

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 230/2017-T

Tema: IRS - Rendimentos Prediais - Encargos Dedutíveis.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

A... e B..., casados, contribuintes fiscais n.º ... e ..., respectivamente, residentes na Rua do ..., n.º..., ...-, (doravante apenas designados por Requerentes), apresentaram, em 02/04/2017, um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, (doravante designado pedido arbitral) nos termos 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 conjugação com o disposto no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

Os Requerentes pedem a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação de IRS relativos aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, formalizados, respectivamente (i) pela demonstração de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS") n.º 2016..., de 18 de Abril de 2016, demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016 ..., bem como pela respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2016..., estas duas de 2 de Maio de 2016, (ii) pela demonstração de liquidação de IRS n.º 2016 ..., de 18 de Abril de 2016, demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., bem como pela respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2016..., ambas 2 de Maio de 2016, e (iii) pela demonstração de liquidação de IRS n.º 2016..., de 7 de Abril de 2016,

demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., bem como pela respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2016..., as duas de 11 de Abril de 2016; bem como a declaração da ilegalidade do acto de deferimento parcial da Reclamação Graciosa que a ora Requerente apresentou contra aqueles.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 19/04/2017 e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 05/06/2017 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 21/06/2017.

Em 04/07/2017 foi proferido o despacho previsto no artigo 17.º, n.º 1 do RJAT.

Em 18/09/2017 a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o Processo Administrativo, para efeitos do disposto nos n.º 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT.

Por despacho de 27/09/2017 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em face da reduzida complexidade do processo, da não invocação de exceções e de não ter sido arrolada prova testemunhal. Foram também as partes convidadas a alegar, querendo, no prazo de 20 dias.

Notificadas as partes não foram apresentadas alegações.

Por despacho de 21/12/2017 foram as partes notificadas da prorrogação do prazo para prolação da decisão arbitral, por dois meses, nos termos do disposto no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

Os Requerentes alegam, sucintamente, que os actos de liquidação e a decisão de deferimento parcial da Reclamação Graciosa estão feridos ilegalidade e, como tal, deverão ser anulados com fundamento em: i) vício de forma por falta de fundamentação e ii) erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

Invocam ainda a ilegalidade dos actos de liquidação de juros compensatórios e terminam requerendo juros indemnizatórios pelo pagamento indevido da prestação tributária.

Quanto ao primeiro vício invocam que a Autoridade Tributária, no Relatório de Inspeção Tributária, se abstém *“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, outras despesas não dedutíveis”*.

Sustenta ainda que, por ter fornecido todos os elementos de prova (facturas) dos encargos que incorreu com a manutenção e conservação do imóvel *“não encontra, pois, qualquer razão pela qual a AT deva presumir que, ao não conseguir a Requerente arrendar os seus imóveis, as despesas de manutenção e conservação subjacentes ao mesmo, não sejam dedutíveis para efeitos fiscais”*.

No que respeita ao segundo vício, os Requerentes sustentam a ilegalidade das correcções por entenderem que a AT não tem base legal para exigir a dedutibilidade de encargos de manutenção e conservação proporcionais aos dias de arrendamento do imóvel, invocando a letra da norma constante do artigo 41.º do CIRS, na redacção em vigor nos exercícios em causa (2012 a 2014).

Já quanto à ilegalidade dos actos de liquidação de juros compensatórios, os Requerentes defendem a tese de que sem culpa dos Requerentes, que entendem não ter sido sequer invocada pela Autoridade Tributária, não estão preenchidos os requisitos impostos pela lei (cfr. artigo 35.º, n.º 1 da LGT).

Terminam pedindo juros indemnizatórios, por pagamento indevido da prestação tributária, nos termos do disposto no artigo 100.º da LGT.

Em resposta, a Requerida, contestou, invocando sumariamente o seguinte:

Sobre a falta de fundamentação invocou jurisprudência assente e doutrina para concluir que *“não tem qualquer sustentação a tese dos Requerentes relativamente à falta de fundamentação do acto tributário”*.

Sustentou que o acto está fundamentado quando, pela motivação aduzida, se mostra apto a revelar a um destinatário normal as razões de facto e de direito que determinam a decisão, habilitando-o a reagir eficazmente pelas vias legais contra a respectiva lesividade e que resulta demonstrado do exercício jurídico-argumentativo dos Requerentes, no pedido arbitral, que os mesmos entenderam perfeitamente o sentido e alcance das correcções efectuadas pela Autoridade Tributária.

