

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 157/2017-T

Tema: IRC - Entidade não residente sem estabelecimento estável - Rendimentos prediais - Despesas de manutenção e de conservação.

Decisão Arbitral

Partes

Requerente: A..., NIPC..., com morada fiscal na ...-..., ...-... Loulé.

Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)

I - RELATÓRIO

a) Em 04 de Março de 2017, a sociedade A..., NIPC..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular (TAS), nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O PEDIDO

b) A Requerente impugna os actos tributários de liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) dos exercícios de 2012, 2013 e 2014, formalizados respectivamente:

- (i) pela demonstração de liquidação de IRC n.º 2016..., de 7 de Março de 2016, demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., bem como da respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2016..., estas duas de 9 de Março de 2016 – exercício de 2012;

- (ii) pela demonstração de liquidação de IRC n.º 2016..., de 7 de Março de 2016, demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., bem como da respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2016..., ambas de 11 de Março de 2016 – exercício de 2013 – e,
- (iii) pela demonstração de liquidação de IRC n.º 2016..., de 7 de Março de 2016, demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., bem como da respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2016..., as duas de 14 de Março de 2016 – exercício de 2014;
- totalizando 24 768,64 euros, sendo € 23 346,76 de IRC e € 1 421,88 de juros compensatórios.
- c) A Requerente impugna ainda a decisão que lhe indeferiu parcialmente a reclamação graciosa que deduziu contra as liquidações de IRC e juros compensatórios, tendo na sequência de decisão intercalar de deferimento parcial recebido reembolsos de € 354,36, € 318,25 e € 124,03 referentes ao imposto pago em excesso e relativamente aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, respectivamente.
- d) Termina pedindo (i) a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional do IRC, relativos aos exercícios de 2012, 2013 e 2014; (ii) a declaração de ilegalidade do acto de deferimento parcial da Reclamação Graciosa relativa aos exercícios de 2012, 2013 e 2014; (iii) o reembolso do montante de € 23 972,00 pago indevidamente em excesso pela Requerente; (iv) o pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante pago indevidamente.

A CAUSA DE PEDIR

- e) A Requerente, foi alvo de uma acção inspectiva interna, de âmbito parcial, da qual resultaram as liquidações adicionais de IRC aqui em causa, relativas aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, respeitante aos procedimentos adoptados em sede de apuramento do IRC.
- f) Refere “... *pese embora a AT tenha aceite a dedutibilidade fiscal da maioria das despesas reclamadas pela Requerente relativamente ao exercício de 2014, a mesma não aceitou a dedutibilidade fiscal das seguintes despesas neste exercício: Serviços de*

preparação de IRS - €239,85; Serviços de preparação/cadastro predial - €147,60; Socorros conjuntos/moradia - €30,75; Compostagem/resíduos parques/jardins - €33,89 + €14,52; e quota anual associação proprietários ...- €200,00”.

- g) E continua “... pese embora a Requerente tenha apresentado suporte documental de todas estas despesas que não foram agora aceites, conforme consta dos documentos anexos à Reclamação Graciosa, as referidas despesas não foram aceites para efeitos fiscais por serem consideradas despesas correntes e não despesas de manutenção e conservação”.
- h) E termina. “... a AT manteve a aplicação de um coeficiente de proporcionalidade das despesas tendo por base o número de dias de arrendamento do imóvel”.
- i) Propugna no sentido de que a decisão que lhe indeferiu parcialmente a reclamação graciosa e a fundamentação do relatório da inspeção (que sustenta os actos de liquidação adicional) padecem do vício de forma por falta de fundamentação e do vício de erro sobre pressupostos de facto e de direito.
- j) Quanto à falta de fundamentação refere que “... o Relatório de Inspeção abstém-se de indicar quais são em concreto as despesas que não são dedutíveis quando o descritivo não permite enquadrar o bem/prestação de serviços suportado, aquelas que não são dedutíveis por se tratarem de ‘despesas correntes’ ou, as outras despesas não dedutíveis”, “desde logo, uma clara restrição ao entendimento supostamente trilhado pela AT para chegar à decisão a que chegou”. E conclui: “... a AT baseia a obrigação de imposto que afirma impender sobre a Requerente numa alegada proporcionalidade que deverá existir entre as despesas incorridas e os períodos em que o imóvel da Requerente gera rendimentos”.
- k) Acrescentando: “fundamentação essa que, antes de mais, deveria incluir o dever de justificação – no insondável entendimento da AT –, que serviu de base à correcção efectuada”, pelo que “... é obscura e insuficiente, porque o seu conteúdo não é bastante para explicar as verdadeiras razões por que foram praticados os actos ora reclamados”, sendo que “... não se encontra no Relatório de Inspeção qualquer elemento consistente e adequado à conclusão de que, a proporcionalidade está legitimada pela lei.”

- l) Pelo que “... *todas as demonstrações de liquidação ora reclamadas bem como a decisão final de deferimento parcial da Reclamação Graciosa deverão ser consideradas não fundamentadas, ao abrigo do n.º 2 do artigo 153.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”) – aplicável por força da alínea d) do artigo 2.º do CPPT*”.
- m) Quanto ao erro sobre os pressupostos de facto e de direito refere que a AT procura restringir injustificadamente o conceito” de despesas de manutenção, propugnando pela aceção referida na decisão arbitral do CAAD adoptada no processo 435/2014: “*as despesas de manutenção são aquelas que digam respeito ao dia a dia do edifício, tais como, a título exemplificativo, as da energia, água, manutenção de elevadores, limpeza, porteiros, e todas as despesas de administração corrente*”. Esta leitura da lei estaria assim em desconformidade com o princípio da capacidade contributiva plasmado no n.º 1 do artigo 104º da CRP.
- n) Relativamente à propugnada “*proporcionalidade das despesas tendo por base o número de dias de arrendamento do imóvel*” defende que viola o princípio da legalidade (n.º 2 do artigo 103º da CRP, expresso no n.º 1 do artigo 8º da LGT) e não está de acordo com as decisões arbitrais CAAD adoptadas nos processos 210/2015-T e 294/2015-T, concluindo: “... *ter ficado demonstrado que a aplicação de um método de proporcionalidade, não possui qualquer suporte legal...*”.

DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)

- o) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 20-03-2017.
- p) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 05.05.2017. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- q) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 22.05.2017, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).

- r) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 22.05.2017 que aqui se dá por reproduzida.
- s) Logo em 22-05-2017 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 27.06.2017 juntando o Processo Administrativo (PA) composto pelos seguintes ficheiros informatizado: 0-Credenciais.pdf; Doc. Anexos PRI (1-Projeto Relatório Inspeção.pdf); ONR (2 Ofício e Notificação do Projeto de RIT.pdf); RIT (3 Relatório de Inspeção Tributária.pdf); ONRIT (4_Ofício de Notificacao_do_RIT.pdf); NRIT (5 Notificação do RIT.pdf); RG0 (0 RG 1 50.pdf); RG1 (1 RG 51 100.pdf); RG2 (2 RG 101 150.pdf); RG3 (3 RG 151 200.pdf); RG4 (4RG 201 250.pdf);RG5 (5 RG 251 300.pdf); RG6 (6 RG 301 350.pdf); RG7 (7 RG 351 400.pdf); RG8 (8 RG 401 450.pdf); RG9 (9 RG 451 500.pdf); RG10 (10 RG 501 550.pdf); RG11 (11 RG 551 609.pdf).
- t) Não se realizou a reunião de partes nos termos e para os efeitos do artigo 18º do RJAT tendo em conta a posição concordante (de forma implícita) das partes.
- u) Foi conferido prazo às partes, por despacho de 21.07.2017, para apresentação de alegações escritas e sucessivas, não tendo, ambas, usado desta faculdade.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- v) **Legitimidade, capacidade e representação** – As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica, capacidade judiciária e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- w) **Princípio do contraditório** - Foi notificada a AT nos termos da alínea s) deste Relatório. Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD. Da sua junção foram sempre notificadas ambas as partes.
- x) **Excepções dilatórias** - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT. Aliás, a AT não colocou em crise a tempestividade de apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERENTE

- y) A Requerente, pessoa colectiva não residente e sem estabelecimento estável em Portugal, discorda das liquidações adicionais de IRC e de juros compensatórios, levada a efeito pela AT, com base em Relatório de Inspeção, em primeiro lugar porque não considerou que as despesas referidas na alínea f) deste Relatório fossem despesas de manutenção, dedutíveis aos rendimentos de categoria F auferidos durante o ano de 2014, nos termos do n.º 1 do artigo 56.º do CIRC e n.º 1 do artigo 8.º e 41.º, ambos do Código do IRS.
- z) Ou seja, propugna que estas despesas não são “correntes” (como considera a AT) e por isso são dedutíveis nos termos do artigo 41.º do CIRS, na qualidade de *despesas de manutenção* na definição que lhe é atribuída na decisão arbitral CAAD Processo 435/2014-T.
- aa) Em segundo lugar, a Requerente propugna no sentido de que não tem qualquer fundamento legal a aplicação de um coeficiente de proporcionalidade das despesas tendo por base o número de dias de arrendamento do imóvel (tal como a AT considerou para levar a efeito as liquidações adicionais).
- bb) Propugna assim com base nas decisões arbitrais CAAD Processos 201/2015-T e 294/2015-T, citando as seguintes partes:
- Quanto à primeira decisão: “... 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”. “...Não parece que este artigo 41.º [do Código do IRS], 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 (...). Claro que nada se refere quanto ao período a considerar, pois este já foi afirmado logo no artigo 1.º; 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”.

- Quanto à segunda decisão: *“No que se refere à redução das despesas e encargos mediante a aplicação de um “coeficiente de ocupação”, não pode tal procedimento ser aceite, porquanto todas as despesas realizadas, tais como, limpeza das habitações e da piscina e respectivo tratamento de salubridade, água, luz, seguro, IMI e outros, terão sempre que ser suportadas, independentemente da taxa de ocupação”. “Tal “coeficiente de ocupação”, como se referiu, um fundamento “sui generis” que aparentemente não tinha até agora sido utilizado pela Inspeção, não tem, no entender deste tribunal, qualquer base legal”.*
- cc) Considera que as liquidações e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa padecem da falta de fundamentação, pelas razões referidas em j) a l) deste Relatório e erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pelas razões referidas em m) deste Relatório.
- dd) Por último propugna no sentido de que não se verificam os pressupostos legais para a liquidação dos juros compensatórios, expressando: *“... um dos pressupostos legais da liquidação de juros compensatórios reside no pressuposto, previsto na lei, de que o retardamento da liquidação do imposto se deva a facto imputável ao contribuinte (cfr. n.º 1 do artigo 35.º da LGT)”.* *“Ora, o Relatório de Inspeção não se refere à existência de culpa imputável à Requerente, pressuposto fundamental da pretensão de liquidação de juros compensatórios”.*
- ee) Cita a seu favor a decisão do Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão de 1 de Julho de 1998, proferido no âmbito do Processo n.º 043812 e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de Novembro de 1998, proferido no âmbito do Processo n.º 31339, para concluir *“... o Relatório de Inspeção abstém-se de indicar quais os elementos em que se baseia para promover a liquidação de juros compensatórios sub*

judice, não fazendo qualquer menção à culpa da Requerente no suposto atraso na liquidação do imposto, e muito menos procedendo à demonstração dessa culpa” e que “... tal omissão não permite à Requerente perceber o iter cognoscitivo que conduziu à presente liquidação de juros compensatórios sendo que, a ausência de fundamentação constitui vício de forma que determina a anulabilidade do respectivo acto de liquidação”.

