Há assim que apurar qual o período temporal em que as despesas materialmente dedutíveis ao rendimento bruto da categoria F podem afinal ser consideradas. Dito de outro modo, há que ver como deve balizar-se o período em que se devem considerar as despesas para efeitos de determinação do rendimento.

É pacífico afirmar que o IRS incide sobre o *valor anual* dos rendimentos provenientes de determinadas categorias, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos (artigo 1º-1CIRS). Não parece que a norma básica da determinação do imposto ofereça grandes questões; o IRS incide pois sobre o *valor anual dos rendimentos* e este apura-se *relativamente a cada ano fiscal*, que para efeitos deste imposto coincide com o ano civil (1º-1, 22º-1 e 143º do CIRS).

Ora, como a operação elementar do cálculo do imposto consiste em determinar o rendimento tributável, através das deduções e abatimentos ao rendimento bruto, não se vê razão para que estas componentes negativas não tenham afinal o mesmo período de referência que tem o rendimento bruto, que é a componente positiva. No fundo, os rendimentos (brutos) auferidos em cada ano constituem os elementos positivos que contribuem para apurar o rendimento tributável anual, havendo também que considerar os elementos negativos do mesmo período, que são as deduções e abatimentos. Há assim que concluir que a regra geral do IRS afirma que o *imposto tem natureza anual* e é relativamente a cada ano civil que devem ser considerados os elementos que permitem determinar a incidência, designadamente rendimento bruto, deduções e abatimentos.

Concomitantemente, também a regra que preside às obrigações declarativas, disciplina no sentido de dever ser apresentada uma única declaração para todo o período anual (57º-1 CIRS).

No entanto, estas regras gerais da anualidade do IRS comportam especialidades, como se vê, entre outros exemplos, na limitação ao período de quatro anos da imputação dos rendimentos das categorias A e H (74º-1 CIRS), na imputação ao ano do trânsito em julgado da decisão de ação sobre rendimentos litigiosos, mesmo que se reportem a vários anos anteriores (62º CIRS) ou na possibilidade de dedução de perdas de anos anteriores (55º -2 e 3 CIRS). Importa por isso verificar se a disciplina dos rendimentos da categoria F contém alguma especialidade que imponha a aplicação de algum comando especial.

As disposições do CIRS vigentes em 2009, que mais diretamente regulavam a matéria tinham o seguinte teor:

Artigo 8.º Rendimentos da categoria F

1 - Consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares.

2 - São havidas como rendas:

a) As importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência;

b) As importâncias relativas ao aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado;

- c) A diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio;*
- d) As importâncias relativas à cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para quaisquer fins especiais, designadamente publicidade;*
- e) As importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal;*
- f) As importâncias relativas à constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre prédios rústicos, urbanos ou mistos.*

3 - Para efeitos de IRS, considera-se prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica, prédio urbano qualquer edifício incorporado no solo e os terrenos que lhe sirvam de logradouro e prédio misto o que comporte parte rústica e parte urbana.

Artigo 41.º Deduções

1 - Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8.º deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas, bem como a contribuição autárquica que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento tenha sido englobado.

2 - No caso de fração autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, deduzem-se também os encargos de conservação, fruição e outros que, nos termos da lei civil, o condómino deva obrigatoriamente suportar, por ele sejam suportados, e se encontrem documentalmente provados.

3 - Na sublocação, a diferença entre a renda recebida pelo sublocador e a renda paga por este não beneficia de qualquer dedução.

Não parece que este artigo 41º, ou qualquer outro, possa conduzir a um regime de exceção relativamente à citada regra geral da anualidade do IRS. Com efeito, este dispositivo mais não faz do que afirmar a regra geral: aos rendimentos brutos deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação, bem como a contribuição autárquica. Claro que nada se refere quanto ao período a considerar, pois este já foi afirmado logo no artigo 1º; trata-se do período anual.

Não ficam assim dúvidas que não há que fazer qualquer outra correspondência temporal entre o rendimento bruto e as despesas a deduzir. Há apenas que assegurar que as deduções dizem respeito ao ano civil em que foram pagos ou colocados à disposição os rendimentos prediais.