No que respeita à aplicação do crivo da proporcionalidade da dedução de despesas à taxa de ocupação do imóvel, a Requerida remeteu para os argumentos deduzidos no relatório de inspecção e na decisão da reclamação graciosa, tendo sucintamente referido que a sua posição está assente em instruções superiores, sem identificar a doutrina administrativa subjacente, mas referindo o seguinte:

“Uma vez que, para efeitos de tributação em sede da Categoria F do Código do IRS, se atende ao rendimento líquido obtido, i.e., às rendas recebidas deduzidas das despesas e encargos suportados para produzir os rendimentos prediais englobados e para manter íntegra a respetiva fonte produtora, ou seja, os prédios objeto de arrendamento, afigura-se deverem tais despesas ser proporcionalmente consideradas tendo por base o número de meses de arrendamento.”

“Como deduções elegíveis estabelece o artigo 41.º, números 1 e 2, do mesmo diploma legal, que se consideram: 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 ou parte de prédios cujo rendimento tenha sido englobado.

Nessa mesma ordem de ideias e numa situação de arrendamento parcial, ou seja, em que o imóvel se encontra arrendado apenas durante parte do ano, apenas poderão ser consideradas como elegíveis para efeitos do estabelecido no artigo 41.º do Código do IRS as despesas que, proporcionalmente, se mostrem imputáveis ao número de meses do arrendamento. “

Por fim conclui que *“A correcção dos montantes dedutíveis com referência às despesas que realmente se enquadram nos encargos dedutíveis para este tipo de rendimentos, teve em consideração que o imóvel apenas esteve ocupado uma parte do ano, não podendo ser deduzidas todas as despesas, pelo que procedeu-se à contabilização das noites em que o imóvel se encontrou ocupado por clientes”.*

Sobre a invocada ilegalidade dos actos de liquidação de juros compensatórios a Requerida não se pronunciou.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, sustentou a Requerida não haver razão para indemnizar o contribuinte, por inexistência de erro imputável aos serviços.

II. SANEADOR

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

Não há questões prévias ou exceções a decidir, pelo que cumpre apreciar o mérito dos pedidos.

III. FUNDAMENTAÇÃO

Dos Factos provados

Não há matéria factual alegada controvertida, estando designadamente provados os seguintes factos essenciais:

- 1) Os Requerentes, nos exercícios a que respeitam os actos de liquidação em apreço, eram entidades não residentes em Portugal e na data a que respeitam os rendimentos não tinham actividade declarada, que só foi iniciada em 01/01/2015.
- 2) Desde o ano de 2003, os Requerentes (casados sob o regime da separação de bens) eram comproprietários de um prédio urbano, destinado a habitação, localizado na ..., Loteamento do Golfe, ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Loulé, sob o artigo
- 3) Nos exercícios ora em causa, os Requerentes receberam rendas decorrentes do arrendamento a turistas do imóvel acima identificado, tendo declarado à Autoridade Tributária o seguinte:

Rúbricas	Ano 2012	Ano 2013	Ano 2014
Rendas (€)	23.823,17	32.530,10	27.686,47
Despesas (€)	20.2012,18	29.172,79	19.221,74
Rendimento colectável (€)	3.610,99	3.357,31	8.464,73



(cfr. anexos 7, 8 e 9 do documento n.º 1 do pedido arbitral)

4) Em cada um dos três exercícios ora em apreço, o imóvel esteve arrendado pelos seguintes períodos:

Ano	Período do arrendamento (noites)
2012	37
2013	49
2014	38

(cfr. anexos 1 e 2 do documento n.º 1 do pedido arbitral)

- 5) No âmbito das Ordens de Serviço n.º OI2015.../.../..., de 17 de Setembro de 2015, foi por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT") efectuada uma acção inspectiva interna aos Requerentes, relativa aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, de âmbito parcial, respeitante ao apuramento do rendimento tributável em sede de IRS.
- 6) Em resultado da referida acção inspectiva, a Requerente foi notificada, em 17 de Fevereiro de 2016, do Projecto de Conclusões de Inspeção Tributaria, mediante o qual os serviços da AT propuseram as seguintes correcções em sede de IRS:

Valores em euros

	2012	2013	2014
Correcções ariméticas	19 347,46	27 924,85	18 087,92
IRS	3 192,33	7 818,96	5 064,62

(cfr. anexo 1 do documento n.º 1 do pedido arbitral)

- 7) Os Requerentes não exerceram o direito de audição prévia sobre o Projecto de Conclusões.
- 8) Os Requerentes foram notificados do Relatório de Inspeção, através do Ofício n.º..., de 14 de Março de 2016 ("Relatório de Inspeção"), dando conta das seguintes correcções:

Valores em euros

	2012	2013	2014
Correcções ariméticas	19 347,46	27 924,85	18 087,92
IRS	3 192,33	7 818,96	5 064,62

(cfr. anexo 2 do documento n.º 1 do pedido arbitral)

9) Em 7 e 18 de Abril de 2016, os Requerentes foram notificados dos actos tributários de liquidação de IRS, tendo posteriormente sido notificados das demonstrações de liquidação de juros compensatórios e das correspondentes demonstrações de acerto de contas, relativas aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, as quais se encontram todos identificados no I. Relatório e que reflectem as correcções decorrentes da acção inspectiva. (cfr. anexos 3, 4 e 5 do documento n.º 1 do pedido arbitral)

10) Os Requerentes procederam ao pagamento do imposto e respectivos juros compensatórios, em 18 de Maio de 2016:

Valores em Euro

	2012	2013	2014
IRS	3 192,33	7 818,96	5 064,62
Juros compensatórios	376,88	583,72	157,42
Total	3 569,21	8 402,68	5 222,04

(cfr. anexo 6 do documento n.º 1 do pedido arbitral)

11) No âmbito do procedimento inspectivo em apreço a Autoridade Tributária efectuou três correcções ao rendimento tributável em IRS dos exercícios de 2012, 2013 e 2014, meramente aritméticas e sem recurso a métodos indirectos de determinação da matéria tributável.

12) Corrigiu o montante das despesas apresentadas pelo sujeito passivo, de acordo com o que considerou serem despesas enquadráveis no artigo 41.º do CIRS:

Ano	Despesa Suportada (€)	Despesa Aceite (€)
2012	20.167,72	8.647,20
2013	29.082,80	9.599,57



2014	19.435,03	11.338,20
-------------	-----------	-----------

(cfr. anexo 2 do relatório de inspecção tributária, junto como anexo 1 do documento n.º 1 do pedido arbitral)

13) Ao montante das despesas que considerou enquadráveis no artigo 41.º do CIRS e acima melhor identificadas, os Serviços de Inspeção aplicaram as seguintes taxas de ocupação, para apurarem o montante das despesas a aceitar para apuramento do rendimento liquido a tributar:

Anos	2012	2013	2014
% ocupação	10%	13%	10%
Despesas aceites	8.647,20	9.599,57	11.338,20
Despesa dedutível corrigida	864,72	1.247,94	1.133,82

(cfr. anexo 1 do documento n.º 1 do pedido arbitral)

14) Resumidamente, foram efectuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária as seguintes correcções, que deram origem aos actos de liquidação de IRS e juros compensatórios, objecto do presente pedido arbitral:

Anos	2012	2013	2014	Total
Despesas aceites	864,72	1247,94	1.133,82	
Resultado final após correcção da AT	22.958,45	31282,16	26.552,65	
Imposto adicional a pagar	3.192,33	7.818,96	5.064,62	16.075,91



15) Na sequência da decisão final de deferimento parcial da Reclamação Graciosa, em face dos documentos de prova apresentados pelos Requerentes, a AT veio aceitar a dedutibilidade fiscal de todas as despesas de manutenção e conservação, à excepção dos encargos com água, sustentando tratar-se de despesas correntes, mantendo a aplicação de um coeficiente de proporcionalidade das despesas tendo por base a taxa de ocupação do imóvel.

16) Em resultado do deferimento parcial da Reclamação Graciosa, foram consideradas fiscalmente dedutíveis as seguintes despesas, na proporção abaixo discriminada:

Anos	2012	2013	2014
% ocupação	10%	13%	10%
Despesas aceites	20.167,72	27.595,51	18.341,29
Despesa dedutível corrigida	2.016,77	3.587,42	1.834,29

Dos Factos essenciais não provados

Não há, alegados ou de conhecimento officioso, factos relevantes para a decisão e não provados.