ff) Em síntese refere: *“Impõe-se, assim, concluir haver ausência de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios, nomeadamente no que respeita à culpa da Requerente no suposto atraso na liquidação de imposto, o que viola o disposto no n.º 1 do artigo 35.º e nos n.ºs 1 e 2 do artigo 77.º, ambos da LGT, bem como o disposto no n.º 3 do artigo 268.º da CRP”.*

gg) Termina pedindo nos termos referidos na alínea d) deste Relatório.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA

hh) A Requerida tem outra leitura dos factos e da lei e propugna pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

ii) No que respeita à alegada falta ou insuficiência de fundamentação dos actos impugnados conclui: *“No caso vertente, a fundamentação é suficiente, clara e inequívoca, tanto mais que o Requerente demonstra, em face dos argumentos por si explanados ao longo do seu pedido de pronúncia arbitral, ter cabalmente compreendido o quadro fáctico e legal em que assentou a decisão da Requerida, já que tenta rebater toda a sua actuação, reconhecendo que compreendeu perfeitamente o itinerário cognoscitivo que levou a Requerida a decidir como decidiu”. E que “... ainda que o acto sub judice padecesse de deficiências ao nível do discurso fundamentador - o que só por mera hipótese académica se admite - tais deficiências degradar-se-iam em meras irregularidades não essenciais”, “uma vez que, ainda assim, tais deficiências permitem o cabal esclarecimento do seu destinatário, possibilitando-lhe insurgir-se contra elas, como, aliás, fez o requerente por via do presente pedido de pronúncia arbitral”.*

- jj) Cita em defesa do seu ponto de vista o Acórdão do STA, de 17-06-2009, proferido no Processo n.º 0246/09, disponível em www.dgsi.pt e os acórdãos: de 1989-07-13, recurso n.º 18.270, in Apêndice ao diário da República de 1991-04-30; de 1997-12-17, no recurso n.º 36.001, in Boletim do Ministério da Justiça n.º 472, pág. 246; de 1997-11-20, no recurso n.º 47.719, in Cadernos de Justiça Administrativa n.º 13, pág. 14; de 2001-10-03, no recurso n.º 36.037, in Apêndice ao Diário da República de 2003-10-23.
- kk) Sobre o alegado erro sobre os pressupostos de facto e de direito refere que: “... *são dedutíveis, nos termos do art.º 41.º do CIRS, as despesas de manutenção e de conservação que sejam necessárias à conservação e manutenção dos imóveis geradores de rendimento*”, pelo que “... *é legalmente fundamentado o entendimento da AT que, não são aceites como despesas de manutenção ou conservação: as comissões devidas pela angariação de clientes, contas de electricidade, água, gás e serviços de limpeza da propriedade, as quais são consideradas como despesas correntes, na perspectiva de gestão do seu património e exercício da sua actividade*”.
- ll) E conclui: “*pelo que, no ano de 2014, não cumprem as condições para serem aceites nos termos do art.º 41.º do CIRS, por serem consideradas despesas correntes e não despesas de manutenção e conservação, as relativas: os serviços de preparação do IRS, no montante de €239,85; os serviços de preparação/cadastro predial, no montante de €147,60; os socorros conjuntos/moradia, no montante de € 30,75; a compostagem/resíduos, parques/jardins, no montante de €33,89+€€14,52; e a quota anual associação de proprietários ..., no montante de € 200,00*”.
- mm) No que respeita à proporcionalidade das despesas tendo por base o número de dias de arrendamento do imóvel, refere que “... *as despesas de conservação, manutenção e IMI pago relativamente a imóvel arrendado durante alguns meses, uma vez que, para efeitos de tributação em sede da Categoria F do Código do IRS, se atende ao rendimento líquido obtido, isto é as rendas recebidas deduzidas das despesas e encargos suportados para produzir os rendimentos prediais englobados e para manter integra a respectiva fonte produtora, ou sejam os prédios objecto de arrendamento, deverão tais despesas ser proporcionalmente consideradas tendo por base o número de meses de arrendamento*”.

nn) Pela razão de que “*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, 42 dias em 2012, 35 em 2013 e 37 em 2014, daqui resultando:*

	2012	2013	2014
Nº Noites (1)	42	35	37
Nº dias ano (2)	366	365	365
% Ocupação (3)=(1)/(2)	11,48%	9,59%	10,14%

oo) “*Pelo que aplicando as percentagens atrás apuradas sobre os valores considerados nos termos do art.º 41º do CIRS, temos que:*

	2012	2013	2014
% ocupação (1)	11,48%	9,59%	10,14%
Despesas dedutíveis (2)	€34.508,88	€39.595,07	€31.237,22
Despesas aceites (3)=(1)x(2)	€3.961,56	€3.797,16	€3.167,45

pp) Sobre as alegadas violações do princípio da capacidade contributiva e da legalidade refere “... o artigo 41.º do CIRS, não contém qualquer referência expressa ao momento da dedução vs o momento da obtenção da receita, teremos de nos socorrer dos princípios gerais do direito no que concerne a interpretação das leis”.

qq) Pela razão de que “... de harmonia com o que sucede com as restantes categorias de rendimentos do IRS, as deduções efectuadas são-no na proporção directa dos rendimentos obtidos, estabelecendo-se uma relação causal e directa entre os dois factores”. “E o modo de assegurar que essa relação existe é através da fixação do elemento temporal pois, de outro modo, seria sempre muito fácil aos sujeitos passivos contornar a situação bastando, para isso, assinar um contrato de arrendamento a poucos dias do final do ano de modo a sustentar a dedução de todas as despesas suportadas ao longo dos doze meses”.

rr) Sintetizando: “... não faz sentido que um imóvel que gerou rendimento durante apenas uns dias seja associado a uma despesa anual”.

ss) Conclui no sentido de ser “... *julgado improcedente o presente pedido de pronuncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a Requerida do pedido*”.

II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

De acordo com os artigos 123º e 124º do CPPT o TAS apreciará os vícios apontados pela Requerente pela seguinte ordem:

- Em primeiro lugar a invocada falta ou insuficiência de fundamentação do relatório de inspecção, dos actos de liquidação de IRC e da decisão de indeferimento da reclamação graciosa;
- Em segundo lugar o alegado erro sobre os pressupostos de facto e de direito. Violação do princípio da capacidade contributiva e princípio da legalidade.
- Em separado apreciar-se-á a invocada falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios.

