

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 291/2017-T

Tema: IRS – Qualificação de rendimentos – Contrato de cessão de exploração turística.

## Decisão Arbitral

O árbitro, Dr. Henrique Nogueira Nunes, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 03 de Julho de 2017, acorda no seguinte:

### 1. RELATÓRIO

1.1. A..., com o número de identificação fiscal ... e B..., com o número de identificação fiscal ..., doravante designados por “Requerentes”, requereram a constituição do Tribunal Arbitral ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto os actos de liquidação adicional de IRS n.º 2016..., relativo ao ano de 2012, n.º 2016..., relativo ao ano de 2013 e n.º 2016..., relativo ao ano de 2014, tudo no valor global de € 25.597,97.

1.3. A fundamentar o seu pedido alegam os Requerentes, em síntese, o seguinte:

- Vício da falta, incongruência ou insuficiência da fundamentação em geral do relatório de inspecção tributária, porquanto ao não sustentarem nas Conclusões do Relatório Final de Inspeção Tributária, de forma clara e inequívoca, os factos em que se

basearam para concluírem que os rendimentos auferidos pelos Requerentes eram rendimentos da categoria F, não deram cumprimento ao dever legal, constitucionalmente consagrado, de fundamentação expressa, clara e cabal das decisões que sobre os mesmos impende, devendo, por conseguinte, ser anulados os actos tributários contestados.

- Vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito, na parte em que considerou a AT os rendimentos enquadráveis na categoria F e não na categoria B do IRS, porquanto entendem que a actividade exploratória turística exercida e os rendimentos gerados nesse âmbito foram auferidos no âmbito de uma actividade empresarial (ainda que resultem da exploração de um imóvel) por força do princípio da preponderância desta Categoria em relação aos rendimentos que se enquadram nas outras categorias de rendimentos, mas que são obtidos em conexão com uma actividade empresarial (no caso, uma actividade comercial). Analisando o conceito de actividade, consideram que no âmbito da alínea da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS, tendo o legislador utilizado a expressão “actividade” sem delimitar (restritivamente) a sua extensão, é evidente que pretendeu incluir todos os rendimentos obtidos, por qualquer forma, da exploração directa ou através da contratação de serviços para realizar os rendimentos em causa.

E que o termo “actividade” compreende também o conjunto de operações que têm por propósito a realização de investimentos e a escolha da forma adequada de gestão, que no caso concreto se torna ainda mais pertinente, considerando que são sujeitos passivos não residentes.

Entendem que carece de fundamento legal a posição e interpretação restritiva, efectuada pela AT, porquanto atendendo ao conceito legal de actividade terá, forçosamente, de se concluir que os rendimentos em causa devem ser tributados em sede da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS e não nos termos do n.º 2 do artigo 8.º do mesmo diploma.

Afigura-se, por isso, ilegítimo e ilegal, no seu entendimento, que a AT pretenda tributar os rendimentos auferidos pelos Requerentes nos termos do n.º 2 do artigo 8.º do mesmo diploma (Categoria F), através de uma interpretação própria e *contra legem* do

mesmo no que respeita ao exercício da actividade, ao invés de o considerar no âmbito da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS (Categoria B).

Entendem que não estão vinculados às orientações genéricas administrativas emanadas pela AT, porquanto os actos tributários contestados vêm fundamentados numa circular *contra legem*, deverão os mesmos ser anulados por manifestamente ilegais.

Consideram, por fim, que ainda que se admitisse que os rendimentos obtidos pelos Requerentes são rendimentos da Categoria F do Código do IRS, mas sem conceder, a realidade é que a matéria colectável dos Requerentes jamais seria no valor apurado pelos Serviços de Inspeção Tributária em sede de inspeção tributária, uma vez que a posição assumida no Relatório de Inspeção não relevou para todos os efeitos legais, a totalidade das despesas suportadas pelos Requerentes com a manutenção da fonte de rendimentos em causa.

Para além das despesas inerentes aos seguros, segurança, etc, deverão ser relevados ainda os custos referentes a mulher de limpeza, ordenado do jardineiro, electricidade, água, gás, gastos com reparações e pinturas. Tais despesas devem ser deduzidas à matéria colectável na medida em que são despesas essenciais para a obtenção dos rendimentos em causa e cujos valores dizem vir a ser apurados a final em sede de execução de julgados.