Da Motivação

Para a convicção do Tribunal Arbitral relativamente aos factos provados, relevaram os elementos documentais a que se faz alusão supra nas diversas alíneas e, em geral, todos os demais documentos juntos aos autos, bem como o processo administrativo, tudo analisado de forma crítica e em conjugação com os articulados em que se surpreende a inexistência de controvérsia quanto aos factos alegados pelos Requerentes.

Do Direito

Questões a decidir.

São, em síntese e se bem entendemos, as seguintes as questões a apreciar e decidir:

1ª Se os actos de liquidação enfermam de ilegalidade por falta de fundamentação das correcções constantes do relatório de inspecção tributária;

2ª Se os actos de liquidação enfermam de ilegalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito;

3ª Se os actos de liquidação de juros compensatórios são ilegais por ausência de culpa dos Requerentes;

4ª Se os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios.

Apreciar-se-ão tais questões e/ou vícios à luz do disposto no artigo 124º do CPPT e pela ordem por este determinada.

Vejamos então,

Se os actos de liquidação enfermam de ilegalidade por falta de fundamentação das correcções constantes do relatório de inspecção tributária?

Conforme refere a Recorrida na sua contestação: *“E seguindo de perto a jurisprudência assente, que refere: “Variando a densidade da fundamentação em função do tipo legal de ato e das suas circunstâncias, é aceitável uma fundamentação menos densa de certos tipos de atos, considerando-se suficiente tal fundamentação desde que corresponda a um limite mínimo que a não descaracterize, ou seja, fique garantido o “quantum” indispensável ao cumprimento dos requisitos mínimos de uma fundamentação formal: a revelação da existência de uma reflexão e a indicação das razões principais que moveram o agente”, in Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no recurso n.º 31616 de 13-04-2000.”*

E “Atentos à doutrina que refere que determinado ato, in casu, o acto administrativo-tributário, se encontra devidamente fundamentado sempre que é possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para chegar à decisão final, in A. Varela e outros Manual do Processo Civil, Coimbra Editora, 2ª edição, 1985, pág. 687 e seg., Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, Coimbra Editora, 1984, V, pág. 139 e seg.”

No caso ora em apreço é evidente que não há falta de fundamentação dos actos tributários, o que decorre desde logo do projecto de correcções e do relatório final de inspecção tributária, que integram os fundamentos que estiveram na base das correcções efectuadas e dos quais se retirou grande parte da factualidade constante dos artigos 1) a 16) dos factos assentes desta decisão arbitral.

Acresce, que a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa é a prova cabal de que os Requerentes conseguiram entender o percurso lógico-dedutivo da Autoridade Tributária, que a levou a proceder às correcções efectuadas e à prática dos actos objecto do

presente pedido arbitral. De outro modo, não teriam os Requerentes conseguido sustentar de facto e de direito a sua reclamação.

Citando jurisprudência mais recente, que não deixa de ser unânime no sentido sustentado pela Requerida, veja-se o sumário do acórdão proferido em 23/04/2014, pelo Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 1690/13, para o qual remetemos:

“I - A Administração Tributária tem o dever de fundamentar os actos de liquidação impugnados de harmonia com o princípio plasmado no art. 268º da CRP e acolhido nos arts. 125º do CPA e 77º da LGT.

II - O acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bonus 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 permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.”

Sucedo que, contrariamente ao que sustentam os Requerentes e independentemente de concordarem ou não com as correcções efectuadas pelos Serviços de Inspeção, por um lado, é evidente que os primeiros perceberam as razões que levaram a AT a não aceitar algumas despesas, pois juntaram ao processo de reclamação graciosa a prova que faltava para que a AT conseguisse enquadrar as despesas suportadas na norma constante do artigo 41.º do CIRS, que determina quais são as despesas a deduzir aos rendimentos prediais para apuramento do rendimento tributável.

Por outro lado, também perceberam os Requerentes as razões pelas quais a Autoridade Tributária só aceitou parte das despesas que seriam dedutíveis de acordo com a sua natureza de encargos com a manutenção e conservação do imóvel.