No entanto, as partes delimitam, com muita clareza, o objecto do dissídio, a saber:

1. Primeiro segmento da dissonância - a Requerente entende que as despesas referidas em f) do Relatório desta decisão são “despesas de manutenção” e que face à lei aplicável (o artigo 41º do Código do IRS) devem considerar-se dedutíveis aos rendimentos prediais. Expressa o seguinte: “*pese embora a AT tenha aceite a dedutibilidade fiscal da maioria das despesas reclamadas pela Requerente relativamente ao exercício de 2014, a mesma não aceitou a dedutibilidade fiscal das seguintes despesas neste exercício: Serviços de preparação de IRS - €239,85; Serviços de preparação/cadastro predial - €147,60; Socorros conjuntos/moradia - €30,75; Compostagem/resíduos parques/jardins - €33,89 + €14,52; e quota anual associação proprietários ... - €200,00*”.

A Requerida, conforme o referido em II) do Relatório desta decisão, entende que estas despesas “... *no ano de 2014, não cumprem as condições para serem aceites nos termos do art.º 41.º do CIRS, por serem consideradas despesas*”.

correntes e não despesas de manutenção e conservação, as relativas: os serviços de preparação do IRS, no montante de €239,85; os serviços de preparação/cadastro predial, no montante de €147,60; os socorros conjuntos/moradia, no montante de € 30,75; a compostagem/resíduos, parques/jardins, no montante de €33,89+€€14,52; e a quota anual associação de proprietários ..., no montante de € 200,00”.

2. Segundo segmento da dissonância – a Requerente entende, conforme, nomeadamente, as alíneas h), m), n) e bb) do Relatório desta decisão, ser desconforme com a lei o critério adoptado pela AT, no relatório de inspecção, que é no fundo a fundamentação dos actos de liquidação e a fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa. Diz o seguinte, citando parte da decisão CAAD Processo 294/2015-T: *“no que se refere à redução das despesas e encargos mediante a aplicação de um “coeficiente de ocupação”, não pode tal procedimento ser aceite, porquanto todas as despesas realizadas, tais como, limpeza das habitações e da piscina e respectivo tratamento de salubridade, água, luz, seguro, IMI e outros, terão sempre que ser suportadas, independentemente da taxa de ocupação”. “Tal “coeficiente de ocupação”, como se referiu, um fundamento “sui generis” que aparentemente não tinha até agora sido utilizado pela Inspeção, não tem, no entender deste tribunal, qualquer base legal”.*

A Requerida, nomeadamente conforme as alíneas mm) a oo) do Relatório desta decisão, defende que *“... as despesas de conservação, manutenção e IMI pago relativamente a imóvel arrendado durante alguns meses, uma vez que, para efeitos de tributação em sede da Categoria F do Código do IRS, se atende ao rendimento líquido obtido, isto é as rendas recebidas deduzidas das despesas e encargos suportados para produzir os rendimentos prediais englobados e para manter integra a respectiva fonte produtora, ou sejam os prédios objecto de arrendamento, deverão tais despesas ser proporcionalmente consideradas tendo por base o número de meses de arrendamento”.*

Perante esta situação, o TAS apreciará o alegado “erro sobre os pressupostos de facto e de direito” apenas no que diz respeito a estes dois segmentos de divergência entre as partes.

III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, 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 (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos), como fundamentação.

Factos provados

1. A Requerente consta como proprietária de uma moradia destinada a habitação, localizada no ..., ..., ..., inscrita na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Loulé, sob artigo ... e nos anos de 2012, 2013 e 2014 declarou rendas recebidas e despesas - **conforme em posição global da Requerente, artigo 4.6 da resposta e folhas 16/59 e 17/59 do ficheiro “RG11 (11-RG-551-609.pdf)” que integra o PA junto com a resposta;**

2. A Requerente é entidade não residente sem estabelecimento estável (país: EUA), em 200201-01, iniciou actividade a que corresponde o CAE: "68 200 – Arrendamento de bens imobiliários" e encontra-se enquadrada no regime geral de determinação do lucro tributável em IRC, tendo nomeado como representante fiscal a sociedade B..., LDA, NIF PT ... – **conforme artigo 16º do pedido de pronúncia arbitral (ppa) conjugado com diversos documentos juntos em anexo ao ppa que confirmam a entidade que foi notificada e artigos 4.4 e 4.5 da resposta da AT,**
3. Em 18 de Setembro de 2015 os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de ... procederam à emissão das Ordens de Serviço nº OI2015.../.../... de credenciação de dois inspectores tributários para um procedimento de inspecção interno à Requerente, de âmbito parcial, quanto aos exercícios de 2012, 2013 e 2014 e visando o apuramento do IRC – **conforme artigo 8º do pedido de pronúncia arbitral (ppa), artigos 4.1 e 4.3 da resposta, últimas 3 folhas do documento nº 1–anexo 1 junto com o ppa e ficheiro “credenciação” que integra o PA junto com a resposta;**
4. Os actos de inspecção foram iniciados em 2015.09.30 e foram concluídos 2016.01.15 – **conforme artigo 4.2 da resposta e 5ª folha do ficheiro “PRI (1-Projeto-Relatorio-Inspecao.pdf)” que integra o PA junto com a resposta;**
5. Em 25 de Janeiro de 2016, pelo ofício nº ... de 21.01.2016, foi a Requerente notificada do Projecto de Correções do Relatório de Inspeção, em sede de audição prévia, direito que não exerceu – **conforme artigos 9º e 10º do ppa, documento nº 1–anexo 1 junto com o ppa e ficheiro “ONR (2-Oficio-e-Notificacao-do-Projeto-de-RIT.pdf)” que integra o PA junto com a resposta;**
6. Em 24 de Fevereiro de 2016, pelo ofício nº ... de 22.02.2016, foi a Requerente notificada das correções resultantes de análise interna – artigo 62º do RCPIT – referindo-se na parte final “*a breve prazo, os serviços da AT, procederão à notificação da liquidação respectiva, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento*”... e ainda o seguinte:

Logo, o rendimento líquido da categoria F, nos montantes constantes do quadro abaixo corresponde à matéria tributável em sede de IRC:

	2012	2013	2014
Rendimento bruto - Rendas (1)	68.354,52	60.526,56	62.918,27
Deduções (2)	1.830,39	2.605,73	2.685,13
Rendimento líquido (3)=(1)-(2)	66.524,13	57.920,83	60.233,14
Resultado declarado (4)	31.723,44	24.014,52	21.632,70
Correção efetuada (5)=(3)-(4)	34.800,69	33.906,31	38.600,44

Apura-se IRC a pagar, nos montantes de **9.978,62 €** em 2012, de **14.480,21 €** em 2013 e de **15.058,28€** em 2014, por aplicação da taxa de 15% em 2012 e de 25% em 2013 e 2014, prevista no n.º 4 do artigo 87.º do CIRC.

