

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 211/2017-T

Tema: IRS - Qualificação de Rendimentos - contrato de cessão de exploração turística.

Decisão Arbitral

I- RELATÓRIO

1. A..., contribuinte fiscal n.º ... e B..., contribuinte fiscal n.º..., ambos residentes em ..., ..., ... - Wurttemberg, (*doravante designados por Sujeitos Passivos ou Requerentes*) apresentaram em 2017-03-27, pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e artigo 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante designado por RJAT*), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por AT ou Requerida*), com vista à declaração de nulidade dos actos de liquidação adicional de IRS, actos de liquidação de juros compensatórios e demonstração de acerto de contas, no montante de 33.570,26 €, melhor identificados como segue:

- acto de liquidação adicional de IRS n.º 2016... e respectivo acto de liquidação de juros compensatórios n.º 2016... e demonstração de acerto de contas n.º 2016..., com referência ao ano de 2012, no montante de 5.691,19 €,
- acto de liquidação adicional de IRS n.º 2016... e respectivo acto de liquidação de juros compensatórios n.º 2016... e demonstração de acerto de conta n.º 2016..., com referência ano de 2013, no montante de 16.226,25 €,
- acto de liquidação adicional de IRS n.º 2016... e demonstração de acerto de contas n.º 2016..., com referência ao exercício de 2014, no valor de 11. 652,82 €

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Requerida em 2017-03-31.

3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificada às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário que comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo, no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4. Em 2017-05-18 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 2017-06-06, em consonância com a prescrição da alínea c) do n.º do artigo 11.º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

6. Em 2017-07-04 os Requerentes vieram juntar aos autos dois documentos que tinham protestado juntar com o seu pedido de pronúncia arbitral.

7. A fundamentar o seu pedido os Requerentes, após a identificação dos elementos de facto subjacentes, invocaram em síntese, e com relevo para o que aqui importa, o seguinte: *(que se menciona maioritariamente por transcrição)*

7.1. (...) a fundamentação do Relatório Final de Inspeção tributária, que consubstancia a motivação dos atos tributários que constituem o objeto do presente pedido arbitral, não é congruente, nem tão pouco clara (...). *(cfr. artigo 39.º do ppa)*

7.2. (...) sobre a Administração Tributária impende o dever legal de, não só indicar todos os factos, de forma clara e coerente, mas também de indicar e sustentar as suas conclusões com as correspondentes disposições legais. (*cfr. artigo 42º do ppa*)

7.3. No que ao presente caso tange, importa, pois, que o sujeito passivo destinatário de decisão, fique minimamente ciente do *iter volitivo* da decisão da Administração Tributária pelo que a violação destes requisitos na decisão implica a respetiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, (*cfr. artigo 47º do ppa*)

7.4. (...) a Administração Tributária entendeu *tout court* que a atuação dos Requerentes, especialmente do Requerente marido é passiva e, por essa razão os rendimentos que ele declarou como sendo rendimentos da categoria B deveriam ser antes tributados como rendimentos da categoria F (...), (*cfr. artigo 50º do ppa*)

7.5. (...) os Serviços de Inspeção Tributária, ao não sustentarem nas Conclusões do Relatório Final de Inspeção Tributária, de forma clara e inequívoca, os facto em que se basearam para concluírem que os rendimentos auferidos pelos Requerentes eram rendimento da Categoria F do IRS, não deram cumprimento, ao dever legal, constitucionalmente consagrado, e fundamentação expressa, clara a cabal das decisões que sobre os mesmos impende, devendo, por conseguinte, ser anulados os atos tributários contestados, (*cfr. artigo 54º do ppa*)

7.6. Por entender que a atividade exploratória turística por si exercida e os rendimentos gerados nesse âmbito eram auferidos no âmbito de uma atividade empresarial (resultantes da exploração de um imóvel), os Requerentes trataram os mesmos no âmbito da Categoria B do IRS, por força do princípio da preponderância desta Categoria em relação aos rendimentos que se enquadram nas outras categorias de rendimento, mas que são obtidos em conexão com uma atividade empresarial (no caso, uma atividade comercial), (*cfr. artigo 68º do ppa*)

7.7. (...) os Serviços de Inspeção Tributária entenderam que os rendimentos declarados pelos Requerentes com referência aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, não eram rendimentos da categoria B, mas sim da categoria F, porque “(...) *os proprietários não tiveram qualquer intervenção na obtenção do licenciamento. Desta forma os rendimentos que o sujeito passivo aufere advêm de uma forma meramente passiva, em resultado de uma prossecução de uma actividade comercial por parte da sociedade C...*”, (cfr. artigo 69º do ppp)