No seu pedido arbitral é evidente que os Requerentes discordam do método utilizado pelos serviços de inspeção para apurar o montante de despesas dedutíveis, já que se insurgem contra a utilização da percentagem de ocupação e do cálculo das despesas em função dessa percentagem.

Ora, atenta esta factualidade, não se verifica a falta ou insuficiência de fundamentação invocada pelos Requerentes, pelo que nesta parte improcede o pedido.

Se os actos de liquidação enfermam de ilegalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito?

Tendo a AT aceite, em sede de reclamação graciosa, que todas as despesas suportadas pelos Requerentes, salvo as referentes a consumos de água, se enquadravam à partida no conceito de despesas de manutenção e conservação constantes do artigo 41.º do CIRS, só quanto a estas há que decidir, já que quanto à natureza das restantes está assente e aceite pela Autoridade Tributária que se enquadram na norma.

Decidiu bem a Autoridade Tributária manter a correcção quanto às facturas de água?

Vejamos.

No exercício de 2012, era esta a redacção do artigo 41.º do CIRS:

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

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

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

Nos exercícios de 2013 e 2014 era a seguinte a redacção da norma ora em apreço:

“1 - Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8.º deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas, bem como o imposto municipal sobre imóveis e o imposto do selo que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento seja objeto de tributação no ano fiscal.

2 - No caso de fracção autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, deduzem-se também os encargos de conservação, fruição e outros que, nos termos da lei

civil, o condómino deva obrigatoriamente suportar, por ele sejam suportados, e se encontrem documentalmente provados.

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

Não se tratando, no caso dos autos, de fracção autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, mas de moradia unifamiliar, o n.º 1 do artigo 41.º do CIRS, contém a norma de incidência que cumpre analisar.

Pergunta-se, despesas de água, electricidade, gás, são despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo?

Como integrar este conceito, não definido pelo Código do IRS?

De acordo com as regras sobre interpretação constantes do artigo 11.º da LGT, e em especial no n.º 2, que estabelece que *“Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.”*, impõe-se recorrer aos conceitos próprios do direito civil constantes do NRAU sobre quais são as despesas de manutenção e conservação que incumbem ao senhorio.

O Tribunal Central Administrativo Sul já defendeu idêntica posição, conforme sumário do acórdão proferido no processo n.º 05310/12, em 15/12/2016, que se transcreve e para o qual se remete:

“I. Nos termos do artigo 40º, n.º1 do Código do IRS (na redacção originária) «Aos rendimentos brutos referidos no art. 9º deduzir-se-ão, nos termos dos números seguintes, as despesas de manutenção e conservação que incumbam ao sujeito passivo e por ele sejam suportadas.».

II. Não definindo o CIRS os conceitos de “ despesas de conservação” e “despesa de manutenção” deve valer aqui as noções civilísticas constante no Regime do Arrendamento Urbano-RAU - (aprovado pelo Decreto – Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro) relativas à definição das mesmas e à determinação de quais são as que incumbem ao senhorio.”

À data dos factos tributários ora em análise, estabelecia o Novo Regime do Arrendamento Urbano (cfr. artigo 1074º, n.º 1 do Código Civil), o seguinte sobre as obras em imóveis arrendados: *“Cabe ao senhorio executar todas as obras de conservação, ordinárias ou*

extraordinárias, requeridas pelas leis vigentes ou pelo fim do contrato, salvo estipulação em contrário”.

Veja-se, a este propósito, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06/07/2016, proferido no processo nº 088/16, donde se retira que: “As despesas de manutenção e de conservação serão despesas que sejam necessárias à conservação e manutenção dos imóveis que são geradores de rendimento. Poderão ser, como antes definidas no Regime do Arrendamento Urbano, art. 11.º, despesas efectuadas com obras de conservação ordinária - reparação e limpeza geral do prédio, obras impostas pela Administração Pública, e, em geral, as destinadas a manter o prédio nas condições requeridas pelo fim do contrato e existentes à data da sua celebração; obras de conservação extraordinária – de reparação de defeitos de construção do prédio ou supervenientes; ou até de beneficiação do imóvel, mas sempre com repercussão no imóvel e na susceptibilidade de ele gerar rendimentos”.

Ora, não tendo os Requerentes suscitado ou feito prova de que lhes incumbia suportar os encargos com os consumos de água dos arrendatários, parece-nos que a correcção efectuada pela Autoridade Tributária e mantida na decisão da reclamação graciosa, não padece de ilegalidade.