Deduzindo os valores já apurados nas DR. Mod.22/IRC dos anos em apreço, teremos imposto em falta nos montantes de **5.220,10 €**, **8.476,58 €** e **9.650,11 €**, nos anos de 2012, 2013 e 2014, respetivamente.

conforme artigo 11º do ppa; ficheiro “ONRIT (4-Oficio-de-Notificacao-do-RIT.pdf)” que integra o PA junto com a resposta e folha 8/17 do ficheiro “RIT (3-Relatorio-de-Inspecao-Tributaria.pdf)” que integra o PA junto com a resposta;

7. Em 7 de Março de 2016 a Requerente foi notificada das demonstrações de liquidação de IRC, tendo posteriormente sido notificada das demonstrações de liquidação de juros compensatórios e das correspondentes demonstrações de acerto de contas, relativas aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, totalizando 23 346,76 euros de IRC e 1 421,88 euros de juros compensatórios (total de 24 768,64 euros) – **conforme artigo 12º do ppa e Anexos n.º 3, 4 e 5 do Documento nº1 junto com o ppa;**
8. Em 13 de Abril de 2016 a Requerente procedeu ao pagamento do imposto e dos respectivos juros compensatórios, pelos montantes referidos no ponto anterior - **conforme artigo 13º do ppa e anexo n.º 6 do Documento nº 1 junto com o ppa;**
9. Em 15 de Julho de 2016 a Requerente apresentou uma Reclamação Graciosa contra as liquidações referidas em 7., procedimento que tomou o nº ...2016..., tendo em 14 de Novembro de 2016 sido notificada do despacho de deferimento parcial e em 7 de Dezembro de 2016 sido notificada da decisão final de indeferimento parcial – **conforme artigo 3º do ppa, documento nº 2 junto com o ppa e folhas 11/59, 12/59, 23/59, 24/59 e 25/59 do ficheiro “RG11 (11-RG-551-609.pdf)” que integra o PA junto com a resposta.**

10. Em 31 de Janeiro de 2017 a Requerente, na sequência da referida decisão final de deferimento parcial da reclamação graciosa, recebeu cheques de reembolso de € 354,36, € 318,25 e € 124,03 referentes ao imposto pago em excesso relativamente aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, respectivamente - **conforme artigo 4º do ppa e documentos nºs 3, 4 e 5 juntos com o ppa;**
11. Em 04 de Março de 2017 a Requerente entregou CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (ppa) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral.**

Factos não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

IV. APRECIÇÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS) CUMPRE SOLUCIONAR

Falta ou insuficiência de fundamentação do relatório de inspeção, dos actos de liquidação de IRC e da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa.

O Relatório de Inspeção Tributária refere o seguinte quanto à fundamentação, de facto e de direito:

“III. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas à matéria tributável

O SP é proprietário de uma moradia destinada a habitação. localizada no ..., ..., ..., inscrita na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Loulé, sob artigo

Nos anos em análise o sujeito passivo declarou rendas recebidas e despesas, relacionadas com o referido imóvel, conforme discriminado no quadro seguinte:

Quadro 1 (unidade: euro)

Rubricas	Ano N	Ano N+1	Ano N+2
Rendas recebidas (campo E01 anexo E, IES)	68.354,52 €	60.526,56 €	62.918,27 €
IMI (campo E102 anexo E, IES)	7.928,16 €	19.316,69 €	19.237,00 €
Despesas manutenção (campo E02 anexo E, IES)	23.648,45 €	12.206,27 €	7.597,73 €
Despesas conservação (campo E03 anexo E, IES)	5.054,47 €	4.989,08 €	14.450,84 €
Resultado líquido (campo E04 anexo E, IES)	31.723,44 €	24.014,52 €	21.632,70 €

O sujeito passivo foi notificado, através do n/ofício n. ... de 2015-09-30, para facultar os seguintes elementos: - Cópia dos documentos comprovativos dos rendimentos prediais e das respetivas deduções, que originaram os valores inscritos no campo 302 da declaração de rendimentos modelo 22 dos exercícios de 2012, 2013 e 2014.

Nos anexos 1 e 2, estão discriminadas as rendas recebidas e as despesas suportadas, tendo sido elaborados com base nos documentos facultados pelo sujeito passivo.

Em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e de acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC, são sujeitos passivos do IRC "As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede ou direção efetiva em território português",

Incidindo o imposto sobre "o rendimento das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS" ... - d) n.º 1 artigo 3.º do CIRC, sendo esses rendimentos determinados segundo o n.º 1 do artigo 56.º.

E a norma do artigo 4.º do referido código, procede à determinação da territorialidade do imposto sendo considerados obtidos em território português, os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável, se os houver, Por outro lado, tratando-se de um não residente sem estabelecimento estável, fica sujeito a imposto, apenas quanto aos rendimentos nele obtidas e que se encontram enumerados no n.º 3 do mesmo artigo, que na alínea a) refere "rendimentos relativos a imóveis situados em território português".

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

As despesas suscetíveis de serem dedutíveis aos rendimentos prediais encontram-se previstas no artigo 41.º do CIRS "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 encontram documentalmente provadas, bem como o imposto municipal sobre imóveis que incide sobre o valor dos prédios...cujo rendimento tenha sido englobado" — redação em vigor em 2012.

Para o ano de 2013 e 2014, a legislação foi alterada para: "Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8º, 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 de selo que incide sobre o valor dos prédios cujo rendimento seja objeto de tributação no ano fiscal".

No anexo 2: coluna "Despesas enquadráveis no artigo 41º do CIRS", estão identificadas as despesas suscetíveis de serem dedutíveis aos rendimentos prediais.

