

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 541/2017-T

Tema: IRS – Despesas dedutíveis na Categoria F.

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. O contribuinte A... (doravante designada por “Requerente”), com o n.º de identificação fiscal..., residente na Rua ..., ...,, apresentou, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, i.e., Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de Tribunal Arbitral de forma a ser declarado ilegal o indeferimento da Reclamação Graciosa e do deferimento parcial do Recurso Hierárquico, ambos com vista à declaração de ilegalidade e anulação da demonstração de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), identificada pelo n.º 2016..., bem como a respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016... e a demonstração de acerto de contas n.º 2016..., sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”).

A) Constituição do Tribunal Arbitral

2. 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 do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro do tribunal singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação no dia 28 de novembro de 2017.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 20 de dezembro.

B) História processual

4. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente peticionou, em cumulação de pedidos, que seja declarada:

a) A ilegalidade do indeferimento da Reclamação Graciosa e do deferimento parcial do Recurso Hierárquico com vista à declaração de legalidade da liquidação de IRS do exercício de 2012 n.º 2016..., de 22 de março de 2016, bem como a respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016... e a demonstração de acerto de contas n.º 2016..., e,

b) A ilegalidade dos atos liquidatários *supra* referidos.

5. Aceita o presente Tribunal Arbitral a cumulação de pedidos peticionada pelo Requerente, por se encontrarem cumpridos preenchidos os requisitos para a cumulação estatuídos no. n.º 1 do artigo 3.º do RJAT, visto que o juízo sobre a declaração de ilegalidade do indeferimento da Reclamação Graciosa e do deferimento parcial do Recurso Hierárquico referentes à liquidação de IRS n.º 2016... depende dos mesmos argumentos de facto e de direito que o juízo sobre a ilegalidade da referida liquidação.

6. A AT apresentou a sua resposta, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não se verificar qualquer vício de violação de lei, solicitando que o ato tributário em análise, por não violar qualquer preceito legal ou constitucional, fosse mantido na ordem jurídica.

7. Por despacho de 4 de junho de 2018, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em resultado da simplicidade das questões em apreço, bem como por considerar que tinha em seu poder todos os elementos necessários para tomar uma decisão clara e imparcial, tendo fixado como prazo limite para a emissão da decisão arbitral o dia 11 de junho de 2018.

8. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), as partes gozam de personalidade

e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (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). Não ocorrem quaisquer nulidades e não foram suscitadas exceções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

9. Encontra-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

II. Questão a decidir

10. A questão fulcral a apreciar e decidir relativamente ao mérito da causa, tal como se retira das peças processuais das partes, é a de saber se, no caso em análise, são dedutíveis, para efeitos de IRS, as despesas incorridas pelo Requerente referentes aos rendimentos prediais auferidos no exercício de 2012.

III. Decisão da matéria de facto e sua motivação

11. Examinada a prova documental produzida, o presente tribunal julga como provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

- I. O Requerente é um sujeito passivo não residente, para efeitos fiscais, em Portugal, proprietário de um imóvel que se encontrava, no ano de 2012, a arrendar, auferindo rendimentos da Categoria F para efeitos de IRS em Portugal.
- II. No âmbito da Ordem de Serviço n.º OI2015..., de 17 de setembro de 2015, foi efetuada uma ação inspetiva ao ora Requerente relativa ao exercício de 2012, de âmbito parcial, respeitante aos procedimentos adotados em sede de apuramento de IRS.
- III. Em resultado da referida ação inspetiva, o Requerente foi notificado do Relatório de Inspeção através do Ofício n.º ... de 8 de março de 2016, e das respetivas demonstrações de liquidação de IRS e de juros compensatórios, identificadas *supra*, que vieram consubstanciar uma correção, em sede de IRS, de Euro 15.159,85, resultando num montante de imposto a pagar de Euro 2.501,38.
- IV. As referidas correções tiveram por base i) a dedutibilidade de despesas ao abrigo do artigo 41.º do Código do IRS; ii) outras despesas não dedutíveis; e, iii) a

proporcionalidade das despesas tendo por base o número de dias de arrendamento dos imóveis.