Quanto às restantes despesas, que na decisão da reclamação graciosa vieram a ser consideradas pela Autoridade Tributária como “teoricamente dedutíveis”, importa avaliar se a sua limitação, proporcional à taxa de ocupação, tem apoio legal.

Impõe-se decidir se a interpretação restritiva da norma do artigo 41.º do CIRS, que a Autoridade Tributária tem vindo a defender desde o processo inspectivo até ao presente, padece dos vícios que lhe assacam os Requerentes.

É evidente que do texto da norma, i.e., de uma interpretação literal da norma não resulta nenhuma limitação aos encargos de manutenção e conservação.

Também não se retira do texto da norma, que em arrendamentos por períodos inferiores a um ano, haja que fazer-se uma ponderação das despesas suportadas proporcionalmente aos períodos em que o arrendamento teve lugar e, por conseguinte, deu origem a rendimento.

O princípio da anualidade do imposto, previsto no artigo 1.º, n.º 1 do CIRS deverá resolver esta questão. Ora, se o imposto incide sobre o valor anual dos rendimentos das diversas

categorias, neste caso a F, as despesas ou encargos dedutíveis serão também os apurados no ano, como aliás resulta da expressão “ano fiscal” do n.º 2 do artigo 41.º do CIRS.

Não obstante o que se disse, de acordo com as regras de hermenêutica jurídica e interpretação, vejamos qual o espírito da norma, sendo este determinado segundo três elementos: lógico, sistemático, histórico.

Começemos pelo elemento histórico.

Importa referir que a redacção do n.º 1 do artigo 41º do CIRS permanece praticamente inalterada desde a entrada em vigor deste código, em 01/01/1989, sendo quase inexistente doutrina e jurisprudência sobre limitações às despesas, por até agora, a Autoridade Tributária nunca ter feito interpretação diversa da literal, com a consequência ausência de litígios.

Desde a sua entrada em vigor, que a regra da dedutibilidade dos custos aos rendimentos brutos da categoria F, este associada aos custos de manutenção necessários para a obtenção dos rendimentos prediais tributáveis, que o legislador nunca pretendeu tipificar, sequer em termos exemplificativos, deixando ao intérprete a integração do conceito de encargos de conservação e manutenção.

Termos em que, de acordo com o elemento histórico, não nos parece que tenha havido qualquer alteração que justifique uma mudança interpretativa, como aquela que agora vem sendo sustentada pela Autoridade Tributária.

Vejamos o elemento sistemático, que indica que as “as leis se interpretam umas pelas outras porque a ordem jurídica forma um sistema e a norma deve ser tomada parte de um todo, parte do sistema”.

A norma em apreço enquadra-se nas normas de incidência de IRS, ou, mais concretamente numa norma de determinação do rendimento tributável da categoria F (rendimentos prediais).

Ora, em todas as categorias de rendimentos, estão previstas deduções aos rendimentos brutos, de cada uma das categorias, com o objectivo de obter um rendimento líquido, expurgado dos encargos indispensáveis à obtenção do rendimento – este é o espírito do sistema de tributação dos rendimentos das pessoas singulares.

Impor restrições a tais deduções, contraria o sistema em que o artigo 41.º do CIRS está integrado.

Avancemos agora para o elemento lógico ou teleológico, que leva a atender-se ao fim ou objectivo que a norma visa alcançar e que, no caso em apreço se prende com o cumprimento de imposições legais e constitucionais sobre os pressupostos da tributação.

Desde logo, estabelece o artigo 104.º, n.º 1 da CRP que “*O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*”, o que pressupõe uma tributação de rendimentos líquidos.

Por outro lado, podemos retirar dos pressupostos da tributação constantes do artigo 4.º, n.º 1 da LGT, o seguinte “*Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património*”, pressuposto este incompatível com uma tributação sobre rendimentos brutos.

Adicionalmente, e uma vez que são já diversas as decisões do CAAD sobre esta matéria, não podemos deixar de remeter para as referidas decisões, que acompanhamos.

A jurisprudência do CAAD tem considerado que os rendimentos (desta categoria) são de base anual e as despesas elegíveis são também de base anual. Aliás, muitas das despesas referidas no artigo 41.º são sempre realizáveis, quer o bem produza rendimento, quer o bem não produza rendimento (vide [Proc. n.º 157/2017-T](#)).