As restantes despesas mencionadas nas faturas, 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, 42 dias em 2012, 35 em 2013 e 37 em 2014, conforme resulta do Anexo 1, daqui resultando:

	2012	2013	2014
Nº Noites (1)	42	35	37
Nº dias ano (2)	366	365	365
% Ocupação (3)=(1)/(2)	11,48%	9,59%	10,14%

Aplicando as percentagens atrás apuradas sobre os valores considerados nos termos do artigo 41º do CIRS, temos que:

	2012	2013	2014
% ocupação (1)	11,48%	9,59%	10,14%
Despesas dedutíveis (2)	15.944,20	27.174,01	26.488,46
Despesas aceites (3)=(1)x(2)	1.830,39	2.605,73	2.685,13

Logo, o rendimento líquido da categoria F, nos montantes constantes do quadro abaixo corresponde à matéria tributável em sede de IRC:

	2012	2013	2014
Rendimento bruto - Rendas (1)	68.354,52	60.526,56	62.918,27
Deduções (2)	1.830,39	2.605,73	2.685,13
Rendimento líquido (3)=(1)-(2)	66.524,13	57.920,83	60.233,14
Resultado declarado (4)	31.723,44	24.014,52	21.632,70
Correção efetuada (5)=(3)-(4)	34.800,69	33.906,31	38.600,44

Apura-se IRC a pagar, nos montantes de 9.978,62 € em 2012, de 14.480,21 € em 2013 e de 15.058,28€ em 2014, por aplicação da taxa de 15% em 2012 e de 25% em 2013 e 2014, prevista no n.º 4 do artigo 87.º do CIRC.

Deduzindo os valores já apurados nas DR. Mod.22/IRC dos anos em apreço, teremos imposto em falta nos montantes de 5.220,10 €, 8.476,58 € e 9.650,11 € nos anos de 2012, 2013 e 2014, respetivamente.”

Pode não se concordar com a fundamentação em si mesma, mas com esta factualidade, não vemos como se possa referir que foi incumprido o n.º 3 do artigo 268.º da CRP e o artigo 77.º da LGT, quanto ao dever de fundamentação do relatório de inspeção, dos actos de liquidação e da decisão que indeferiu parcialmente a reclamação graciosa.

Alega, além do mais, a Requerente, que nesta fundamentação não se expressa o critério distintivo para se considerar certas despesas como não dedutíveis, por serem correntes. Mas a fundamentação pode ser sucinta, expondo as razões de facto e de direito que a motivam. O que interessa é que ela consiga esclarecer cabalmente o seu destinatário de forma a este poder reagir contra as decisões adoptadas.

A fundamentação em causa permitiu à Requerente agir mediante extensa reclamação graciosa (onde obteve parcial provimento) e através de idêntico pedido de pronúncia arbitral, não se evidenciando que os seus direitos de defesa tenham sido colocados em causa.

Muito menos, pelas mesmas razões, se poderá considerar “obscura e insuficiente” (artigo 53º do ppa). A verdade é que a Requerente entendeu as razões invocadas na fundamentação e até as colocou em crise.

Antes pelo contrário, como resulta da constatação de que uma fundamentação de uma decisão, que seja pouco consistente, poder beneficiar quem a coloca em crise judicialmente, uma vez que é apenas essa fundamentação, em concreto, que pode ser apreciada em Tribunal, tendo em conta que tudo o que constitua alteração da fundamentação do acto recorrido, não pode ser acolhido.

É que é irrelevante a fundamentação *a posteriori*, tendo os actos cuja legalidade é questionada de ser *apreciados tal como foram praticados*, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos (vide acórdãos do STA de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em Apêndice ao Diário da República de 12-4-2001, página 1207, de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em Apêndice ao Diário da República de 10-2-2004, página 4289, de 09/10/2002, processo n.º 600/02, de 12/03/2003, processo n.º 1661/02).

Pelo que, nesta parte e quanto a este alegado vício de forma, improcede o pedido de pronúncia.

Erro sobre os pressupostos de facto e de direito. Violação do princípio da capacidade contributiva e do princípio da legalidade.

As despesas de manutenção

Em primeiro lugar cumpre averiguar se as despesas relativas a “*serviços de preparação de IRS - €239,85; Serviços de preparação/cadastro predial - €147,60; Socorros conjuntos/moradia - €30,75; Compostagem/resíduos parques/jardins - €33,89 + €14,52; e quota anual associação proprietários no montante de € 200,00*”, enquanto despesas de

manutenção, devem ou não considerar-se dedutíveis nos termos do artigo 41º do Código do IRS.

As despesas susceptíveis de serem abatidas aos rendimentos prediais encontram-se previstas no artigo 41º do CIRS: *“Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8º, 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”* – redação em vigor em 2012.

Para o ano de 2013 e 2014, a legislação foi alterada para: *“Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8º, 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 de selo que incide sobre o valor dos prédios cujo rendimento seja objecto de tributação no ano fiscal”*.

Este TAS adere à definição (citada pela Requerente) de “despesas de manutenção” que MANUEL FAUSTINO expressa na Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, nº 3, a saber *“No mais, tratava-se de despesas com energia, com limpeza, aquecimento ou climatização, administração de propriedade horizontal, prémios de seguros ou taxas autárquicas. Ou seja, tratava-se de despesas conexas, não já com o imóvel enquanto tal, enquanto realidade meramente física ou, no sentido jurídico, enquanto “coisa”, mas com a manutenção e a garantia, a outro nível, também imprescindível, da sua habitabilidade/utilização para habitação ou qualquer outro fim para que a locação fosse lícita, e, conseqüentemente, indissociáveis da prosseguida, através do arrendamento, finalidade económica da obtenção de rendimento, no caso rendimento tributável em IRS”*.

... “não parece legítimo interpretar restritivamente o conceito de despesas de manutenção, (...) nele se acomodando, do nosso ponto de vista, todos aqueles encargos que, estando devidamente documentados, tenham uma conexão directa e imediata com o prédio enquanto realidade económica susceptível de produzir rendimento e, efectivamente, tenham contribuído para a obtenção desse mesmo rendimento, ou dele não possa, sem

grave atentado ao princípio da justiça da tributação por violação do princípio da capacidade contributiva, ser dissociadas”.