V. A 18 de maio de 2016, não obstante não concordar com as correções vertidas no Relatório de Inspeção da AT, o Requerente procedeu ao pagamento do montante constante da demonstração de liquidação de IRS, bem como na demonstração de liquidação de juros compensatórios, no montante global de Euro 2.777,40,

VI. Tendo apresentado, paralelamente, Reclamação Graciosa, no prazo para o efeito, com o intuito de ver anuladas as referidas demonstrações de liquidação objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, que foi indeferida por despacho do órgão competente para o efeito dos serviços da AT.

VII. Não se conformando com o indeferimento da Reclamação Graciosa, procedeu o Requerente à apresentação de Recurso Hierárquico onde expôs o enquadramento factual da sua situação no Serviço de Finanças de ..., o qual veio a ser parcialmente deferido, pelo Ofício n.º..., de 6 de julho de 2017.

VIII. Na sequência do deferimento parcial do Recurso Hierárquico, foram aceites as despesas relativamente às quais, em sede de inspeção, não tinha sido junto documentação / descritivo adequado, tendo sido mantidas as seguintes correções: i) não aceitação da dedutibilidade das despesas consideradas “despesas correntes”; e ii) proporcionalidade das despesas incorridas tendo por base o número de dias de arrendamento dos imóveis.

12. A convicção do presente tribunal sobre os factos dados como provados resultou dos documentos anexados aos autos e constantes do pedido e das alegações, não impugnadas, das partes, conforme se especifica nos pontos da matéria de facto acima enunciados.

13. Não existe factualidade relevante para a decisão da causa dada como não provada.

IV. Do Direito

A) Quadro jurídico

14. Dado que a questão jurídica a decidir no presente processo exige que se interpretem os textos legais pertinentes, importa, em primeiro lugar, elencar as normas que compõem o quadro jurídico relevante, à data da ocorrência dos factos.

15. Neste sentido, e visto que a questão controvertida se prende com a dedutibilidade das despesas incorridas no âmbito dos rendimentos prediais (Categoria F) auferidos pelo Requerente no exercício de 2012, cumpre elencar as disposições legais relevantes do Código do IRS.

16. Dispõe, a este respeito, o artigo 8.º do Código do IRS que, são rendimentos prediais “*as rendas dos prédios urbanos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares*”, sendo consideradas como “rendas” as importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência.

17. Por sua vez, no que concerne às deduções específicas a efetuar a estes rendimentos, é essencial, pois, a compreensão do artigo 41.º do Código do IRS, que dispõe, designadamente:

Deduções

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

2 – No caso de fração autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, deduzem-se também os encargos de conservação, fruição e outros que, nos termos da lei civil, o condomínio 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”.

18. Neste contexto, o direito aplicável resulta da disposição legal citada, sendo de salientar os pressupostos legais exigíveis no preceito, para consideração das despesas e encargos efetuados, a saber:

- a) Despesas de manutenção e conservação que incumbam ao sujeito passivo;
- b) Despesas efetivamente suportadas e documentalmente provadas;
- c) IMI incidente sobre o valor do prédio arrendado, cujo rendimento seja objeto de tributação no ano fiscal, ou seja, pago no ano dos rendimentos a tributar em IRS.

19. Tendo estabelecimento o enquadramento legal aplicável à data dos factos, cumpre uma breve exposição dos argumentos das partes.

B) Argumentos das partes

20. No presente pedido de pronúncia arbitral deduzido contra o indeferimento da Reclamação Graciosa, o deferimento parcial do Recurso Hierárquico e, conseqüentemente, o ato de liquidação de IRS, vem o Requerente alegar, em suma, que estes se encontram feridos de ilegalidade com fundamento em i) vício de forma por falta de fundamentação; e ii) erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

21. A respeito do vício por falta de fundamentação, alega o Requerente: “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*” (artigo 34.º do pedido de pronúncia arbitral).