Uma outra questão deve ainda ser colocada, para rigorosa determinação da janela temporal em que se devem situar as despesas e que é a de saber se o momento relevante, que permite ligar as despesas a determinada data, é a sua efetiva ocorrência ou se é antes aquele em que as deduções são suportadas. Como a experiência tem demonstrado, acontece por vezes que determinada obra é efetuada e faturada em determinado ano civil e que determinado imposto ou taxa é liquidado nesse mesmo ano mas só são pagos, ou satisfeitos por outra forma, em ano civil posterior. Crê-se que na lei só há um critério e importa apurá-lo pois, no caso presente, a questão colocar-se-á, como veremos.

Ao nível dos rendimentos brutos, cujo paradigma da categoria F são as rendas, a resposta parece facilitada pela clareza da norma; o artigo 8º-1 do CIRS refere, expressamente que o imposto incide sobre as rendas *pagas ou postas à disposição*, deixando claro que não constituem rendimento de determinado ano nem as rendas cobradas antecipadamente em ano anterior (v.g. a renda de janeiro de um ano que a tradição manda pagar no início do mês de dezembro antecedente, é rendimento do ano em que é efetivamente paga) nem aquelas rendas que o inquilino não tenha chegado a pagar nem a colocar à disposição do senhorio (v.g. através de depósito), por não as ter satisfeito. Aliás, as rendas que o inquilino não satisfaça e que hajam de ser cobradas judicialmente, constituirão, sem margem para dúvidas, rendimento do ano em que transite em julgado a decisão judicial que permita determinar qual é afinal o valor do rendimento (62º CIRS) e não são rendimento do ano em que deveriam ter sido pagas de acordo com o contrato de arrendamento.

A mesma linha de raciocínio é também seguida para as deduções, como resulta claramente das disposições concretas da lei. A norma do artigo 41º-1 do CIRS deixa claro que ao rendimento deduzem-se as despesas *que sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas*; dito de outro modo, deduzem-se as despesas que tenham sido suportadas no período anual em causa, ainda que a obrigação tenha sido constituída em anos anteriores. Parece assim claro que o momento relevante para determinação dos rendimentos brutos e das despesas a deduzir obedece a uma ótica de tesouraria e não atende ao momento da constituição nem é seguido o princípio da especialização dos exercícios.

Determinada a interpretação das normas em causa – que constam dos n.ºs 1 e 2 do artigo 41º CIRS – importa aplicá-las aos factos apurados, embora respeitando sempre a efetiva invocação de ambos pelos Requerentes, no cumprimento do princípio do dispositivo.

Relativamente ao prédio urbano na freguesia de Carnide, não se vê que haja fundamento legal para recusar a dedução da despesa da “conservação de esgotos do ano de 05”, documentada pelo recibo com data de cobrança em 06-01-2009 embora reduzida ao valor do tributo no montante de € 91,98 visto que o remanescente correspondente a juros de mora, despesas e taxa de justiça que não cabem no conceito de “despesas de conservação”. Ainda relativamente ao mesmo prédio não se pode censurar a recusa da AT em considerar a dedução da despesa da “conservação de esgotos” do ano 08 no valor de € 47,36, documentada pelo recibo com data de cobrança em 08-03-2010, pois esta data é o momento determinante e ocorreu já no subsequente ano de 2010.

No que concerne às despesas de condomínio do prédio urbano na freguesia de Carnide, que são afinal os encargos de que nos termos da lei civil o condómino deve obrigatoriamente suportar e que totalizam € 428,99, estas encontram-se documentadas por recibos emitidos durante o ano de 2009 (facto assente N), pelo que seguindo a interpretação enunciada do artigo 41º-1 do CIRS, neste caso combinada com o n.º 2 do mesmo artigo, não se julga conforme com a lei a desconsideração feita pela AT.

A apreciação da legalidade da desconsideração das alegadas despesas com as obras do imóvel no Cartaxo oferece uma dificuldade adicional. As obras no montante total de 20.000,00 € estão documentadas pelas faturas n.ºs. 260, 261, 262, 263 e 264, respetivamente de 31-01-2009, 28-02-2009, 31-03-2009, 01-04-2009 e 30-04-2009 e a sua

dedução foi negada por se entender que “as despesas foram efetuadas fora do período em que o imóvel esteve arrendado”. Para determinar se cabem na janela temporal admissível – o ano civil de 2009 – é necessário determinar quando foram pagas e a matéria de facto não faculta tal informação, nem poderia revelá-la pois o momento do pagamento não foi alegado. Que entender?