1.4. A AT, por seu turno, vem defender-se, em síntese, alegando:

- Quanto à falta de fundamentação das correcções, discorda, porquanto entende que da leitura do relatório inspectivo resulta que um homem médio, colocado na posição de destinatário, consegue apreender o seu sentido e conclusão e que a fundamentação é suficientemente clara e inequívoca, tanto mais que os Requerentes, por via da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, admitem e demonstram, em face dos argumentos explanados ao longo do seu articulado, ter cabalmente compreendido o quadro fáctico e legal em que assentou a decisão da Requerida.

- Quanto ao vício de violação de lei por erro nos pressupostos, vem dizer que pretender, como fazem os Requerentes no art.º 76.º do seu pedido de pronúncia arbitral, que o facto de se ter declarado início de actividade, afirmando a intenção de exercer uma actividade de exploração turística (quando, efectivamente, nada mais se fez para além de adquirir um imóvel), deva ser valorado como suficiente para a qualificação dos

rendimentos como imputáveis à categoria B, quando depois efectivamente não se exerce a actividade declarada, seria dar primazia à forma sobre a substância, contrariando os mais elementares princípios do direito fiscal. Considera que os Requerentes adquiriram um imóvel, pelo prazo de cinco anos, nunca tendo praticado qualquer acto que indiciasse uma vontade de exercer algum tipo de exploração do mesmo, pois tão pouco estava na sua disponibilidade a possibilidade de não ceder essa exploração, pelos que devem os rendimentos recebidos ser qualificados como rendimentos prediais.

No que se refere à aceitação da totalidade das despesas com salários de pessoal, limpeza, electricidade, gás e água, entende que as despesas mencionadas pelos Requerentes não consubstanciam despesas de conservação nem, tão pouco, de manutenção e que, por outro lado, e 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 dos Requerentes, aqui senhores.

Pugna, assim, pela improcedência do pedido, mantendo-se os actos impugnados na ordem jurídica.

1.5. Entendeu o Tribunal dispensar a realização da primeira reunião do Tribunal Arbitral, de acordo com o disposto no artigo 18.º do RJAT e, bem assim, da prova testemunhal requerida pelos Requerentes, por considerar que o processo contém extensa prova documental e que a questão a decidir é fundamentalmente uma questão de direito bem delimitada nos autos.

Ambas as partes foram igualmente notificadas para apresentar Alegações, querendo, tendo ambas decidido fazê-lo.

Nas suas Alegações os Requerentes vieram juntar documentos novos os quais foram admitidos pelo Tribunal em despacho fundamentado datado de 26/12/2017 (embora apenas notificado às partes no dia 15/01/2018) e dando prazo de 10 dias à Requerida para que, querendo, em obediência ao princípio do contraditório, pudesse se pronunciar sobre os mesmos para além das considerações já explanadas em sede das suas Alegações.

Considerando que o prazo para a prolação da decisão arbitral estava agendado para o dia 3 de Janeiro de 2018, a concessão do prazo de 10 dias para que a AT se pudesse pronunciar sobre a junção dos documentos inviabilizou que a decisão arbitral pudesse

ocorrer até ao fim do prazo de seis meses (segundo o estatuído no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT) pelo que se prorrogou a prolação da decisão arbitral por dois meses nos termos do disposto no n.º 2 do mesmo artigo.

\* \* \*

1.6. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (*cf.* 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 foram identificadas nulidades no processo.

## **2. QUESTÕES A DECIDIR**

- a. Vício de falta ou incongruência de fundamentação do Relatório de Inspeção Tributária;
- b. Vício de violação da lei, por erro quanto aos pressupostos de facto e de direito, na parte em que os rendimentos auferidos são enquadrados na categoria F pela AT;
- c. Subsidiariamente, caso se considere que os rendimentos deverão ser tributados pela categoria F, a apreciação da consideração das despesas no cálculo do respetivo rendimento.

## **3. MATÉRIA DE FACTO**

Com relevo para a apreciação e decisão do mérito, dão-se por provados os seguintes factos:

A) O Requerente, A... encontra-se registado para o exercício da actividade “Apartamentos turísticos sem restaurante” CAE 55123 desde 2011-08- 22, encontrando-se enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e no regime da contabilidade organizada, por opção, em IRS (cfr. Processo Administrativo junto pela Requerida).