22. Adicionalmente, propugna ainda o Requete que, relativamente aos elementos invocados no Relatório de Inspeção para aplicar a proporcionalidade das despesas incorridas tendo por base o número de dias de arrendamento dos imóveis, estes deveriam ser enunciados “*de forma a construírem um quadro global, sólido e coerente, capaz de permitir com razoável certeza concluir pelo erro de interpretação das leis pelo Requerente*” e que, no caso em concreto, não encontra o Requerente “*qualquer elemento*”

consistente e adequado de que a proporcionalidade está legitimada pela lei” (artigos 55 e 56.º do pedido de pronúncia arbitral).

23. Assim, conclui o Requerente que a AT não se encontrou a cumprir, no seu Relatório de Inspeção, as obrigações de fundamentação a que se encontra adstrita, citando, para o efeito, o disposto no n.º 1 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), que estatui, nomeadamente, que *“A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”*.

24. Paralelamente, argui o Requerente que, ainda que os atos de liquidação não sejam anulados por vício de forma, os mesmos incorrem em erro sobre os pressupostos de facto e direito.

25. Sustentando esta posição, o Requerente opta por decompor a sua defesa contra as correções propostas pela AT, endereçando-se aos seguintes temas:

- a) A dedutibilidade das despesas incorridas no âmbito do artigo 41.º do Código do IRS; e
- b) A proporcionalidade das despesas tendo por base o número de dias de arrendamento do imóvel.

26. Neste contexto, e relativamente à dedutibilidade das despesas incorridas, evidencia o Requerente, em suma, os seguintes argumentos:

27. Citando a doutrina existente sobre esta matéria, as “despesas de manutenção” deverão ser os *“encargos que, estando devidamente documentados, tenham uma conexão direta e imediata com o prédio enquanto realidade económica suscetível de produzir rendimento e, efetivamente, tenham contribuído para a obtenção desse mesmo rendimento, ou dele não possa (...) ser dissociadas”* (artigo 97.º do pedido de pronúncia arbitral).

28. E, ainda neste sentido, cita o Requerente a jurisprudência arbitral que vem sustentar “*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*” (artigo 101.º do pedido de pronúncia arbitral).

29. Pelo que, na opinião do Requerente, deverão ser aceites, para efeitos da dedutibilidade aos rendimentos prediais (Categoria F) auferidos em sede de IRS, todas as despesas que, tendo apresentado prova suficiente, tenham uma causalidade direta com o imóvel, na aceção económica do mesmo, ou seja, a de produzir rendimento.

30. Acrescenta ainda, a este respeito, que a não aceitação da dedutibilidade destas despesas violaria o princípio constitucionalmente consagrado da capacidade contributiva, arguindo, para este efeito, que o que a Categoria F de rendimentos visa tributar, em sede de IRS, é o rendimento líquido decorrente das rendas, deduzido dos encargos incorridos que sejam fulcrais para a obtenção destes rendimentos.

31. Assim sendo, a não aceitação de todas as despesas que se mostraram essenciais à obtenção das rendas que se encontram a ser tributadas em sede de IRS viola o princípio da capacidade contributiva.

32. Adicionalmente, e endereçando-se agora à tese da proporcionalidade das despesas tendo por base o número de dias em que o imóvel se encontrou arrendando, propugnada pela AT, expõe o Requerente que, no seu entendimento, tal alocação não encontra qualquer correspondência na lei, pelo que viola o princípio constitucional da legalidade, estatuído no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).

33. Na sua defesa, cita o Requerente a jurisprudência arbitral proferida sobre esta matéria, arguindo, ainda, que, tratando-se o IRS de um imposto de natureza anual, o artigo 41.º do Código do IRS deverá ser interpretado no sentido de permitir a dedução das despesas de manutenção e conservação incorridas num determinado ano, aos rendimentos brutos desse ano,

34. Até porque, sustenta o Requerente, algumas das despesas realizadas, pela sua natureza, teriam sempre de ser suportadas independentemente da taxa de ocupação do imóvel.

