

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 44/2017-T

Tema: IRC - não residente - IRS – Dedução proporcional de despesas para efeitos do art. 41.º do CIRS e caducidade do direito de acção .

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1. A..., contribuinte n.º..., domiciliada fiscalmente no ..., ...– n.º..., ..., doravante designada por Requerente apresentou em 13/01/2017 pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral, no qual solicita a anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa e, conseqüentemente das liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) de 2012 (2016...) no montante de € 3 626,54 de imposto e € 389,08 de juros compensatórios; de 2013 (2016...) no montante de € 5 727,44 (€ 10 288,81 - € 4 922,45) de imposto e € 361,08 de juros compensatórios; de 2014 (2016...) no montante € 7 352,16 (€ 8 924,87 – € 1 768,00) de imposto e € 195,29 de juros compensatórios e o pagamento de juros indemnizatórios.

1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 06/03/2017 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.

1.3. No dia 22/03/2017 ficou constituído o tribunal arbitral.

- 1.4. Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) foi a Requerida, em 22/03/2017 notificada para, querendo, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e para remeter o processo administrativo (PA).
- 1.5. Em 05/05/2017 a Requerida apresentou a resposta na qual defende a improcedência dos pedidos formulados e juntou aos autos o PA.
- 1.6. O tribunal em 30/06/2017 decidiu dispensar a realização da reunião a que o art. 18.º, n.º 1 do RJAT se refere com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, cfr. art. 16.º, al. c) do RJAT, concedeu 8 dias para que as partes, querendo, apresentassem as alegações finais escritas e designou data limite para proferir a decisão arbitral.
- 1.7. As partes não apresentaram alegações finais escritas.

2. POSIÇÕES DAS PARTES

A Requerente começa por imputar o vício de falta de fundamentação ao Relatório de Inspeção Tributária (RIT), na medida em que este, no seu entendimento, não indica as despesas que não são dedutíveis quando o descritivo não permite enquadrar o bem/prestação de serviços suportados e aquelas que não são dedutíveis por se tratarem de «despesas correntes».

Sustenta igualmente que a fundamentação é obscura e insuficiente, porque o seu conteúdo não é bastante para explicar as verdadeiras razões que justificaram a prática dos actos reclamados.

Advoga ainda que as correcções são ilegais na medida em que a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), na decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa veio fundamentar diversamente as correcções e consequentes liquidações, pois invoca *ex novum* que: «...o sujeito passivo (SP) deduziu despesas suportadas por facturas que não cumprem o determinado na alínea b) do n.º 5 do art. 36.º CIVA e, como tal, não podem ser aceites para efeitos fiscais, nomeadamente, não podem ser aceites para efeito do disposto no art. 41.º CIRS», quando no RIT apenas há referência que aquelas correcções se promovem pelo facto de não permitirem enquadrar o bem/prestação de serviços suportados ou quando se trate de despesas correntes e não de despesas de manutenção e de conservação.

Imputa ainda o vício de erro sobre os pressupostos de facto e de direito ao RIT e consequentes liquidações quando promove as correcções com fundamento em: i) dedutibilidade de despesas ao abrigo do art.º 41.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS); ii) outras despesas não dedutíveis e iii) proporcionalidade das despesas tendo por base o número de dias do arrendamento do imóvel.

Para alicerçar esta sua pretensão alega nomeadamente que: i) dispõe de todos os documentos externos e internos das despesas que deduziu ao abrigo do art. 41.º do CIRS; ii) os conceitos indeterminados de «despesas de manutenção e de conservação» não devem ser interpretados no sentido de se assumirem como um factor de rigidez capaz de pôr em causa a racionalidade que deverá caracterizar os rendimentos da categoria F de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS); iii) a *ratio* subjacente ao conceito de «despesas de conservação» consiste em aceitar, para efeitos de dedutibilidade, todas as despesas de conservação, sejam elas ordinárias ou extraordinárias; iv) devem ser consideradas «despesas de manutenção» todas aquelas que sejam necessárias à manutenção dos imóveis e da sua actividade económica – aquelas despesas que tendo prova suficiente, tenham uma causalidade directa com o imóvel, isto é, a de produzir um rendimento e v) a AT ao defender a aplicação de um coeficiente de proporcionalidade de despesas de manutenção e de conservação evidencia uma violação à lei.