7.8. Ainda que se admitisse (...) que os rendimentos obtidos pelos Requerentes são efectivamente rendimentos da categoria F do Código do IRS, a realidade é que a matéria coletável do Requerente jamais seria no valor apurado pelos Serviços de Inspeção Tributária e, sede de inspeção tributária (cfr. artigo 118º do ppa)

7.9. (...) ao contrário da posição assumida pelos Serviços de Inspeção Tributária no Relatório de Inspeção notificado aos Requerentes e subjacente aos atos tributários aqui contestados deverão ser entendidas como despesas dedutíveis aos rendimentos da Categoria F do IRS as despesas de manutenção e conservação referentes a mulher de limpeza, ordenado do jardineiro, eletricidade, água e gás, gastos com o aluguer de casa com equipamentos, reparações e pinturas, prémios de seguro e custos de administração do prédio (cfr. artigos 119º e 122º do ppa)

8. Em 2017-07-07 a Requerida procedeu à junção do processo administrativo, tendo apresentado a sua resposta em 2017-07-10

9. Onde fundamentalmente, replica a posição por si já expressa em sede de conclusões do Relatório de Inspeção Tributária, pugnando pela não verificação da alegada falta de fundamentação das correcções de IRS, e pela inexistência de violação dos pressupostos em que a liquidação adicional assentou, concluindo, conseqüentemente, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral formulado pelos Requerentes.

9.1. Alega, ainda, em brevíssima síntese, em defesa da sua posição, e para o que a que releva o seguinte (*que se menciona maioritariamente por transcrição*)

9.2.(...) o uso da palavra “exercício” na redacção dada à norma, por contraposição às palavras usadas, no artigo 8º do CIRS, para definir quais são os rendimentos de categoria F, tem subjacente a prática de actos com um determinado propósito que, no caso, será a da obtenção de lucro (*cfr. artigo 51º da resposta*),

9.3. (...) o Requerente adquiriu um imóvel, pelo prazo de cinco anos, nunca tendo praticado qualquer acto que indicasse uma vontade de exercer algum tipo de exploração do mesmo, pois tão pouco estava na sua disponibilidade a possibilidade de não ceder essa exploração, como se viu *supra* na descrição da factualidade relevante para os presentes autos (*cfr. artigo 62º da resposta*),

9.4. (...) o mero acto de compra de um imóvel e a sua consequente e imediata cessão de exploração a um terceiro, têm de ser subsumidos a simples actos de gestão de património particular, não constituindo, em si mesmos, sinais de exercício de actividade de exploração de um imóvel por parte de quem cedeu a exploração (...) (*cfr. artigo 63º da resposta*),

9.5. da leitura do contrato de cessão de exploração, resulta claramente que o Requerente nunca assume as funções de responsável pela exploração do alojamento, sendo essas funções assumidas pela Gestora nas suas diferentes vertentes (*cfr. artigo 74º da resposta*),

9.6. quanto à pretensão, por parte do Requerente, de que sejam, aceites a totalidade das despesas com salários de pessoal, limpeza, electricidade, gás e água, pois estas não foram aceites na análise efectuada no procedimento inspectivo, refira-se, (*cfr. artigo 81º da resposta*),

9.7. nos termos do art. 41º nº 1 do CIRS, na redacção em vigor à data dos factos “(...) tem que se avaliar se aquelas despesas referidas em abstracto pelo Requerente, e não

demonstradas em sede arbitral, revestem carácter de despesas de conservação e/ou manutenção que incumbam ao sujeito passivo, (*cfr. artigo 83º da resposta*)

9.8. “(...) as despesas mencionadas pelo Requerente não consubstanciam despesas de conservação nem tão pouco, de manutenção (*cfr. artigo 85º da resposta*),

9.9.”(...) no que concerne às despesas com salários e com a limpeza, ressalta das secções 5 e 6 do contrato de cessão que esses encargos estão a cargo da Gestora o que significa que nem são da responsabilidade do Requerente, aqui senhorio, (*cfr. artigo 86 da resposta*).

10. Por despacho arbitral proferido em 2017-07-10 foi fundamentada a dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, convidando-se as partes a apresentarem, por escrito, as suas alegações e fixando-se prazo limite para a prolação e notificação às partes da decisão arbitral.