B) Os Requerentes são sujeitos passivos casados, não residentes em território nacional e de acordo com o sistema informático da AT, foi nomeado como representante fiscal de ambos a firma B..., Lda (cfr. Processo Administrativo junto pela Requerida).

C) Em 3 de agosto de 2011, o Requerente A... celebrou um contrato promessa de compra e venda com a sociedade D..., S.A. (NIPC...), doravante designada por “D...”, tendo por objeto um imóvel designado “Apartamento...”, inscrito na matriz predial urbana da União de freguesias de ... e ... sob o artigo ..., sob a letra E, sito no empreendimento “Apartamentos ...”, passando desde então a ser possuidor do mesmo, para todos os efeitos legais (cfr. Considerando A do Documento 4 junto pelos Requerentes).

D) Na mesma data, o supra referido Requerente assinou com a D... um contrato de cessão de exploração turística da unidade ..., e nomeou como entidade gestora a E..., S.A., (“E...”) (cfr. Cláusula 2.1. do Documento 4 junto pelos Requerentes) e em 8 de Fevereiro de 2008 foi depositado junto da então Direcção Geral do Turismo o título constitutivo dos Apartamentos ... (cfr. Documento 5 junto pelos Requerentes).

E) Desde 22 de agosto de 2011, que o Requerente A... está registado com o CAE 55123 “apartamentos turísticos sem restaurante” e enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral em IVA e no regime de contabilidade organizada, por opção, em sede de IRS (Categoria B).

F) O Requerente A... reconheceu e aceitou que a E... pretende explorar turisticamente a unidade turística em causa, por conta deste (cfr. Cláusula 2.1. do Documento 4 junto pelos Requerentes).

G) A E... ficou encarregada de explorar os apartamentos turísticos por conta dos respectivos proprietários prestando-lhe todos os serviços necessários à efectivação dessa exploração (cfr. Cláusula 2.2 do Documento 4 junto pelos Requerentes).

H) Os Requerentes aceitaram que durante toda a vigência do contrato não explorariam, arrendariam ou por qualquer outro modo disponibilizariam a unidade a terceiro a troco de pagamento, renda, remuneração ou de quaisquer outros meios de pagamento, reconhecendo e aceitando não divulgar, nem permitir que outra pessoa singular ou colectiva divulgue a Unidade como estando disponível para ocupação (cfr. Cláusula 3.8. do Documento 4 junto pelos Requerentes).

I) No âmbito do referido Programa de Exploração Turística, a E... ficou obrigada a gerir, em nome dos Requerentes, os aspectos operacionais (gestão corrente) inerentes à exploração turística do apartamento acima identificado, designadamente tratando da cobrança dos pagamentos devidos, cobrança de despesas e da gestão das reservas, determinação de tarifas. (cfr. Cláusulas 3.1 a 3.5 do Documento 4 junto pelos Requerentes).

J) A E... ficou ainda responsável pelos serviços de administração geral da unidade. A natureza e o objecto destes serviços a serem prestados neste âmbito serão determinados pela Gestora e incluem, a contabilidade, vendas e marketing, custos das agências de viagens e/ou comissões dos operadores turísticos e respectivas despesas incorridas, despesas com os serviços centrais relacionados com o Programa de Exploração Turística e despesas de serviços de recepção e outras despesas relacionadas e, bem assim, pelo pagamento das despesas, em seu nome, mas por conta do Requerente A..., da operação do

Programa de Exploração Turística. (cfr. Cláusulas 4 e 3.11 do Documento 4 junto pelos Requerentes).

K) A E... tinha direito, nos termos do contrato junto como Documento 4, a receber e reter 25% da Receita Bruta de Exploração Turística, ou qualquer outra percentagem que viesse a ser acordada periodicamente entre a Gestora e os Requerentes. (cfr. Cláusula 2.3 e Secção 7 do Documento 4 junto pelos Requerentes).

L) O imóvel era gerido e mantido pela empresa E..., detendo o controlo das chaves do imóvel (Cláusula 13.3 do Documento 4 junto pelos Requerentes).

M) Nos termos da Cláusula 20.4.2 do Contrato de cessão, nos primeiros cinco anos do referido contrato, a E... garantiu ao Requerente um retorno mínimo garantido, que consistia numa retribuição mínima anual de 5% calculada sobre o preço de compra do imóvel. (cfr. a referida Cláusula do Documento 4 junto pelos Requerentes).