Na sua declaração de rendimentos os Requerentes declararam ter feito as despesas em causa. A AT não nega que as despesas tenham sido feitas e confirmou até que o imposto sobre o valor acrescentado das faturas em análise foi efetivamente declarado pelo empreiteiro (PA6: pp. 2-6). Acontece que nos termos da norma do artigo 75.º-1 da LGT⁹ os Requerentes gozam da presunção a seu favor da veracidade das suas declarações, pelo que há que entender que as despesas foram realizadas no período em que os Requerentes afirmam e que é o ano de 2009, pois foi com referência a esse período que as inscreveram na declaração de rendimentos apresentada.

Pelas razões enunciadas há assim que concluir que as seguintes despesas foram desconsideradas pela AT como dedutíveis aos rendimentos da categoria F em infração à lei, designadamente aos artigos 1º-1, 22º-1 e 41º-1 e 2 do CIRS, devendo a liquidação adicional ser anulada na parte respetiva:

- Despesa da “conservação de esgotos do ano de 05”, documentada pelo recibo com data de cobrança em 06-01-2009 embora reduzida ao valor do tributo no montante de € 91,98 (facto assente N-a);
- Despesas de condomínio totalizando € 428,99, documentadas por recibos referentes a setembro, agosto, julho, junho, maio, abril, março e fevereiro de 2009 (facto assente N-c);
- Despesas com obras no montante total de 20.000,00 €, documentadas pelas faturas n.ºs. 260, 261, 262, 263 e 264, respetivamente de 31-01-2009, 28-02-2009, 31-03-2009, 01-04-2009 e 30-04-2009 [facto assente O].

2.2.2. A legalidade das liquidações de 2011 e 2012

Muito pouco ou mesmo nada foi alegado quanto a estas liquidações de IRS de 2011 e de 2012. No seu RI os Requerentes mencionam-nas para identificar os atos impugnados sem

⁹ Nesta peça utiliza-se o acrónimo LGT para designar a Lei Geral Tributária.

referir o seu ano (endereço do RI); referem-se-lhes também e apenas para citar o respetivo valor (3º RI).

Note-se que não obstante os Requerentes referirem terem sido notificados de “Alteração ao Conjunto dos Rendimentos Líquidos” (1º e 6º do RI), o documento que juntam aos autos (doc. 6 do RI e PA2: p. 16), embora tenha esse título, não tem efetivamente esse conteúdo pois através dele os Requerentes foram apenas notificados “de que foram alterados alguns elementos, constantes da declaração de rendimentos de IRS do ano de 2009”.

Não são assim apresentados a este tribunal quaisquer factos, normas aplicáveis e identificados os vícios das liquidações de 2011 e de 2012 que este tribunal pudesse sindicar.

Nos termos do artigo 108º-1 do Código de Procedimento e Processo Tributário (*ex-vi* 29º-1-a RJAT) cabe ao requerente não só identificar o ato impugnado mas sobretudo expor os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido, sendo estes no seu conjunto designados por causa de pedir (*grosso modo*). A falta da causa de pedir constitui impedimento a que o tribunal conheça do mérito da causa, na parte viciada do pedido, sendo por isso exceção dilatória que conduz à absolvição do demandado da instância (576º-2 CPC¹⁰ *ex-vi* 29º-1-e RJAT).

É pois a AT absolvida da instância relativamente aos pedidos de anulação das liquidações de IRS relativas aos anos 2011 e 2012.

2.2.3. Reembolso da quantia paga e juros

A Requerente peticiona também da AT o reembolso das quantias pagas acrescido de juros indemnizatórios.

Nos termos da norma do artigo 100º da LGT “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”. Parece claro que assiste ao contribuinte o direito a serem-lhe restituídas as importâncias que tenha pago, relativas a

¹⁰ Nesta peça utiliza-se o acrónimo CPC para designar o Código de Processo Civil.

liquidações feridas de ilegalidade, de modo a que o seu património seja reconstituído no quantitativo que tinha no momento antecedente a esse pagamento.

Importa contudo avaliar se este Tribunal Arbitral goza de competência para lhe reconhecer esse direito ou para *condenar* a AT nesse sentido. Para isso importa ter presente que (i) com o RJAT se pretendeu reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos (preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro); (ii) o carácter imperativo das decisões arbitrais para a AT tem a extensão dos *exatos termos* dessas mesmas decisões (24º-1 RJAT); (iii) a obrigação de reconstituição pela AT está subordinada ao próprio âmbito da procedência do pedido (que pode ser total ou parcial) (100º LGT).