Em particular, destacamos e remetemos para as seguintes decisões do CAAD, citadas no [Proc. n.º 42/2017-T](#) do CAAD:

[Proc. n.º 201/2015-T](#):

“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”.

[Proc. n.º 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 respetivo 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”.

[Proc. 434/2016-T:](#)

(...) No que se refere à dedutibilidade das referidas despesas em função de um “coeficiente de ocupação” (maxime, à redução proporcional daquelas tendo por base o número de dias do arrendamento), constata-se nada existir na lei que permita concluir que pode haver a referida redução; bem pelo contrário: sabendo-se, pelo que se disse, que são despesas (necessárias) de carácter fixo (i.e., despesas cuja realização e correspondente montante não dependem de uma ocupação efetiva do imóvel) – e que, a não serem realizadas, implicariam inevitável perda de rendimento para o seu proprietário...

No mesmo sentido, veja-se, e.g.: “No que se refere à redução das despesas e encargos mediante 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 respetivo tratamento de salubridade, água, luz, seguro, IMI e outros, terão sempre que ser suportadas, independentemente da taxa de ocupação(...).

No caso a relação custo benefício, mostra, é certo, um aparente desequilíbrio em termos de racionalidade económica. Não obstante, não encontramos nos autos suficientes razões ou

pertinentes argumentos,(quer factuais quer legais) que nos permitam concluir pela exclusão de qualquer das despesas apresentadas”.

De todo o exposto, não podem manter-se na ordem jurídica os actos de liquidação ora em apreço, por assentarem numa interpretação errada de uma norma de incidência tributária.

A referida interpretação, por não ter qualquer aderência ao texto ou ao espírito da norma, viola o princípio da tipicidade dos impostos, previsto no artigo 103.º da CRP e no artigo 8.º da LGT, o que determina a ilegalidade dops actos de liquidação de imposto e juros compensatórios que lhe estão subjacentes.

Pelo que nesta parte procede o pedido arbitral.

Sem prejuízo do que ficou decidido quanto ao vício acima referido, que tem como consequência a anulação dos juros compensatórios calculados sobre o imposto que não era devido, importa pronunciarmo-nos sobre os juros compensatórios sobre a parte improcedente do pedido.

Com efeito, não padecendo de qualquer ilegalidade a correcção efectuada pela Autoridade Tributária, na parte referente aos encargos correntes, designadamente os encargos com água, que não qualificam para efeitos de despesas dedutíveis ao abrigo do artigo 41.º do CIRS, impõe-se apurar se sobre esse montante de imposto, que é devido, incidem juros compensatórios.

Entendemos que sim, na medida em que a dedução de tais despesas, sem qualquer base legal, por parte dos ora Requerentes, não pode deixar de se considerar um comportamento imputável ao contribuinte, conforme dispõe o artigo 35.º, n.º 1 da LGT.

Se os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios?

De toda a factualidade dada como provada e das conclusões sobre o erro da Autoridade Tributária na qualificação e quantificação do rendimento tributável da categoria F, por errada interpretação da norma sobre deduções (cfr. artigo 41.º do CIRS), impõe-se concluir que estão preenchidos os pressupostos para a indemnização prevista no artigo 43.º da LGT e resultante do princípio insito no artigo 100.º da LGT. Pelo que também nesta parte deverá proceder o pedido arbitral.

IV. DECISÃO

Destarte, julga-se procedente o pedido de anulação dos atos de liquidação de imposto e juros compensatórios, na parte que respeita à aplicação de um limite ao montante das despesas de conservação e manutenção, proporcional à taxa de ocupação do imóvel, com a consequente devolução do imposto e juros indevidamente pago, acrescidos de juros indemnizatórios.

Quanto à não aceitação de despesas correntes, como as relativas a consumos de água, improcede o pedido dos Requerentes, quer quanto ao imposto, quer quanto aos juros compensatórios, que se consideram devidos.

Valor do processo: De harmonia com o disposto no artigo 315.º, n.º 2 do CPC e artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 16.036,92 (dezassex mil e trinta e seis euros e noventa e dois cêntimos).

Custas: Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 21 de Fevereiro de 2018,

Susana Soutelinho