N) O Requerente A... procedeu à aquisição de um pacote *standard* de mobília, que representou um gasto de € 34.440,00 incluindo IVA à taxa legal aplicável, que foi por este exclusivamente suportado e pago na data de assinatura do presente Contrato. (cfr. Cláusula 3.12 do Documento 4 junto pelos Requerentes).

O) A 18.08.2016, foi aberta a OI2016.../.../..., determinada por despacho do Director de Finanças de Faro, com vista ao controlo de arrendamento de imóveis, e teve âmbito parcial em IRS, conforme prevê a alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), com extensão aos anos de 2012, 2013 e 2014. (cfr. Processo Administrativo junto pela Requerida).

P) Os Requerentes foram notificados, em 10 de outubro de 2016, através do Ofício n.º..., datado de 4 de outubro de 2016, do respetivo Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (cfr. Documento 7 junto pelos Requerentes).

Q) No referido Projeto de Relatório de Inspeção foram propostas correções à matéria coletável dos Requerentes, de € 46.071,72 quanto ao ano de 2012, de € 27.931,78 quanto ao ano de 2013 e ainda de € 9.499,98 quanto ao ano de 2014 (cf. cit. Documento 7).

R) Por não se conformarem com o Projeto de Relatório de Inspeção, os Requerentes exerceram, em 18 de outubro de 2016, o seu direito de audição prévia sobre o mesmo (cfr. Documento 8 junto pelos Requerentes).

S) Posteriormente os Requerentes foram notificados do Relatório Final de Inspeção, no qual os Serviços de Inspeção Tributária mantiveram as correções à matéria coletável nos termos inicialmente propostos (cfr. Documento 9 junto pelos Requerentes).

T) Os Requerentes foram notificados dos actos de liquidação adicional de IRS n.º 2016..., relativo ao ano de 2012, assim como do ato de liquidação adicional de IRS n.º 2016..., do ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2016..., e da Demonstração de Acerto de Contas n.º 2016..., todos referentes ao ano 2013, e por fim, notificados dos atos de liquidação adicional de IRS n.º 2016..., e da Demonstração de Acerto de Contas n.º 2016..., referentes ao ano 2014, os quais ditaram imposto devido no valor de € 25.597,97. (cfr. Documentos 1 a 3 juntos pelos Requerentes).

U) No dia 24 de Abril de 2017, o Requerente apresentou um requerimento de constituição do Tribunal Arbitral junto do CAAD – cfr. requerimento electrónico no sistema do CAAD.

#### **4. FACTOS NÃO PROVADOS**

Não existem factos com relevo para a decisão de mérito que não se tenham provado.

#### **5. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

De referir que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelos Requerentes enquanto autores (cfr. artºs.596º, nº.1 e 607º, nºs. 2 a 4, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123.º, nº.2, do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº. 607º, nº.5, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371º, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

## **6. DO DIREITO**

### **6.1. Da alegada falta, incongruência e insuficiência de fundamentação do relatório de Inspeção Tributária.**

Os Requerentes vêm alegar que a fundamentação do relatório final da inspeção tributária *“não é congruente, nem, tão-pouco clara”*.

Vejamos.

A fundamentação do acto tributário, como de qualquer acto administrativo, deve ser clara (as razões de facto e de direito não podem ser confusas ou ambíguas, sob pena de não se dar a conhecer o que determinou o agente a praticar o acto ou a escolher o seu conteúdo), congruente (o conteúdo do acto tem de ter uma relação lógica com os fundamentos invocados) suficiente (por forma a tornar claros os pressupostos tidos em conta pelo autor do acto) e tem que ser expressa (neste sentido, vide o Acórdão do TCA Sul n.º 07442/14, 2.ª Secção – 2.º Juízo, datado de 05/02/2015).

Ocorre vício de falta de fundamentação do relatório da inspecção, que inquina do acto de liquidação subsequente, se aquele não permite descortinar a razão pela qual a Administração Tributária efectuou todas as correcções em causa nos presentes autos arbitrais.

Ora, *in casu*, todo o comportamento dos Requerente ao longo do procedimento tributário, quer em sede de direito de audição, quer nos presentes autos arbitrais, revela que estes apreenderam perfeitamente o que lhe estava a ser imputado.