Este TAS adere ainda à definição de despesas de manutenção que consta da decisão arbitral CAAD Processo 435/2014-T, citada pela Requerente: “... *as despesas de manutenção são aquelas que digam respeito ao dia a dia do edifício, tais como, a título exemplificativo, as da energia, água, manutenção de elevadores, limpeza, porteiros, e todas as despesas de administração corrente (...)*”

A AT não coloca em causa uma das condicionantes da lei: *que estão documentadas* e como tal provadas. O que a AT considera é que se trata de “despesas correntes” e por esse motivo não integram o conceito de despesas de manutenção.

- a. **Serviços de preparação de IRS - €239,85** – Julga-se entender o raciocínio implícito que subjaz à Requerente para pugnar no sentido de que esta despesa deve ser considerada “despesa de manutenção”. Uma vez que só auferem rendimentos da categoria F, então todas as despesas, tal como esta, têm conexão “directa e imediata” com o prédio “enquanto realidade económica susceptível de produzir rendimento”, até porque se trata de entidade estrangeira com as correlativas dificuldades no cumprimento das obrigações fiscais portuguesas. No entanto, a Requerente tem um representante fiscal nacional (ver ponto 2 da matéria de facto provada). Certamente essa representação será onerosa e esta sim será uma despesa que poderá equacionar-se como elegível.

Não se configura que esta despesa tenha as características de directa e imediata conexão com o prédio “enquanto realidade económica susceptível de produzir rendimento”, pelo que não cabe na previsão da norma contida no artigo 41º do Código do IRS.

- b. **Serviços de preparação/cadastro predial - €147,60** – Esta despesa configura-se claramente como tendo uma “directa e imediata conexão” com o prédio “enquanto realidade económica susceptível de produzir rendimento”. Aliás, a necessidade de um registo cadastral de todos os bens imóveis, nas Conservatórias do Registo

Predial e nas Finanças, será um desígnio nacional primordial, definindo os proprietários e os titulares dos rendimentos.

- c. **Os socorros conjuntos/moradia, no montante de € 30,75** - Esta despesa configura-se como tendo uma “directa e imediata conexão” com o prédio “enquanto realidade económica susceptível de produzir rendimento”. Trata-se de despesa relativa a segurança ou serviços partilhados com outros proprietários, essenciais a uma moradia, visando a protecção e segurança de bens e pessoas.
- d. **Compostagem/resíduos parques/jardins - €33,89 + €14,52** – Estas despesas apelam ao aspecto ecológico dos resíduos (a primeira) e à envolvente paisagística e de lazer (a segunda). Trata-se claramente de despesas que têm “directa e imediata conexão” com o prédio “enquanto realidade económica susceptível de produzir rendimento” nas vertentes da ecologia e da qualidade da envolvente paisagística e de lazer.
- e. **Quota anual associação de proprietários ..., no montante de € 200,00** – As quotas associativas pagas pelos associados a entidades sem fins lucrativos têm por finalidade financiar, imediatamente, a entidade nos seus custos de funcionamento, mas visam salvaguardar para os associados, mediamente, um conjunto de serviços de apoio que de outra forma acarretariam mais custos ou proveitos inferiores. Este é o ganho típico, implícito em qualquer associação. Ou seja, sem este tipo de entidades, os seus membros teriam custos mais elevados, no caso, de gestão do seu património, o que potenciaría maiores despesas elegíveis para abatimento nos termos do artigo 41º do Código do IRS ou menores rendimentos. Deste ponto de vista, a quotização em causa, podendo contribuir para uma maior economia de custos ou maior eficiência nas receitas, quanto à gestão do imóvel, configura-se como uma despesa que tem “directa e imediata conexão” com o prédio “enquanto realidade económica susceptível de produzir rendimento”.

Em conclusão, procede o pedido de pronúncia, no que se refere à consideração das despesas acima referidas em b. a e. como sendo *despesas de manutenção* elegíveis segundo a previsão da norma contida no artigo 41º do Código do IRS. Mas não procede no que diz respeito à despesa dos serviços de preparação de IRS.

Da proporcionalidade das despesas tendo por base o número de dias de arrendamento do imóvel

Também nesta parte este Tribunal adere ao sentido das decisões arbitrais CAAD Processo 201/2015-T e Processo 294/2015-T, citadas pela Requerente no pedido de pronúncia, a saber:

Decisão Arbitral CAAD n.º 201/2015-T, de 7 de Dezembro de 2015

“... 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”.

...

“... não parece que este artigo 41.º [do Código do IRS], 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 (...). Claro que nada se refere quanto ao período a considerar, pois este já foi afirmado logo no artigo 1.º; 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”.

Decisão Arbitral CAAD n.º 294/2015-T, de 21 de Janeiro de 2016

“No que se refere à redução das despesas e encargos mediante a aplicação de um “coeficiente de ocupação”, não pode tal procedimento ser aceite, porquanto todas as despesas realizadas, tais como, limpeza das habitações e da piscina e respectivo

tratamento de salubridade, água, luz, seguro, IMI e outros, terão sempre que ser suportadas, independentemente da taxa de ocupação”.

...

“Tal “coeficiente de ocupação”, como se referiu, um fundamento “sui generis” que aparentemente não tinha até agora sido utilizado pela Inspeção, não tem, no entender deste tribunal, qualquer base legal”.

Ora, no caso, não se vislumbra base legal que possa suportar o que é afirmado no relatório da inspeção tributária, a saber: *“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, 42 dias em 2012, 35 em 2013 e 37 em 2014”.*

Da leitura do artigo 41º do Código do IRS resultará que os rendimentos são de base anual e as despesas elegíveis são também de base anual. Aliás, muitas das despesas, são sempre realizáveis, quer o bem produza rendimento, quer o bem não produza rendimento. A lei não permitirá uma leitura restritiva, em termos de nela se vislumbrar um critério que determine a elegibilidade das despesas para dedução aos rendimentos prediais, na proporção do período em que o bem locado está arrendado, produzindo proveitos.

Pelo que só pode proceder o pedido de pronúncia arbitral na parte correspondente às liquidações de IRC que resultaram da aplicação de um regime de proporcionalidade, devendo ser elegíveis todas as despesas de conservação e de manutenção que estejam documentadas, numa base anual, ocorrendo neste caso, a desconformidade legal caracterizada por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito.