Solicita ainda a Requerente a anulação das liquidações de juros compensatórios e a condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

A Requerida na sua resposta defende-se da seguinte forma:

i) Questão da falta de fundamentação

O teor do pedido de pronúncia arbitral demonstra que a Requerente percebeu o sentido e o alcance das liquidações de IRC e de juros compensatórios, como se denota do exercício argumentativo vertido na peça processual e na qual é possível encontrar um extenso excuro pelos critérios e métodos aplicáveis e dos quais resultaram as correcções plasmadas no RIT. Ou, dito de outro modo, no seu juízo os actos encontram-se fundamentados de facto e de direito.

Mas, ainda que assim não o fosse, eventuais deficiências no discurso fundamentador sempre se degradariam em meras irregularidades não essenciais, quando se comprovar que foi atingido o objectivo que se visava, ou seja, o cabal esclarecimento do seu destinatário.

Para além do mais, ainda alega que se os actos padecessem de deficiências ao nível do discurso fundamentador, sempre a Requerente podia ter utilizado o art. 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), não o tendo usado, o vício ficou sanado.

Em função do supra exposto alega que se depreende com facilidade que não houve fundamentação à *posteriori*.

ii) Questão do vício de violação de lei – art. 41.º do CIRS à data dos factos tributários

Nos rendimentos aqui em questão – prediais – são dedutíveis as despesas documentadas, necessárias e directamente ligadas à obtenção desses mesmos rendimentos, desde que suportadas pelo próprio sujeito passivo. São essas despesas que se entendem como necessárias à produção dos rendimentos prediais englobados e para manter íntegra a fonte produtora, isto é, os prédios objecto de arrendamento.

Tais despesas de conservação, manutenção e de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) pago relativamente ao imóvel arrendado durante alguns meses do ano devem ser proporcionalmente consideradas tendo por base o número de meses de locação.

Como despesas de manutenção e de conservação elegíveis no quadro do art. 41.º do CIRS dever-se-ão considerar aquelas que incumbam ao sujeito passivo, que por ele sejam suportadas e que se encontrem documentalmente provadas, bem como o IMI que incide sobre o valor dos prédios ou parte destes cujo rendimento tenha sido englobado.

No caso concreto, a correcção dos montantes dedutíveis teve em consideração que o imóvel apenas esteve ocupado uma parte do ano, não podendo ser deduzidas todas as despesas, pelo que procedeu-se à contabilização das noites em que o imóvel se encontrou ocupado por clientes.

Na interpretação do art. 41.º, n.º 1 do CIRS, as despesas respeitantes à conservação, manutenção e de IMI pago relativamente ao imóvel, desde que devidamente documentadas e que devam ser consideradas como custos, hão-de conter uma relação e/ou correspondência com a obtenção dos rendimentos prediais englobados para efeitos da categoria F do CIRS.

Nos períodos em que o imóvel não esteve ocupado e, por tal razão, não produziu qualquer rendimento predial, não existindo um rendimento bruto a que possa ser deduzido qualquer encargo suportado, não será possível apurar um rendimento líquido sujeito a tributação em sede da categoria F do CIRS. Assim, as despesas de manutenção, conservação e de imposto pago deverão ser proporcionalmente consideradas tendo por base os períodos em que o imóvel esteve ocupado e, nessa medida, gerou os rendimentos prediais.