Mais;

É perfeitamente possível seguir o itinerário cognoscitivo e valorativo levado a cabo pela Requerida ao longo do relatório de inspecção tributária.

Está suficientemente fundamentado o ato de liquidação adicional se as conclusões do relatório da fiscalização esclarecem, minimamente, o contribuinte, que dele foi notificado, das razões de facto e de direito que levaram a Administração Tributária a liquidar o imposto em causa e tal sucedeu nos presentes autos.

Em suma, entende o tribunal que o relatório de inspecção tributária em causa nos autos não padece dos vícios que lhe são imputados pelos Requerentes, pelo que neste ponto improcede o seu pedido.

**6.2. Do alegado vício de violação da lei, por erro quanto aos pressupostos de facto e de direito, na parte em que os rendimentos auferidos são enquadrados na categoria F pela AT.**

A questão fundamental a decidir nos presentes autos arbitrais tem vindo a ser o objecto de inúmeros processos arbitrais com a mesma factualidade dos presentes autos. Pode observar-se que existem já diversas decisões em sentido favorável à AT (a título de exemplo os processos 211/2017-T; 270-2017-T, 273/2017-T; 274/2017-T e 275/2017-T) e algumas em sentido favorável aos Requerentes (a título de exemplo, os processos 237/2017-T e 271/2017-T).

Os Tribunais Arbitrais julgam pelo princípio da legalidade, estando-lhes vedado por lei o recurso à equidade (artigo 2.º, n.º 2 do RJAT) o que significa que devem julgar de acordo com o disposto na lei e não de acordo com o que entendem que é a solução mais justa para o caso concreto.

O que está em causa nos autos é qualificar em sede de IRS os rendimentos obtidos pelos Requerentes com o contrato de cessão da exploração turística da unidade ... e que consta do Documento 4 por estes junto.

É esse o thema decidendum.

Não está em causa nos presentes autos arbitrais a qualificação em sede de IVA dos rendimentos obtidos por via deste contrato, e os documentos juntos pelos Requerentes com as suas Alegações (e que foram admitidos pelo Tribunal) são, na sua essência, documentos da AT, datados de 2010, que analisaram numa óptica de IVA vários processos de reembolso de IVA requeridos por diversos contribuintes (e tendo por suporte o exercício

de direitos de audição prévia apresentados por esses contribuintes unicamente em sede de IVA) e uma Informação (n.º ... de 2010.09.17) da responsabilidade da Direcção de Serviços de IVA que analisou em sede de IVA alguns contratos de cessão de exploração turística da referida unidade, contratos esses que não foram disponibilizados e que podem, de resto, nem coincidir no seu clausulado com o que está em causa nos presentes autos arbitrais.

Entende este Tribunal que os Requerentes não têm razão quando alegam que os rendimentos obtidos têm a natureza de rendimentos empresariais ou comerciais.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS, relativo aos rendimentos da categoria B, “*consideram-se rendimentos empresariais e profissionais [...] a) Os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária [...]»*).

O legislador elenca, a título exemplificativo, no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IRS, diversas actividades consideradas *comerciais e industriais*, encontrando-se entre elas as «*atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como a venda ou exploração do direito real de habitação periódica»* [alínea h)].

Por outro lado, o artigo 8.º do Código do IRS, referente aos rendimentos da categoria F, prevê, na redacção aplicável à data dos factos, o seguinte:

«1 - *Consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares.*

2 - *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;*

b) *As importâncias relativas ao aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado; [...]»*

De modo a aferir se os rendimentos auferidos pelos Requerentes devem ser enquadrados, à luz dos preceitos citados, na categoria B ou na categoria F de rendimentos, para efeitos de IRS, importa saber, no caso vertente, se os mesmos decorrem do exercício de uma actividade empresarial (conforme alegam os Requerentes) ou se, diferentemente, resultam da mera cedência do imóvel (conforme sustenta a Requerida).

Ou seja, se, *in casu*, se está perante a realização de uma actividade operacional de prossecução do lucro através da realização de actos destinados a promover a comercialização, ou se, ao invés, perante a disponibilização de um imóvel a terceiros numa óptica mais passiva.

A este respeito adere-se à decisão proferida no processo arbitral n.º 275-T/2017 que analisou precisamente a mesma questão.