Procedendo uma das desconformidades assacadas à fundamentação do relatório de inspeção, à fundamentação dos actos de liquidação e à decisão que indeferiu parcialmente a reclamação graciosa, tornar-se-ia inútil apreciar os demais vícios aduzidos: violação do princípio da capacidade contributiva e princípio da legalidade.

Ilegalidade de liquidação dos juros compensatórios

A Requerente, em termos gerais, propugna pela ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios uma vez que o relatório da inspeção tributária não faz alusão à culpa imputável ao sujeito passivo, exigível nos termos do nº 1 do artigo 35º da LGT.

No entanto, o relatório de inspeção que acima se reproduziu, na parte que fundamenta a necessidade de correcções ao imposto, descreve a “situação fáctica” que a AT considera violadora da lei. E na parte VII do mesmo, elencam-se as infracções fiscais que, na óptica da AT, se verificaram.

Por outro lado, as notas de liquidação dos juros (vidé anexos 3, 4 e 5 do Documento nº 1 junto com o pedido de pronúncia) indicam:

- O montante dos juros, separado do IRC;
- O termo inicial e final da contagem de juros;
- A taxa de juro aplicável; e
- A indicação da norma legal que sustenta a liquidação.

Ora, perante esta factualidade, face ao que se refere no acórdão do STA de 04-02-2004, processo 1733/03, em www.dgsi.pt, estes elementos permitem o conhecimento integral do itinerário valorativo e cognoscitivo seguido pela AT na liquidação de juros compensatórios, estando preenchido o requisito do nº 1 do artigo 35º da LGT.

Improcede, pois, o pedido de pronúncia nesta parte, o que apenas terá relevância para a eventual cobrança destes juros quanto ao IRC que resultar da inconsideração da despesa relativa aos serviços de preparação de IRS.

Pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios e de reembolso dos montantes pagos

Provou-se que em 13 de Abril de 2016 a Requerente procedeu ao pagamento do imposto e dos respectivos juros compensatórios, pelos montantes 23 346,76 euros de IRC e 1 421,88 euros de juros compensatórios (num total de 24 768,64 euros)

Provou-se ainda que em 31 de Janeiro de 2017 a Requerente, na sequência da decisão final de deferimento parcial da reclamação graciosa, recebeu cheques de reembolso de € 354,36, € 318,25 e € 124,03, referentes ao imposto pago em excesso e relativamente aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, respectivamente.

Resta o montante total de € 23 972,00, sendo a quantia de € 5 432,07 relativa ao exercício de 2012, € 8 738,90 relativa ao exercício de 2013 e a quantia de € 9 801,03 referente ao exercício de 2014, IRC e juros compensatórios.

Anulando-se, como se vai anular, parcialmente, as liquidações aqui impugnadas e o despacho que indeferiu parcialmente a reclamação graciosa, por estarem em desconformidade com a lei, resulta que a Requerente tem direito ao reembolso parcial do montante global pago. Isto, percuta-se, salvo quanto ao IRC e juros compensatórios que resultem da improcedência do pedido de pronúncia, no que respeita à despesa de serviços de preparação de IRS, no valor de 239,85 euros, que se afigura não deve ser considerada como despesa de manutenção do imóvel.

Pede ainda a condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por

força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código

de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da anulação parcial das liquidações, há lugar a reembolso do imposto pago, por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado».

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a. Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
- b. Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;
- c. Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

4 - A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5 - No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são

devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas. (Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

A ilegalidade das liquidações é imputável à Administração Tributária, que as emitiu com base num relatório de inspecção que parte de um pressuposto de facto e de direito em dissintonia com a lei (artigo 41º do CIRS).

No presente caso é de aplicar o regime do nº1 do artigo 43º da LGT.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, desde 13 de Abril de 2016, quanto à quantia que em concreto se vier a apurar, tendo em conta a improcedência parcial do pedido de pronúncia, quanto à dedutibilidade da despesa de serviços de preparação de IRS, no valor de 239,85 euros.

Os juros indemnizatórios são devidos sobre a referida quantia, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outras que alterem a taxa legal supletiva), desde a data acima indicada e até à emissão da respectiva nota de crédito.

V - DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos, decide-se:

1. Julgar improcedente o pedido de pronúncia na parte em que se peticiona que as despesas relativas a “serviços de preparação de IRS” no montante de €239,85, sejam consideradas “despesas de manutenção” nos termos do artigo 41º do Código do IRS;

2. Julgar improcedente o pedido de pronúncia quanto ao alegado vício de forma, por falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios;
3. Julgar procedente o pedido de pronúncia na parte em que se peticiona que as despesas relativas a “serviços de preparação/cadastro predial - €147,60; socorros conjuntos/moradia - €30,75”; compostagem/resíduos parques/jardins - €33,89 + €14,52” e “quota anual associação proprietários ...- €200,00” constituem “despesas de manutenção” nos termos do artigo 41º do Código do IRS;
4. Julgar procedente o pedido de pronúncia na parte em que se impugna o critério adoptado pela AT de proporcionalidade das despesas de conservação e manutenção elegíveis na norma contida no artigo 41º do CIRS. Consequentemente,
5. Julgar procedente o pedido de anulação das liquidações adicionais de IRC e de juros compensatórios referidas em b) do Relatório desta decisão, na medida da procedências e improcedência referidas nos números anteriores. Liquidações que na medida das procedências se anulam, por desconformidade com o artigo 41º do CIRS;
6. Julgar procedente o pedido de anulação da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa nº...2016..., notificada em 7 de Dezembro de 2016 à Requerente, na medida das procedências e improcedência referidas nos números anteriores, por desconformidade com o artigo 41º do CIRS;
7. Julgar procedente o pedido de reembolso do montante que se vier apurar, tendo em conta as improcedências referida em 1. e 2.;
8. Julgar procedente o pedido de condenação da AT em juros indemnizatórios calculados sobre o montante a restituir, tendo em conta as improcedências referida em 1. e 2..

Valor do processo: de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do nº 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 23 972,00 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 224,00 segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de

Arbitragem Tributária, sendo 61,20 euros a cargo da Requerente e 1 162,80 euros a cargo da Requerida, face aos decaimentos.

Notifique.

Lisboa, 06 de Outubro de 2017
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.