11. Através de requerimento de 2017-08-31 vieram os Requerentes contestar a dispensa da produção de prova testemunhal tendo requerido que o Tribunal desse sem efeito o despacho arbitral de 2017-07-10.

12. Nessa mesma data foi notificada a AT da pretensão dos Requerentes.

13. Por despacho de 2017-09-13 foi, para além do mais, dado sem efeito o despacho arbitral de 2017-07-10, mandado desentranhar a “resposta” dos Requerentes apresentada em 2019-09-05.

14. Em 2017-09- 21, em resultado de notificação nesse sentido os Requerentes vieram indicar os factos, com referência ao pedido de pronúncia arbitral sobre os quais pretendiam a inquirição das testemunhas.

15. Através de despacho arbitral de 2017-09-25, foi admitido o requerido aditamento do rol de testemunhas e designado dia para a respectiva inquirição.

16. Por via do despacho arbitral de 2017-10-16, foi reagendada a data de inquirição de testemunhas para 2017-10-25.

17. Em 2017-10-25, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, tendo-se procedido à inquirição das testemunhas oferecidas pelos Requerentes.

18. Na sobredita reunião os Requerentes apresentaram doze documentos, cuja junção, não merecendo oposição por parte da Requerida, foram admitidos pelo Tribunal e inseridos no sistema de gestão processual (*cfr. acta, parte 1 e parte 2*).

19. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, em 2017-11-07 quanto aos Requerentes e em 2017-11-16 pela AT, pronunciando-se ambas as partes sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

20. Os Requerentes nas suas alegações, reafirmando as posições já evidenciadas nos seus anteriores articulados, teceram considerações diversas acerca dos documentos por si juntos na reunião arbitral de 2017-10-25, procederam à ampliação do pedido, requerendo a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

21. A AT nas alegações produzidas, que essencialmente não divergem das posições anteriormente expressas, pronunciou-se ainda sobre os documentos juntos pelos Requerentes e acerca da prova testemunhal produzida.

22. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea a) 5º e 6º do RJAT.

23. As partes têm personalidade e capacidades judiciária, são legítimas e estão devida e legalmente representadas (artigo 3º,6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ex vi artigo 29º, nº 1 alínea a) do RJAT.

24. Não foram suscitadas quaisquer excepções e o processo não enferma de nulidades.

25. Em 2017-11-24 vieram os sujeitos passivos requerer a junção aos autos de cópia da decisão proferida no âmbito do CAAD, referente ao processo nº 271/2017- T.

26. Tendo a AT sido notificada para se pronunciar sobre tal junção, procedeu, por seu turno à junção da decisão proferida no âmbito do CAAD, referente ao processo nº 235/2017-T

27. Com data de 2017-11-30 foi proferido despacho, devidamente notificado às partes, no sentido de ficarem nos autos as cópias das referidas decisões arbitrais pelas mesmas juntas.

II- FUNDAMENTAÇÃO

A.MATÉRIA DE FACTO

A.1.Factos dados como provados

a- em 8 de Fevereiro de 2008, foi depositado, junto de então Direcção Geral do Turismo, pela sociedade “D..., S. A- o título constitutivo dos “Apartamentos...”,

b- em 7 de Julho de 2008 foi atribuída, pela Câmara Municipal de ... a licença de utilização a tal empreendimento,

c- os Requerentes não tiveram qualquer intervenção na obtenção do sobredito licenciamento,

d- sujeito passivo A..., encontra-se registado para o exercício da actividade “Apartamentos turísticos sem restaurante” CAE 55123, desde 2011-12-21, encontrando-se enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e no regime da contabilidade organizada, por opção em sede de IRS,

e- referido sujeito passivo não é residente em território nacional tendo como seu representante legal a sociedade denominada E..., Lda,

f- em finais de Dezembro de 2011 os Requerentes adquiriram à sociedade D... S. A., um imóvel inscrito na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ..., sob o artigo ... fracção “B” sito na “...”,

g- com data de 21 de Dezembro de 2011, foi celebrado entre os Requerentes, a D... e a C..., S. A. um contrato de cessão de exploração turística do supra referido identificado prédio,

h- de acordo com tal contrato os Requerentes reconheceram e aceitaram que *“durante toda a vigência do contrato, não explorará, arrendará ou por qualquer outro modo disponibilizará a Unidade a terceiro a troco de pagamento, renda, remuneração ou quaisquer outros meios de pagamento (inclusivamente de carácter não pecuniário ou gratuito), mais reconhecendo e aceitando a não divulgar nem permitir que outras pessoa singular ou colectiva divulgue a Unidade como estando, entre outras disponível para ocupação”*,

i- cabe à C... (entidade gestora) *“prestar os serviços descritas nesta Secção 2.2 durante toda a vigência do presente Contrato:*