Em resumo, só através da consideração do coeficiente de ocupação foi possível à administração fiscal estabelecer uma adequação e proporcionalidade entre os rendimentos prediais ilíquidos e os encargos e despesas dedutíveis – categoria F do CIRS – para assim obter os rendimentos prediais líquidos.

iii) Questão da violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva

Interpretação que não sufrague a posição vertida no RIT viola o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, ao discriminar os contribuintes que arrendam um imóvel por escassos dias, deduzindo todas e quaisquer despesas previstas no art. 41.º do CIRS sem qualquer limite, daqueles que, usando durante todo o ano fiscal o imóvel para arrendamento, se vêem na contingência de ser colocados no mesmo patamar da capacidade contributiva daqueles outros.

Deste modo, são estas as questões que o tribunal deve conhecer:

- i) Se as liquidações de IRC e de juros compensatórios padecem do vício de falta de fundamentação;
- ii) Se as liquidações de IRC e de juros compensatórios devem ser anuladas por erro nos pressupostos de facto e de direito;
- iii) Se a interpretação de que se deve considerar as despesas previstas no art. 41.º do CIRS sem qualquer limite, quando o imóvel não se encontra arrendado todo o ano é inconstitucional, por violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva;
- iv) Se há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

3. MATÉRIA DE FACTO

3.1. Factos que se consideram provados

3.1.1. A Requerente é proprietária de uma moradia destinada a habitação, localizada no Aldeamento Turístico ..., ..., encontrando-se inscrita na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o art

3.1.2. A Requerente é uma sociedade não residente, sem estabelecimento estável e colectada pela actividade «Arrendamento de bens imobiliários», a que corresponde o CAE 68200 e enquadrada no regime de isenção previsto no art. 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

3.1.3. Por despacho de 18/09/2015 da Directora de Finanças Adjunta de Faro foi determinada a realização de uma acção de inspecção interna e de âmbito parcial, tendo por objecto os anos de 2012, 2013 e 2014.

3.1.4. A Requerente foi notificada por ofício datado de 15/01/2016 do Projecto do RIT com seguintes correcções em sede de IRC:

	2012	2013	2014
Correcções à matéria tributável	€ 24 638,43	€ 21 465,45	€ 28 627,51

3.1.5. A Requerente não exerceu o direito de audição prévia relativamente ao projecto de decisão administrativa.

3.1.6. Por ofício datado de 08/02/2016 foi a Requerente notificada do RIT que tornou definitivas as correcções à matéria tributável supra descritas.

3.1.7. As correcções determinaram a prática das seguintes liquidações adicionais de IRC:

i) 2012 (2016...), no montante de € 4 015,62, no qual se incluem € 389,08 a título de juros compensatórios;

ii) 2013 (2016...), no montante de € 5 727,44 (€ 10 288,81 de IRC - € 4 922,45 de autoliquidação), no qual se incluem € 361,08 a título de juros compensatórios;

iii) 2014 (2016...), no montante de € 7 352,16 (€ 8 924,87 de IRC - € 1 768,00 de autoliquidação), no qual se incluem € 195,29 a título de juros compensatórios.

3.1.8. O fundamento das correcções à matéria tributável alicerçou-se no seguinte:

«As importâncias recebidas a título de renda pelo SP são consideradas rendimentos prediais (Categoria F do IRS, artigo 8.º).

As despesas susceptíveis de serem dedutíveis aos rendimentos prediais encontram-se previstas no art. 41.º do CIRS “Aos rendimentos brutos referidos no art. 8.º, deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontram documentalmente provadas, bem como o Imposto Municipal sobre Imóveis que incide sobre o valor dos prédios...cujo rendimento tenha sido englobado” – redacção em vigor em 2012.

Para o ano de 2013 e 2014, a legislação foi alterada para: “Aos rendimentos brutos referidos no art. 8.º, deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontram documentalmente provadas, bem como o Imposto Municipal sobre Imóveis e o Imposto do Selo que incide sobre o valor dos prédios cujo rendimento seja objecto de tributação no ano fiscal”.

No anexo 2, coluna “Despesas enquadráveis no art. 41.º do CIRS”, estão identificadas as despesas susceptíveis de serem dedutíveis aos rendimentos prediais.