Nessa referida decisão pode ler-se e citamos:

(...)

*Tem sido entendimento da jurisprudência dos tribunais superiores, reiterado no Acórdão do STA de 11-01-2017, proferido no âmbito do processo 01622/15, que «o conceito de actividade comercial ou industrial há-de ser determinado pelo conceito económico de actividade comercial ou industrial, que abrange actividades de mediação entre a oferta e a procura e actividade de incorporação de novas utilidades na matéria, em ambos os casos com fins especulativos, ou seja, com o objectivo de obtenção de lucros».*

*Assim, e conforme decorre do referido contrato, cabe à ... assegurar a exploração turística da fração imobiliária de que os Requerentes são proprietários.*

*Dito de outro modo, e indo ao encontro das palavras do STA no acórdão citado (...), é a ... que desenvolve as actividades de mediação entre a oferta e a procura de alojamento turístico.*

*Ou seja, é a ...que assegura a atividade comercial que consiste na exploração turística da fração imobiliária de que os Requerentes são proprietários.*

*Importa, em todo o caso, atentar no facto, para o qual os Requerentes chamam a atenção (...), de, conforme estipulado no contrato de cedência de exploração turística, aquela atividade (...)ser desenvolvida “por conta” dos proprietários.*

*Note-se, a este respeito, que agir “por conta de” não significa o mesmo que agir “em nome de” – a primeira expressão é adequada para nos referirmos à relação existente entre mandante e mandatário num mandato sem representação (artigo 1180.º do Código Civil), enquanto a segunda permite aludir à relação que se estabelece entre mandante e mandatário num mandato com representação (artigo 1178.º, n.º 1 do Código Civil).*

*A exploração da fração imobiliária é, portanto, feita pela “empresa referida”... “por conta” dos Requerentes-proprietários, mas não “em nome” destes.*

*Não pode este Tribunal, em qualquer caso, ignorar que no caso vertente se está perante um contrato de cessão de exploração turística.*

*Estes contratos têm vindo a ser qualificados pela jurisprudência como contratos atípicos ou inominados (cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 9 de fevereiro de 2011, proferido no âmbito do 572/03.8TCFUN.L1.S1, e de 9 de Junho de 2009, proferido no âmbito do processo nº 823/06.7TCFUN.S1), devendo os mesmos ser compreendidos à luz do regime jurídico da instalação e do funcionamento dos empreendimentos turísticos em vigor (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de março, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 228/2009, de 14 de setembro, e pelo Decreto-Lei n.º 15/2014, de 23 de janeiro, tendo aquele revogado o Decreto-Lei n.º 167/97, de 4 de julho, com as alterações que lhe haviam sido introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 305/99, de 6 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de março, e pelo Decreto-Lei n.º 217/2006, de 31 de outubro).*

*O empreendimento “...” encontra-se sujeito ao regime jurídico da instalação e do funcionamento dos empreendimentos turísticos, conforme, aliás, é reconhecido no próprio título constitutivo.*

*À data do depósito do título constitutivo do empreendimento “...” (8 de fevereiro de 2008), o regime jurídico da instalação e do funcionamento dos empreendimentos turísticos (RJIFET) era o que havia sido aprovado pelo Decreto-Lei n.º 167/97, de 4 de julho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 305/99, de 6 de agosto e pelo Decreto-Lei n.º 55/2002, de 11 de março, cujo artigo 1.º, n.º 1, definia empreendimentos turísticos como «os estabelecimentos que se destinam a prestar serviços de alojamento temporário, restauração ou animação de turistas, dispondo, para o seu funcionamento, de um adequado conjunto de estruturas, equipamentos e serviços complementares».*

*Sobre a exploração dos empreendimentos turísticos, o artigo 44.º do RJIFET previa o seguinte:*

*«1- A exploração de cada empreendimento turístico deve ser da responsabilidade de uma única entidade.*

*2- A unidade de exploração do empreendimento não é impeditiva de a propriedade das várias fracções imobiliárias que o compõem pertencer a mais de uma pessoa.*

*3- Só as unidades de alojamento podem ser retiradas da exploração dos empreendimentos turísticos e apenas nos casos e nos termos estabelecidos no regulamento previsto no n.º 3 do artigo 1.º.*

*4- As unidades de alojamento que tiverem sido retiradas da exploração de um empreendimento turístico não podem ser objecto de outra exploração comercial, turística ou não».*