A- Administrar o Programa de Exploração (...) descrito na Secção 3;

B- Prestar os Serviços de Administração da Propriedade descritos na Secção 4;

C- Prestar os Serviços de Manutenção da Propriedade descritos na Secção 5; e

D- Prestar os Serviços de Limpeza e Arrumação da Unidade descrito na Secção 6”.

j- em troca dos serviços de gestão a “C...” *“terá direito a receber a reterá 25% (vinte e cinco por cento) da Receita Bruta de Exploração Turística, ou qualquer outra percentagem que venha a ser acordada periodicamente (...)”*

k- a coberto das Ordens de Serviço nºs OI 2016.../.../..., de 2016-08-18, emanadas pela Direcção de Finanças de ..., foi objecto de uma acção inspectiva, com início em 2016-08-24, tendo sido concluída e 2016-09-26

l- o procedimento inspectivo interno e de âmbito parcial em IRS, teve como objecto aos anos de 2012, 2013 e 2014

m- nessa acção inspectiva foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributário cuja cópia consta do documento nº 14, junto com o pedido de pronúncia arbitral cujo teor se dá como reproduzidos, em que se refere para além do mais, e com relevo que:

O sujeito passivo (SP) A..., NIF..., encontra-se registado para o exercício da actividade “Apartamentos turísticos sem restaurante” CAE 55 123 desde 2011-12-21, encontrando-se no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e no regime da contabilidade organizada, por opção, em sede de IRS,

Trata-se de SP não residente em território nacional e de acordo com o sistema informático a que a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tem acesso foi nomeado como representante fiscal a sociedade E... Lda., NIPC

O SP é proprietário de um imóvel inscrito na matriz predial urbana da União de freguesias de ... e ... sob o artigo ... fração B, sito no “...”, que adquiriu a D... SA, NIPC

Entre o SP e a sociedade vendedora foi assinado um contrato de cessão de exploração turística da unidade ...”, nos termos do qual a sociedade D... SA ficou com o direito de constituir uma sociedade comercial para a gestão do “...”, situação que veio a concretizar com a constituição da empresa C... SA NIPC ... (adiante apenas referida por C...).

Deste modo, os novos proprietários asseguraram a exploração turística dos imóveis em questão através dos serviços da empresa C..., concedendo à mesma autorização exclusiva para esta explorar turisticamente, por sua conta, os apartamentos de que são proprietários.

Assim sendo, o sujeito passivo em apreço mandatou a sociedade C... para em nome próprio e por sua conta receber a remuneração relativa à exploração dos seus imóveis, ficando a mesma com direito a reter 25% da receita bruta da respectiva exploração.

Os rendimentos auferidos pelo sujeito passivo em questão derivam da disponibilização a terceiros do imóvel.

Imóveis estes que são geridos e mantidos pela empresa C..., que também gere os arrendamentos de curta duração, cobrando os montantes devidos e prestando todos os outros serviços associados, como por exemplo limpeza, etc.

Por fim esta empresa disponibiliza ao proprietário os montantes contratualmente acordados.

De salientar que os proprietários não tiveram qualquer intervenção na obtenção do licenciamento.

Desta forma os rendimentos que o sujeito passivo auferir advêm de forma meramente passiva, em resultado de uma prossecução de uma atividade comercial por parte da sociedade C... .

O sujeito passivo de IRS não apresenta, nem alega, ter qualquer organização de carácter empresarial para a obtenção do mesmo.

Logo os rendimentos em apreço correspondem a rendimentos prediais enquadráveis da categoria F do IRS (artigo 8º do CIRS) ”

n- Os Requerentes notificados do Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, através do Ofício nº ... datado de 7/10/2016, vieram exercer o seu direito de audiência prévia em 2016-10-19,

o- Na sequência da acção inspectiva a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações de IRS relativas aos períodos de 2012, 2013 e 2014, (*cfr. documento nºs 1 a 8 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão por reproduzidos*)

p- Em 2017-03-27os Requerentes apresentaram o seu pedido de pronúncia arbitral junto do CAAD, que deu origem ao presente processo.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, inexistem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria dada como provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que pronunciar-se sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão, de discriminar a matéria provada da não provada [[cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e nº 3 do artigo 607º do Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, nº1. alíneas a) e d) do RJAT)].