35. Assim, pelo exposto, solicita o Requerente que seja declarada a ilegalidade do indeferimento da Reclamação Graciosa, e do deferimento parcial do Recurso Hierárquico e, conseqüentemente, o ato de liquidação de IRS e, que lhe seja reconhecido o direito ao reembolso dos montantes pagos,

36. Solicitando, igualmente, que lhe sejam pagos os devidos juros indemnizatórios.

37. Por seu turno, a Requerida, depois de devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual, em síntese, e citando os argumentos já apresentados em sede de indeferimento de Reclamação Graciosa, e aquando o deferimento parcial do Recurso Hierárquico, alegou o seguinte:

38. Relativamente à falta de fundamentação do Relatório de Inspeção, argui que a posição do Requerente não tem qualquer sustentação, designadamente porque “(...) o ato 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 respetiva lesividade” (artigo 11.º da Resposta da AT).

39. Neste sentido, “Ora, resulta demonstrado que o Requerente entendeu perfeitamente o sentido e o alcance da liquidação sobre a qual recai o presente pedido de pronúncia arbitral, tal como resulta do próprio exercício jurídico-argumentativo que faz no seu extensíssimo excursão” (artigo 18.º da Resposta da AT).

40. Paralelamente, e de modo a afastar os argumentos do Requerente no que concerne aos alegados vícios de erro sobre os pressupostos de facto e direito, alega ainda a Requerida que “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” (artigo 45.º da Resposta da AT).

41. E elabora ainda a Requerida, “(...) *na inexistência de um rendimento bruto, não po(de) ser considerado um qualquer encargo suportado, por, em tal situação, não haver se proceder à determinação de um rendimento líquido sujeito a tributação em sede da Categoria F do Código do IRS.*

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” (artigos 52.º e 53.º da Resposta da AT).

42. Sendo a conclusão da Requerida quanto a esta questão que “*não faz sentido que um imóvel que gerou rendimento durante apenas uns meses seja associado a uma despesa anual.*” (artigo 80.º da Resposta da AT).

C) Apreciação do tribunal

43. A título preliminar, cumpre a este Tribunal endereçar-se sobre as questões de forma alegadas pelo Requerente quanto à falta de fundamentação do Relatório de Inspeção.

44. Neste contexto, cabe uma referência à doutrina vertida sobre esta matéria, nomeadamente pelo Professor Antunes Varela¹, em que se refere que determinado ato 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.

45. Analisando, assim, a cognoscibilidade do *iter* volitivo ou percurso cognitivo da Requerida no que concerne à liquidação de IRS, reiterando a jurisprudência assente, dir-se-á que a fundamentação... “(...) *Não significa uma exaustiva descrição de todas as razões que determinam a sua prática, mas implica esclarecer devidamente o seu destinatário dos*

¹ A. Varela e outros, Manual de 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,

motivos que estão na génese e das razões que sustentam o seu conteúdo. (...)Um ato está devidamente fundamentado sempre que o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal – o bonus pater familia de que fala o artigo 487º, n.º 2 do Código Civil – fica esclarecido acerca das razões que o motivaram.”²

46. Neste sentido, entende o presente Tribunal Arbitral, indo ao encontro do propugnado pela Requerida, que, para que se encontre cumprido o dever de fundamentação, bastará que as razões de facto e de direito expressas no ato sejam capazes, aptas, e bastantes para permitir que um destinatário normal (“o bom pai de família”) apreenda o itinerário cognoscitivo e valorativo da decisão.

47. Assim sendo, atentando o conteúdo do presente pedido de pronúncia arbitral – particularmente no que respeita aos argumentos utilizados pelo Requerente para justificar a sua posição quanto ao vício de erro sobre os pressupostos de facto e direito – parece claro a este Tribunal Arbitral que a Requerida fundamentou o ato de liquidação de forma bastante que permitisse ao Requerente a compreensão dos critérios e métodos legais aplicáveis dos quais brotaram as correções que deram origem às liquidações objeto do presente pedido de pronúncia.

48. Tanto, aliás, que o Requerente se endereça, ao longo do pedido de pronúncia arbitral, várias vezes à metodologia utilizada pela Requerida para chegar aos montantes das correções propugnadas, bem como ao racional apresentado pela Requerida para a apresentação das correções.