*O legislador distinguia aqui claramente entre a propriedade das várias fracções imobiliárias que compõe o empreendimento, a qual pode ser plural, e a exploração deste, que «deve ser da responsabilidade de uma única entidade».*

*Dito de outro modo, o legislador admite a propriedade plural, mas impõe a unicidade da exploração.*

*Daqui advém a indispensabilidade de celebração de contratos de cessão de exploração turística entre os proprietários das frações imobiliárias e a entidade responsável pela exploração turística.*

*A celebração de tais contratos decorre da necessidade de observância da lei, e não da vontade das partes contratantes – não se trata, pois, de uma opção de gestão por parte do proprietário da fração, mas antes de uma condição necessária para a aquisição da fração imobiliária.*

*Quanto aos rendimentos em causa no presente processo referentes ao ano de 2013, vigorava o RJFET aprovado pelo Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de março, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 228/2009, de 14 de setembro (aplicável, em regra, aos empreendimentos turísticos existentes à data da sua entrada em vigor, por força do disposto no n.º 1 do artigo 75.º), cujo n.º 1 do artigo 44.º mantém a consagração legal da regra da unicidade da exploração, e em que o artigo 45.º prevê o seguinte:*

*«1- Sem prejuízo do disposto no artigo 49.º, as unidades de alojamento estão permanentemente em regime de exploração turística, devendo a entidade exploradora assumir a exploração continuada da totalidade das mesmas, ainda que ocupadas pelos respetivos proprietários.*

*2- A entidade exploradora deve assegurar que as unidades de alojamento permanecem a todo o tempo mobiladas e equipadas em plenas condições de serem locadas para alojamento a turistas e que nelas são prestados os serviços obrigatórios da categoria atribuída ao empreendimento turístico.*

*3- Quando a propriedade e a exploração turística não pertençam à mesma entidade ou quando o empreendimento se encontre em regime de propriedade plural, a entidade exploradora deve obter de todos os proprietários um título jurídico que a habilite à exploração da totalidade das unidades de alojamento.*

*4- O título referido no número anterior deve prever os termos da exploração turística das unidades de alojamento, a participação dos proprietários nos resultados da exploração da unidade de alojamento, bem como as condições da utilização desta pelo respetivo proprietário».*

*O n.º 3 do artigo citado torna explícito o que já resultava implicitamente da anterior versão do RJFET – a indispensabilidade de um título jurídico que habilite a exploração da totalidade das unidades de alojamento.*

*59. As alterações ao RJFET introduzidas Decreto-Lei n.º 15/2014, de 23 de janeiro, não tiveram implicações no texto do n.º 1 do artigo 44.º nem do 45.º, pelo que o que se disse relativamente ao ano de 2013 vale, igualmente, para o ano de 2014.*

*Os Requerentes limitaram-se a ceder a fração imobiliária para exploração, pelo que os rendimentos que auferiram têm a natureza de rendas, tal como estas se encontram definidas na alínea a), do n.º 2 do artigo 8.º do CIRS, constituindo rendimentos prediais (conforme resulta do n.º 1 do artigo 8.º do CIRS), enquadráveis na categoria F de rendimentos.*

*Os rendimentos auferidos pelos Requerentes não decorrem, portanto, da exploração turística da fração imobiliária de que são proprietários, mas sim da cedência da mesma para exploração por outra entidade “a sociedade exploradora”.*

*O que está em causa é saber se os rendimentos auferidos no caso concreto, e apenas estes, com os contornos jurídicos que enquadram o exercício da atividade de exploração turística, podem ser imputados aos Requerentes a título de rendimentos comerciais (enquadráveis na categoria B), sendo a resposta a esta questão negativa.*

*O que é decisivo é que, por imposição legal, a exploração turística da fração imobiliária de que os Requerentes são proprietários não pode ser assegurada pelos mesmos, pelo que os rendimentos por eles auferidos, e que estão em causa no presente processo, não podem, logicamente, ser imputados a tal atividade.*

*Os rendimentos auferidos decorrem da cedência da fração imobiliária, pelo que revestem a natureza de rendimentos prediais.*