Desde 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 da (s) questão (ões) de direito [cfr. artigo 596º do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29º, alínea e) do RJAT).

Assim sendo tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental junta aos autos, a prova testemunhal produzida e o PA anexo, consideram-se provados, com relevo para a decisão os factos supra elencados.

O depoimento prestado pela testemunha F... à matéria constante do pedido de pronúncia arbitral sob os números 9º, 10º, 11º, 12º, 14º, 15º, 16º, 17º, 18º, 19º, 20º, 24º, 25º, 26º, 27º, 29º, 51º, 59º, 63º, 66º, 68º, 112º, 113º, 114º, 116º, e 199º, bem como o depoimento da testemunha G..., prestado à matéria contida sob os números 9º, 10º, 11º, 14º, 15º, 16º, 17º, 18º, 19º, 20º, 24º, 25º, 26º, 27º, 28º, 29º, 51º, 59º, 63º, 66º, 68º e 112º do pedido de pronúncia arbitral não se mostraram essenciais à fixação dos factos pertinentes, que por sua natureza são demonstrados documentalmente.

B. DO DIREITO

- Questão preliminar

Conforme supra se referiu, no âmbito da apresentação das suas alegações escritas procederam os Requerentes à ampliação do pedido de pronúncia arbitral, requerendo a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

Tal pedido afigura-se legítimo, atento o disposto no n.º 2 ao artigo 265.º do Código de Processo Civil ex vi alínea e) do artigo 29.º do RJAT e, como tal processualmente admitido por decorrer do pedido inicial.

- Questões dirimendas

As questões que a este Tribunal são colocadas, e da forma como foram apresentadas pelos Requerentes, são, fundamentalmente, as seguintes: (i) a de saber-se se o Relatório de Inspeção Tributária enferma de vício de falta, incongruência ou insuficiência de fundamentação, e (ii) apurar se os rendimentos auferidos pelos sujeitos passivos devem ser considerados inscritos na categoria B (como estes preconizam), ou se deverão ser enquadrados na categoria F de rendimentos das pessoas singulares, versão esta sustentada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Vejamos pois:

A. Da falta, incongruência ou insuficiência da fundamentação em geral do relatório da ação de inspeção

Em breve síntese, invocam os Requerentes que “*a fundamentação do Relatório Final de Inspeção Tributária (...) não é congruente, nem tão pouco clara*”, convocando para tanto o artigo 268.º, n.º3 da Constituição da República Portuguesa e o artigo 77.º da Lei Geral Tributária para daí concluírem que sobre a administração impende o dever legal de indicar todos os factos, de forma clara e coerente, mas também de indicar e sustentar as suas conclusões com as correspondentes disposições legais.

É inquestionavelmente adquirido e consensual que os actos administrativos têm que ser objecto de fundamentação, dever esse de resto com acolhimento constitucional, no n.º 3 do artigo 286.º da CRP, nos termos do qual “os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos”, densificando-se na lei ordinária nos artigos 152.º e 153.º do Código do Procedimento Administrativo para a generalidade dos actos administrativos, e no artigo 77.º da Lei Geral Tributária para os actos administrativos tributários.

Parafrazeando Diogo Freitas do Amaral ¹ “a fundamentação de um acto administrativo consiste na enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto ou a dotá-lo de certo conteúdo”.

No que contende com a fundamentação dos actos tributários determina o n.º 2 do artigo 77.º da LGT que “a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.

Fundamentação essa que, de resto, assume algumas singularidades em função da presença de situações de relevo “anormal” para os contribuintes.

Por outro lado, e como corolário da obrigatoriedade da fundamentação dos actos administrativos colocar-se-á o exercício do contraditório que, em última instância terá como virtualidade que o administrado possa afrontar os argumentos contra si produzidos.

É hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais, incluindo a arbitral, que a fundamentação legalmente exigível tem de reunir as seguintes características:

- oficiosidade: deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido,
- contemporaneidade; deve ser coeva da prática do ato, não podendo haver fundamentações diferidas ou a pedido,
- clareza: deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos,
- plenitude: deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada, sendo que esta característica se desdobra no dever de justificação (normas

legais e factualidade – domínio da legalidade) e no dever de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração)

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente de forma a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.