Pelo que,

49. Improcede o argumento de vício de forma por falta de fundamentação do Relatório de Inspeção que deu origem às liquidações objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

50. Tendo-se estabelecido que não enferma o ato da Requerida de quaisquer vícios de forma, refira-se que, aos olhos deste Tribunal Arbitral, a questão decidenda prende-se com

² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 016217de 28-10-1998

aferir, com base nos factos dados como provados, a legalidade da liquidação de IRS, quanto à dedutibilidade das despesas incorridas em sede da Categoria F do Código do IRS.

51. Desta forma, o presente tribunal procurará aferir, no caso dos autos, quais as despesas que deverão ser dedutíveis aos rendimentos prediais auferidos no exercício de 2012, para efeitos do artigo 41.º do Código do IRS, e se lhes deverá ser aplicado um coeficiente de proporcionalidade quanto à taxa de ocupação do imóvel.

52. Neste sentido, e por forma a devidamente enquadrar a questão, cumpre, em primeiro lugar, examinar, à luz do artigo 41.º do Código do IRS, quais as categorias de encargos que são dedutíveis aos rendimentos prediais (Categoria F), atendendo à sua relação intrínseca e indissociável com o princípio da capacidade contributiva.

53. A este respeito, remeta-se para artigo 104.º da CRP, que prevê expressamente a tributação do rendimento como principal indicador da capacidade contributiva do sujeito passivo, de forma a obter uma justa distribuição dos encargos tributários, sendo necessário calcular o rendimento líquido ou tributável.

54. Neste contexto, o princípio da capacidade contributiva implica, para os impostos sobre o rendimento, o chamado princípio do rendimento líquido, segundo o qual apenas o montante do rendimento líquido constitui (verdadeiro) rendimento para o pagamento dos impostos – ou seja,

55. A cada categoria de rendimento deverão ser deduzidas as despesas específicas para a sua obtenção.

56. Significa isto que, em princípio, todos os gastos necessários à produção ou obtenção de determinado rendimento, como expressão negativa da capacidade contributiva que são, devem ser excluídos desse rendimento.

57. Este princípio, impondo uma adequação do imposto às possibilidades económicas do sujeito passivo, corresponde à *ratio legis* da dedução prevista no artigo 41.º do Código do IRS.

58. Efetivamente, de acordo com o princípio constitucional da capacidade contributiva, no presente caso, é necessário existir uma correspondência entre as rendas e a capacidade contributiva do sujeito passivo, tendo, assim, de ser tidos em consideração para o seu cálculo os encargos para obter um aumento patrimonial.

59. Neste sentido, citamos a Decisão Arbitral n.º 435/2014-T³, proferida a 10/11/2014, na qual se propugna que *“O que se pretende tributar, não é o rendimento bruto das rendas, mas sim o incremento patrimonial, resultante das rendas menos os encargos que o sujeito passivo teve de incorrer para obter esses rendimentos prediais”*.

60. Com este enquadramento legal em mente, cumpre atentar nos conceitos de “despesas de manutenção” e “despesas de conservação”, conceitos esses que devem ser conciliados com os requisitos de dedução ao rendimento bruto.

61. Visto que nem o Código do IRS, nem a LGT, definem despesas de manutenção e de conservação, terá de se recorrer às normas gerais de interpretação das leis.

62. Neste contexto, e atentando às informações vinculativas emitidas pela AT sobre esta matéria, a Requerida propugna que se deverão entender como “despesas de conservação” as realizadas com obras destinadas a manter uma edificação nas condições existentes à data da sua construção, reconstrução, ampliação ou alteração, designadamente as obras de restauro, reparação e limpeza; e

63. Como “despesas de manutenção” as suportadas com energia e manutenção de elevadores, escadas rolantes e monta-cargas, porteiros, limpeza, energia para iluminação, aquecimento ou climatização central e prémios de seguro do prédio.

64. Por sua vez, conforme citado no despacho de deferimento parcial do Recurso Hierárquico, a AT, através da emissão de informações vinculativas, tem vindo a entender que deverão ser excluídas do conceito de despesas de manutenção ou conservação aceites para dedução aos rendimentos prediais (Categoria F), “a) *comissões devidas pela*

3

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=435%2F2014&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1121

angariação de clientes, b) contas de eletricidade, água, gás, c) serviços de limpeza da propriedade consideradas como despesas correntes” (sublinhado nosso).