As restantes despesas mencionadas nas facturas, não são dedutíveis, quer quando o descritivo não permite enquadrar o bem/prestação de serviços suportado, quer quando se trata de despesas correntes e não despesas de manutenção e conservação.

Tratando-se de um imóvel arrendado durante alguns períodos, as despesas dedutíveis deverão ser consideradas proporcionalmente tendo por base o número de dias do arrendamento, ou seja, 61 dias em 2012, 80 em 2013 e 66 em 2014... » .

3.1.9. No anexo 2 ao RIT refere-se em diversas colunas o seguinte descritivo: «Fatura não cumpre requisitos legais».

3.1.10. A Requerente apresentou no dia 29/06/2016 reclamação graciosa de todas as liquidações identificadas em 4.1.7. do presente.

3.1.11. A reclamação graciosa n.º ...2016... foi expressamente indeferida por despacho datado de 29/09/2016 da Exma. Sra. Chefe do Serviço de Finanças de ... e notificado à Requerente no dia 03/10/2016.

3.1.12. A Requerente procedeu em 29/03/2016 ao pagamento dos montantes inscritos nas liquidações adicionais de IRC da seguinte forma: i) 2012 – € 4 015,62 – (€ 3 626,54 de imposto e € 389,08 a título de juros compensatórios; ii) 2013 – € 5 727,44 (€ 5 366,36 de imposto e € 361,08 a título de juros compensatórios) e iii) 2014 – € 7 352,16 (€ 7 156,87 de imposto e € 195,29 a título de juros compensatórios).

3.1.13. O pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral foi apresentado em 13/01/2017.

3.2. Factos que não se consideram provados

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

3.3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

A matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos utilizados para cada um dos factos alegados e cuja autenticidade não foi colocada em causa.

4. QUESTÃO PRÉVIA

O art. 10.º do RJAT, n.º 1 dispõe que: «*O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado: a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.os 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico*».

Como sabemos, o n.º 2 do art. 102.º do CPPT foi revogado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, colocando um ponto final quanto à dualidade de prazo para impugnar judicialmente quando se estivesse perante um acto de indeferimento expresso de uma reclamação graciosa ou na presença de um indeferimento tácito. Isto é, 15 dias e 3 meses, respectivamente.

Por isso, o prazo é hoje de 3 meses para qualquer uma das hipóteses supra descritas.

E quanto ao contencioso arbitral tributário?

A questão neste âmbito não se colocava, porquanto o prazo para solicitar o pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral já se encontrava uniformizado. Isto é, quer se estivesse perante um indeferimento expresso ou tácito da reclamação graciosa, o prazo para tal fim era de 90 dias. Solução legislativa que não sofreu quaisquer alterações, pelo que o prazo para apresentar o pedido de constituição de tribunal, quando há indeferimento expresso da reclamação graciosa é de 90 dias.

Mas poder-se-á questionar qual a natureza deste prazo?

O prazo é de natureza substantiva e não processual e, assim, corre continuamente não se suspendendo durante as férias judiciais.

Revertendo a interpretação da norma supra referida para o caso *sub judice* é imperioso concluir que o pedido de constituição de tribunal arbitral é intempestivo, porquanto em 13/01/2017 já tinha decorrido integralmente o prazo de caducidade de 90 dias, contado desde o dia seguinte à data da notificação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa – 04/10/2016.

Em resumo verifica-se a caducidade do direito de acção.

5. DECISÃO

Nestes termos verifica-se a excepção de intempestividade do pedido de constituição e de pronúncia do tribunal arbitral e, em consequência, absolve-se a Requerida da instância.

6. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 17 095,22, nos termos do art. 97.º - A do CPPT, aplicável por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

7. CUSTAS

Custas a cargo da Requerente, no montante de € 1224, cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 11 de Setembro de 2017

O árbitro,

(Francisco Nicolau Domingos)