A título meramente exemplificativo pode ler-se no Acórdão do STA de 10/09/2014 prolatado pela Conselheira Dulce Neto, no âmbito do processo 01226/13 o seguinte: *“I- A Administração Tributária tem o dever de fundamentar os actos de liquidação oficiosa de tributos de harmonia com o princípio plasmado no art.268º da CRP e acolhido nos arts. 125º do CPA, e 77 da LGT*

II. O acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bónus pater familiae de que fala o art. 487º, nº 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a optar, de forma esclarecida, por aceitar ou não o acto.”

No que concerne ao procedimento de fiscalização interna ou de inspecção desencadeadas pela AT decorre do artigo 63º nº 1 do RCPIT que os actos tributários ou em matéria tributária poderão fundamentar-se as suas conclusões *“através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar a divergência face às conclusões do relatório”*.

Ora, tendo em consideração que os Requerentes tiveram conhecimento do projecto do Relatório de inspecção tributária, que relativamente ao mesmo exerceram a coberto do disposto no artigo 60º da LGT e artigo 60º do Regime Complementar do Procedimento de

¹ *Curso de Direito Administrativo, Volume II*, Almedina, pp 352 e seguintes.

Inspeção Tributária (RCPIT), o seu direito da audição, que foram notificados do relatório (final) de inspeção tributária e que os fundamentos das correcções aí expressos suportam as liquidações do imposto em causa, não se nos afigura sustentável que os Requerentes – no que concerne às liquidações subjacentes – venham pugnar pelo desconhecimento do *iter cognoscitivo* que às mesmas conduziram.

Com efeito, considerando o contexto concreto em que foram produzidos os actos de liquidação aqui em apreciação, serão perceptíveis para um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, os fundamentos constantes do Relatório Final de Inspeção Tributária que os antecederam.

Deste modo, e salvo melhor opinião em sentido diverso, nada há a censurar na perspectiva do alcance e dever de fundamentação dos actos tributários de liquidação objecto do presente processo arbitral.

B. Da tributação em sede da Categoria B do Código do IRS e do conceito de atividade e,

Como decorre dos articulados das partes, concretamente do pedido de pronúncia arbitral e respectiva resposta, as posições dissentem quanto ao enquadramento dos rendimentos auferidos pelos Requerentes em sede de IRS.

Divergências já evidenciados em sede de Projecto de Relatório de Inspeção Tributária e exercício de direito de audição que lhe seguiu, que se resumem ao facto de os Requerentes entenderem que os rendimentos por si auferidos na situação factual subjacente deverem ser considerados como rendimentos empresariais e/ou profissionais e como tal enquadráveis na categoria B do CIRS, ao passo que, na perspectiva que tem vindo a sustentar, entende a AT que os rendimentos dos Requerentes nas condições que resultam dos n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º do CIRS são rendimentos de natureza predial e como tal, qualificados na categoria F do CIRS, sendo esta a questão decidenda essencial que os presentes autos convocam.

De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, “*consideram-se rendimentos empresariais e profissionais: “os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;”*”, densificando o artigo 4.º o que deve considerar-se como actividades comerciais e industriais, agrícolas silvícolas e pecuárias, ao passo que o artigo 8.º do mesmo compêndio normativo refere sob o seu artigo 8.º que “*consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares”*”, acrescentando o n.º 2 que “*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”*”.

Ora,

Sem prejuízo da laboriosa exegese conduzida por ambas as partes quanto ao significado dos conceitos de “exercício”, “actividade”, “rendimentos” e outros que a redacção dos artigos 3.º e 8.º do CIRS convocam, patentes no presente processo é convicção deste tribunal face ao circunstancionalismo factual subjacente e do qual se deu conta, que os rendimentos auferidos pelos Requerentes constituem rendimentos prediais.

Com efeito “*a renda enquanto prestação típica devida pela cedência de um prédio assume no artigo 8.º do CIRS, um âmbito mais abrangente do que aquele que reveste a contraprestação típica do simples contrato de arrendamento.*”

Assim, constituem rendimentos prediais, para além das rendas em sentido estrito, todas as prestações que sejam devidas pelo uso ou cessão do uso de um prédio não importa para que fim, incluindo mobiliários e equipamentos nele instalados, as importâncias resultantes da contratos de sublocação e de cessão de exploração (...)”²

Não se verificando, deste modo qualquer erro nos pressupostos de direito ao enquadrar os rendimentos dos Requerentes, pela forma que o foram, na categoria F do CIRS.