65. Cumpre, assim, tomar posição sobre o que deverá considerar-se como uma despesa de manutenção ou conservação, para efeitos do artigo 41.º do Código do IRS, dedutível aos rendimentos prediais.

66. Assim, e citando, uma vez mais, o entendimento vertido na Decisão Arbitral supracitada, as despesas de manutenção são aquelas que digam respeito ao dia a dia do edifício, tais como, a título exemplificativo, as despesas com a energia, água, manutenção de elevadores, limpeza, porteiros, incluindo, assim, todas as despesas de administração corrente.

67. Já as despesas de conservação dizem respeito ao estado e funcionamento do imóvel, como as obras de reparação, gerais, periódicas, e incluindo aquelas que mantenham ou aumentem o valor do edifício, e acrescentem novas mais valias, tais como piscinas, ginásios, elevadores, entre outras, e em especial as que confirmam um nível de habitabilidade idêntico ao existente à data da celebração do contrato de arrendamento.

68. Logo aqui se verifica que existe uma divergência entre a posição da Requerida, que exclui as “despesas correntes” das despesas aceites para dedutibilidade aos rendimentos prediais, e a jurisprudência citada.

69. Cabe, neste sentido, uma tomada de posição, com base na interpretação das disposições legais relevantes.

70. Neste sentido, resulta da alínea a) do n.º 2 do artigo 8 do Código do IRS que estão incluídas no conceito de rendas os "*serviços relacionados com aquela cedência*", ou seja, os serviços colocados ao dispor do arrendatário, relacionados com a cedência do uso do prédio e que se incluam no conceito de despesas de manutenção e conservação.

Pelo que,

71. Todos os serviços que são colocados ao dispor do arrendatário, e que são pagos por este, constituem rendas, e, assim, naturalmente, todas despesas de manutenção e conservação desses serviços têm de ser aceites para efeitos do apuramento dos rendimentos prediais tributáveis.

72. Saliente-se, como não poderia deixar de ser, que tais serviços têm de ser conexos com o imóvel em si, e que têm de estar comprovada e adequadamente documentados pelo arrendatário, por forma a poderem ser aceites para efeitos do artigo 41.º do Código do IRS.

73. Neste contexto, e aplicando o enquadramento legal ao caso concreto, cumpre aferir se, no caso dos autos, a Requerida excluiu, erradamente, alguma despesa que se encontrasse devidamente documentada pelo Requerente e apresentasse uma conexão ao imóvel arrendado, sendo indispensáveis para a obtenção dos rendimentos.

74. Entende o presente Tribunal Arbitral, da leitura do despacho de deferimento tácito do Recurso Hierárquico, que a AT se encontra a desconsiderar, para além da fatura referente à manutenção de Jardins e plantas não documentada no processo de Reclamação Graciosa (de Euro 221,40) e da fatura referente à Porta de alumínio (Euro 615,00), as despesas consideradas como “correntes” que foram apresentadas pelo Requerente.

Assim,

75. Tendo em conta o *supra* exposto, deverá concluir-se que a exclusão das despesas “correntes” vai contra a interpretação do artigo 41.º do Código do IRS, face à sua *ratio legis*, e que deverão ser, por conseguinte, aceites todas as despesas que possam ser documentalmente provadas e que apresentem uma conexão com o imóvel arrendado.

76. Por sua vez, no que respeita à aplicação da proporcionalidade das despesas tendo por base o número de dias de arrendamento de imóvel, há que apurar qual o período temporal em que as despesas materialmente dedutíveis ao rendimento bruto da categoria F podem afinal ser consideradas.

77. Dito de outro modo, há que ver como deve balizar-se o período em que se devem considerar as despesas para efeitos de determinação do rendimento.

78. Neste contexto, é pacífico, à luz da legislação em vigor e do enquadramento doutrinário e jurisprudencial proferido nesta matéria, afirmar que o IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos provenientes de determinadas categorias, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

79. Não nos parece, pois, que a norma básica da determinação do imposto ofereça grandes questões – o IRS incide, assim, sobre o valor anual dos rendimentos, apurado relativamente a cada ano fiscal, que, para efeitos deste imposto, coincide com o ano civil (artigos 1.º, 22.º e 143.º do Código do IRS).