O primeiro elemento interpretativo citado impede que se conceba qualquer sistema que obstaculize ou dificulte que a decisão arbitral atinja o seu objetivo, que é a definição do direito no caso concreto. A tutela dos direitos dos sujeitos passivos não se basta com menos, *i.e.*, da decisão devem resultar todas as consequências necessárias para que se obtenha a legalidade. Não se pode conceber que declarada a ilegalidade do ato tributário o sujeito passivo tenha ainda que recorrer a outra instância para ver declarado o seu direito à reconstituição da situação.

Por outro lado, o segundo elemento - a imperatividade das decisões arbitrais - leva a considerar que sendo as decisões arbitrais imperativas nos seus *exatos* termos (24º-1 RJAT), isso significa que estas decisões devem conter todos os elementos necessários para que a AT possa, com toda a *exatidão*, repor a legalidade e para isso é indispensável que decisão contenha os precisos limites e termos em que julga.

O terceiro elemento – o âmbito da reconstituição - ilustra afinal esta necessidade de exatidão ou precisão da decisão. Ao afirmar que a obrigação de reconstituição pela AT está subordinada ao próprio âmbito da procedência, a lei (100º LGT) cria um nexo de dependência entre a decisão e a obrigação de reconstituição. A reconstituição é feita na medida em que a pretensão seja julgada procedente. Não há reconstituição sem procedência e a medida da procedência define a medida da reconstituição. A necessidade desta precisão é claríssima nos casos de procedência parcial. Quando ocorra a procedência parcelar como deve comportar-se a AT? A resposta só pode ser uma – nos exatos termos e limites em que foi proferida a decisão, quer seja judicial ou arbitral.

Do exposto resulta que a decisão sobre a reconstituição deve ser tomada pelo tribunal arbitral quando lhe for pedida a apreciação da questão.

Veja-se agora o caso dos autos.

Como é sabido a obrigação de reconstituição pela AT está subordinada ao próprio âmbito da procedência (100º LGT) e sendo parcialmente improcedente o pedido dos Requerentes, vejamos se foram feitos pagamentos relativamente à liquidação de IRS de 2009, que é o único período em que o seu pedido procede, ainda que em parte.

Emana do documento n.º 1 junto pelos Requerentes com o seu RI, que a liquidação oficiosa de IRS de 2009 resultou em *valor a reembolsar*, pelo que há que concluir que os pagamentos que fez não tiveram por finalidade cumprir com a liquidação de 2009, que vai ser parcialmente anulada.

Nada tendo sido pago com base no ato ilegal, nada há também a restituir, pelo que haverá que absolver a AT nesta parte.

Não havendo imposto a restituir, fica prejudicada a apreciação do pedido do pagamento de juros.

3. Decisão

Considerando os elementos de facto e de direito coligidos e expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e em consequência declarar a ilegalidade da liquidação de IRS de 2009 na parte que resulta da desconsideração como dedutíveis aos rendimentos da categoria F da despesa da “conservação de esgotos do ano de 05” no montante de € 91,98, das despesas de condomínio totalizando € 428,99 e das despesas com obras no montante total de 20.000,00 €, devendo a liquidação impugnada ser anulada na parte respetiva.
- b) Absolver a AT da instância relativamente aos pedidos de anulação das liquidações de IRS relativas aos anos 2011 e 2012 e aos pedidos de restituição do imposto pago relativamente às liquidações destes períodos que foram impugnadas e correspondentes juros.
- c) Absolver a AT do pedido de restituição do imposto pago e respetivos juros relativamente a 2009.

Condenam-se os Requerentes e a AT no pagamento das custas, que se apuram no local próprio.

4. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306º- 2, do CPC, *ex-vi* 29º-1-e) do RJAT e 97º-A, n.º 1-a) do CPPT *ex-vi* 3º-2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 5.996,89 €, correspondente à utilidade quantificada pelos Requerentes.

5. Custas

As custas ficam a cargo da parte que a elas tiver dado causa, entendendo-se que lhes dá causa a parte vencida (527º-1 e 2 CPC). Nestes autos e considerando a citada regra, a responsabilidade pelas custas é repartida na proporção do decaimento, cabendo à AT 90 % e aos Requerentes 10 %.

Nos termos do artigo 22º-4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 612,00 €, que ficam a cargo da AT e dos Requerentes nas proporções de, respetivamente, 90 % e de 10 %, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Lisboa, 7 de dezembro de 2015

O árbitro,

(Nuno Maldonado Sousa)