Igualmente concorrendo para a convicção do Tribunal nesse sentido, a circunstância sinalizada, aliás, pela AT, de que a aquisição do imóvel subjacente e a sua imediata cessão de exploração a entidade terceira, haverão que ser submetidos a actos de gestão de património particular, não constituindo, em si mesmo, sinais de exercício de actividade de exploração de um imóvel por parte de quem cedeu a exploração.

Subscreve este Tribunal o que vem dito no acórdão de 20/01/2005, do Tribunal Central Administrativo Norte, no âmbito do processo nº 00325/04, relatado pelo Desembargador Valente Torrão, nos segmentos em que é afirmado:

“ (...) a cessão de exploração ou concessão de exploração do estabelecimento comercial, também conhecida por locação de estabelecimento comercial é um negócio jurídico mediante o qual o titular do estabelecimento proporciona a outrem, temporariamente e mediante retribuição, o gozo e fruição do estabelecimento, considerado este como uma unidade jurídica e económica, isto é, uma organização económica – jurídica de todos os elementos que o integra, afectada à realização de uma determinada actividade mercantil ou industrial”.

....

“(...) ao ceder a exploração dos estabelecimentos obteve rendimentos prediais enquadráveis como rendimentos de categoria F (...) efectivamente, o impugnante não chegou a exercer actividade comercial ou industrial nas instalações em causa, pelo que a situação é equiparável à de um mero particular que auferiu um rendimento sujeito a IRS. O facto de ter adquirido e equipado determinadas instalações destinadas a comércio não constitui em si uma actividade comercial ou industrial, antes sendo equiparada a uma aplicação financeira que, posteriormente, se traduziu no recebimento de determinado montante pelo arrendamento das instalações”

Recorda-se que no caso subjacente, resulta que os Requerentes celebraram um contrato de cessão de exploração turística a favor da sociedade “D..., S.A. “, nos termos do qual seria esta, inicialmente a entidade a quem competiria a exploração e em momento posterior a sociedade “C..., S.A.”

Concluindo-se neste segmento;

Os rendimentos auferidos pelos Requerentes, nos anos de 2012, 2013 e 2014 (no que aqui respeita) são provindos da cessão da exploração turística do imóvel sua propriedade a favor

² Manuel Faustino in *Lições de Fiscalidade*, AAVV, Vol. I, Almedina 2014, 3ª edição, pág. 224.

da sociedade “C...” têm a natureza de rendas face ao disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 8º do CIRS e, como tal, enquadráveis na categoria F de rendimentos.

Sendo indiferente para tal conclusão o facto de o Requerente A... se encontrar registado sob o ponto de vista fiscal para o exercício da actividade “Apartamentos turísticos sem restaurante”, como igualmente indiferente o regime de IVA em que se encontre enquadrado.

Isto posto;

C. Da não vinculação dos Tribunais às orientações administrativas emanadas pela Administração Tributária

Não desconhecendo este Tribunal a função, alcance, nível de vinculação e destinatários das orientações administrativas, mormente das circulares em matéria tributária de que os autos nos dão conta, sempre se dirá que, prévia à orientação para a AT que delas resulta, particularmente no que respeita à Circular 5/2013 de 2013-07-02, haverá que qualificar os rendimentos auferidos pelos Requerentes no estrito quadro factual em que os mesmos são percebidos, tendo em consideração a natureza e especificidades das operações levadas a cabo por estes.

O mesmo se diga das informações vinculativas (nºs 477 e 1369) que a “D... SA” terá suscitado sobre o tema aqui em discussão.

Tudo para se dizer, e sem necessidade de quaisquer outras considerações, que subscreve este Tribunal Arbitral a posição que dimana do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 09-11-2010 (relatado pelo Desembargador José Correia no âmbito do processo nº 04292/10):

“ (...)

VII)– Os Tribunais, como órgãos de soberania independentes não estão subordinados às decisões tomadas em matéria fiscal pela administração, ainda que vinculativas para esta, na medida em que àqueles compete interpretar e aplicar a lei fiscal sem qualquer dependência dos critérios adoptados pela administração e daí que, sendo proferida

decisão judicial em sentido diverso daquele que foi seguido na informação vinculativa, a administração tenha de a respeitar e fazer executar.