*O facto de os rendimentos em causa não poderem ser imputados a atividade comercial desenvolvida pelos Requerentes também torna inaplicável o critério da preponderância da categoria B – este só seria relevante se os rendimentos em causa pudessem, simultaneamente, ser enquadrados na categoria B e noutra categoria (no caso, na categoria F), o que não sucede no caso sub judice.*

*Como ficou já demonstrado, decorre do RJIFET a inadmissibilidade jurídica de exploração das frações imobiliárias integradas em empreendimentos turísticos pelos diversos proprietários das mesmas, pelo que não podem os rendimentos obtidos pelos Requerentes ser imputados a tal exploração nem, conseqüentemente, ser enquadrados na categoria B de rendimentos, para efeitos de IRS.*

*A qualificação dos rendimentos em causa como rendimentos prediais, enquadráveis na categoria F, resulta da interpretação e aplicação da lei, independentemente do teor de qualquer circular administrativa, designadamente da Circular n.º 5/2013 da Direção de Serviços do IRS, que, como bem assinalam os Requerentes, apenas vincula os serviços da AT.*

*Tal como a decisão deste Tribunal não está vinculada a qualquer circular administrativa, também não está limitada pelo sentido de quaisquer atos decisórios da AT, praticados na sequência de outros procedimentos administrativos, designadamente procedimentos inspetivos em sede de IVA ou mesmo de IRS.”.”.*

Diga-se, aliás, que a própria remuneração estava garantida aos Requerentes pela sociedade Gestora, durante um período de 5 anos, findo o qual exerciam ou não a opção pela recompra, o que não se parece ajustar à natureza de risco que caracteriza uma actividade comercial ou empresarial.

Pelo que improcede este ponto.

### **6.3. Sobre a consideração de determinadas despesas no cálculo do respectivo rendimento em sede de Categoria F.**

Conforme entendimento expresso pelo STA no seu acórdão de 06-07-2016, proferido no âmbito do processo 088/16, «[a]s *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*».

Consideram-se, assim, excluídas dos conceitos de manutenção e conservação as despesas referentes a consumos de electricidade, água e gás, as quais não poderão, face ao disposto no n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRS, ser deduzidas aos rendimentos brutos da categoria F, contrariamente ao que pretendem os Requerentes.

Quanto às demais despesas sobre as quais existe divergência – despesas com a mulher da limpeza, ordenado do jardineiro, reparações e pinturas, prémios de seguro e custos de administração do prédio (os quais, todavia, não se precisam), estes integram-se no conceito de despesas de manutenção e conservação.

Para saber se essas despesas são dedutíveis, há que determinar, à luz do acordado entre as partes no contrato de cessão da exploração turística, se cabia aos Requerentes suportá-las.

Ora, nos termos acordados, as despesas com pessoal de limpeza (6) e jardinagem (5.5), reparações (5.3) e pinturas (5.4), incluem-se nos serviços que devem ser prestados pela sociedade Gestora (cfr. Secção 6 e subsecções 5.3, 5.4 e 5.5 do Documento 4 junto pelos Requerentes), e pelos quais esta é remunerada, conforme resulta das Subsecções 2.2. e 2.3 e Secção 7 do contrato de cessão da exploração turística junto aos autos, pelo que não podem as mesmas ser deduzidas pelos Requerentes, pois tais documentos nem em seu nome estão, estando em nome da sociedade gestora.

O custo dedutível é, assim, o correspondente à remuneração paga à sociedade gestora, tal como, de resto, foi considerado no relatório de inspecção tributária.

Em conclusão, improcede o pedido dos Requerentes de consideração, para efeitos de dedução aos rendimentos da categoria F do IRS, das despesas com custos de pessoal (de limpeza e jardinagem), electricidade, gás, água, pinturas e reparações.

Já no que se refere a prémios de seguro e custos com a administração do prédio (e aqui estamos a considerar despesa com o condomínio) conquanto estejam em nome dos Requerentes poderão ser considerados dedutíveis, mas como não foram quantificados nesta instância arbitral, nem foi junto qualquer meio de prova que ateste a sua existência ou valores, o Tribunal não poderá conhecer deste pedido específico.

## **7. DECISÃO**

Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral Singular em:

- Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e absolver a Requerida do pedido.

\* \* \*

Fixa-se o valor do processo em **Euro 25.597,97**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em **Euro 1.530,00**, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo do Requerente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2018.

O Árbitro,

Dr. Henrique Nogueira Nunes

*Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.*

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