80. No fundo, os rendimentos (brutos) auferidos em cada ano constituem os elementos positivos que contribuem para apurar o rendimento tributável anual, havendo também que considerar os elementos negativos do mesmo período, que são as deduções e abatimentos.

81. Ora, como a operação elementar do cálculo do imposto consiste em determinar o rendimento tributável, através das deduções e abatimentos ao rendimento bruto, não se vê razão para que estas componentes negativas não tenham afinal o mesmo período de referência que tem o rendimento bruto, que é a componente positiva – o ano civil.

82. Neste contexto, e não obstante as regras gerais da anualidade do IRS comportarem especialidades, não nos parece, face à letra do artigo 41º do Código do IRS, que a dedução de despesas aos rendimentos prediais (Categoria F) possa conduzir a um regime de exceção relativamente à citada regra geral da anualidade do IRS.

83. Com efeito, este dispositivo mais não faz do que afirmar a regra geral: aos rendimentos brutos deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação, bem como a contribuição autárquica. Claro que nada se refere quanto ao período a considerar, pois este já foi afirmado logo no artigo 1º; trata-se do período anual.

84. Uma posição contrária levaria a casos de excecional injustiça para o contribuinte, na medida em que algumas das despesas de manutenção e conservação de montante elevado apenas podem ser realizadas nos períodos em que o imóvel não se encontra ocupado,

podendo, inclusive, fazer com que a taxa de ocupação desse ano seja inferior, por forma a garantir a viabilidade económica do móvel.

85. Neste sentido, versam igualmente as Decisões Arbitrais n.º 201/2015-T, de 7/12/2015⁴ e n.º 294/2015-T, de 21/1/2016⁵, pelo que o presente Tribunal Arbitral não toma uma posição inovadora sobre este assunto.

86. Tanto o é, de facto, que a própria Requerida, no seu despacho de deferimento tácito do Recurso Hierárquico, se dirige a este tema, arguindo que a jurisprudência arbitral não vincula a AT de forma geral, por se referir a casos concretos sobre os quais foi solicitado a pronúncia arbitral.

87. Não pretendendo o presente Tribunal Arbitral discordar da Requerida quanto a esta questão, é, igualmente, de salientar que as informações vinculativas emitidas pela AT correspondem meramente a indicações sobre como será expectável que a Administração Fiscal proceda, expondo o seu entendimento sobre a legislação em vigor,

88. Não correspondendo, por isso, a indicações com força obrigatória geral.

89. Assim, não subsistindo, para este Tribunal Arbitral, dúvidas que, se as deduções respeitarem ao ano civil em que foram pagos ou colocados à disposição os rendimentos prediais, estas deverão, à luz do artigo 41.º do Código do IRS, ser aceites para determinação do rendimento tributável, entende-se que

A) O indeferimento da Reclamação Graciosa e o deferimento parcial do Recurso Hierárquico enferma de vício de violação de lei por erro sobre pressupostos de direito e de facto, devendo ser anulado e, consequentemente,

4

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=201%2F2015&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1494

5

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=294%2F2015&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1609

B) A liquidação de IRS n.º 2016 ..., bem como a respetiva demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2016 ... e a demonstração de acerto de contas n.º 2016 ... que lhe estão subjacentes deverão ser anuladas, com as legais consequências.

V. Decisão

90. Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

A) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegal e anular o ato de liquidação de IRS mencionado *supra*, por referência a 2012, do qual resultou imposto a pagar no montante de Euro 2.777,40,

B) Determinar o reembolso a quantia paga pelo Requerente até à data;

C) Condenar a Requerida, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 2 e 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), no pagamento dos juros indemnizatórios, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, calculados sobre a quantia paga de Euro 2.777,40, desde o dia em que foram pagas as liquidações mencionadas *supra* e até ao dia do integral reembolso do montante referido; e

D) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VI. Valor do processo

91. Fixa-se o valor do processo em € 2.777,40, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. Custas

94. De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida, dada a procedência integral do pedido.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 11 de junho de 2018

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)