VIII)- É que, se é certo que os tribunais estão apenas sujeitos à lei, pelo que não os vincula qualquer orientação administrativa de que decorra uma certa interpretação da mesma, as circulares administrativas (bem como as informações prévias) não vinculam os contribuintes, mas apenas os respectivos serviços e, face à lei, os procedimentos definidos, “maxime” o “direito circulado” da AF não podem derogar o princípio da legalidade tributária pelo que, a essa luz, será possível afirmar a desconformidade do conteúdo do acto recorrido com as normas legais referidas e, deste modo, que os pressupostos realmente existentes impunham a decisão administrativa de sinal contrário, sendo certo que o Juiz, mesmo que tivesse conhecimento da informação prévia vinculativa, não estava vinculado àquela decisão administrativa”

D. Da consideração de outras despesas no âmbito do disposto no artigo 41º do Código do IRS

A título subsidiário pese embora sem menção expressa no pedido que formulam,“(…)deverão ser anulados os atos tributários acima identificados” os Requerentes, cautelarmente, invocam sinteticamente a pretexto deste segmento, que a Administração Tributária deveria ter tomado em consideração a totalidade das despesas suportados pelos Requerentes com a manutenção da fonte de rendimentos em causa, convocando para tanto o disposto no nº 1 do artigo 41º do CIRS.

Artigo 41º³

Deduções

1. 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 encontrem documentalmente provadas, bem como o imposto municipal sobre imóveis e o imposto do

³ Na redacção dada pela Lei nº 66-B/2012 de 31 de Dezembro, com entrada em vigor em 01/01/2013

selo que incide sobre o valor dos prédios ou parte dos prédios cujo rendimento seja objeto de tributação no ano fiscal.

A disposição legal transcrita na versão aplicável para os anos fiscais de 2013 e 2014, que não diverge significativamente da redacção em vigor para o ano de 2012, não tipificando os gastos, despesas e encargos considerados indispensáveis à obtenção do rendimento, faz depender a sua dedutibilidade dos seguintes pressupostos legais:

- configurarem-se como despesas da manutenção,
- incumbirem ao sujeito passivo
- serem efectivamente suportadas e documentalmente provadas

De acordo como Relatório Final de Inspeção Tributária nas liquidações adicionais aqui em causa, terão já sido consideradas as despesas ocorridas com o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e quanto às demais referidas pelos Requerentes e desconsideradas parcialmente pela AT (*“despesas de manutenção e conservação referentes a mulher da limpeza, ordenado do jardineiro, eletricidade, água e gás, gastos com o aluguer de casa com equipamentos, reparações e pinturas, prémios de seguro e custos de administração do prédio”*), de acordo com o contrato de cessão de exploração turística firmado cabe à entidade gestora “C...” efectuar os pagamentos relativos a tais despesas, independentemente de as mesmas serem subsumíveis às despesas de manutenção e de conservação.

De resto, tendo os Requerentes efectivamente feito menção às mesmas, não demonstraram a imprescindibilidade de tais custos para a obtenção dos rendimentos, sequer as quantificam ou provam documentalmente, ou justificam que o pagamento das mesmas a estes incumbia, face à cessão de exploração referida.

Improcedendo assim o pedido dos Requerentes quanto à consideração de tais despesas para os efeitos de dedução aos rendimentos da categoria F dos anos em causa, nos termos previsto no n.º 1 do artigo 41.º do CIRS.

III- JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Os Requerentes formulam em sede de ampliação do pedido o pagamento de juros indemnizatórios.

O reembolso das quantias aos mesmos respeitantes depende da procedência do pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação.

Consequentemente, improcedendo esse pedido, improcedem, necessariamente os de reembolso e juros indemnizatórios.

IV- DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral Singular em;

- a. julgar improcedentes os pedidos formulados pelos Requerentes,
- b. condenar os Requerentes no pagamento das custas do processo.

V- VALOR DO PROCESSO

De conformidade ao estatuído nos artigos 296º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 41/2013, de 26 de Junho, 97º A. nº 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributária, fixa-se ao processo o valor de 33.570,26 €.

VI- CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 2, 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 2º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em 1.836,00 €.

NOTIFIQUE-SE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 2º, nº 1, alínea d) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

A redacção da presente decisão, rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico e 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas.

Trinta de Novembro de dois mil e dezassete.

O árbitro

(José Coutinho pires)