

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 435/2014-T

Tema: IRS – Despesas dedutíveis

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A –PARTES

A..., residente na Avenida ... Monte Estoril, vem, na qualidade de cabeça de casal da herança com o NIF ..., aberta por óbito de sua mãe B..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA (que sucedeu à Direção-Geral dos Impostos, por meio do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro) doravante designada por Requerida ou AT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD, e o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, no dia 23-06-2014, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, e automaticamente notificado a Autoridade Tributária e Aduaneira no dia 23-06-2014, conforme consta da respetiva ata.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou o Exmo. Dr. Paulo Ferreira Alves, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

Em 06-08-2014 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º

66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular fica regularmente constituído em 16-07-2014.

É materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

No dia 17-10-2014, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, na qual foi dada a palavra aos representantes da requerente e da requerida.

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

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

B – PEDIDO

1. O ora Requerente, pretende a declaração de ilegalidade do despacho que (in)deferiu parcialmente a reclamação graciosa do ato tributário de liquidação adicional n.º 2013 ... de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativo ao ano de 2013, que fixou um imposto global a pagar de €10.458,07€ (dez mil quatrocentos e cinquenta e oito euros e sete cêntimos),

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista a declaração de ilegalidade do despacho que (in)deferiu parcialmente a reclamação graciosa do ato tributário de liquidação adicional n.º 2013 ... de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativo ao ano de 2013, em síntese, o seguinte:

3. A declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria coletável que consistiram em não terem sido reconhecidas como despesas dedutíveis aos rendimentos prediais brutos declarados pela contribuinte, cuja herança a Requerente representa conforme o previsto no artº 41º, 1 do CIRS, determinados encargos cujo pagamento foi feito, e cuja prova de necessidade foi apresentada.

4. O imposto resultante do ato de liquidação que ora se impugna, no montante de €10.458,07 encontra-se pago.

5. A requerente sustenta, que foi notificada em 17 de Outubro de 2013 pelo Serviço de Finanças de Cascais ..., e foi informada de que em resultado de divergências identificadas na declaração de rendimentos Modelo 3 do ano de 2012 referente à sua mãe, entretanto falecida, fora determinado, por decisão nessa mesma data do chefe do respetivo Serviço, proceder a uma correção de €23.980,56 ao valor declarado, a qual iria dar lugar à liquidação do correspondente imposto.

Em resultado da correção acima referida, o Serviço de Finanças de Cascais ... procedeu, em 31 de Outubro de 2013, à liquidação nº 2013 ..., da qual resultou o imposto a pagar de €10.458,07.

O Requerente, em 12 de Novembro de 2013 deduziu reclamação graciosa ao abrigo do artº 140º do CIRS, a qual foi autuada com o nº ...2013..., tendo apresentado um conjunto de documentos comprovativos de despesas de manutenção e de conservação relativas aos imóveis constantes da declaração, cujo valor entendia dever ser deduzido ao rendimento bruto declarado por força do disposto no artº 41º do CIRS.

A requerente foi posteriormente notificada por meio do Ofício nº ..., de ... de Novembro de 2013, de que a reclamação graciosa que apresentara fora parcialmente deferida, conforme despacho de 27 desse mês, pelo que iria ser elaborado um documento de correção.

A requerente sustenta que a notificação enviada não continha informação sobre quais os custos aceites e recusados, nem sobre a respetiva fundamentação, limitando-se a apresentar um quadro com o montante total que fora tido em conta relativamente a cada andar dos prédios em causa, o que, segundo a posição da requerida a impedia do exercício normal do direito de audição, em resposta à decisão da Autoridade Tributária.

A requerente suporta que solicitou essa informação, a mesma foi prestada, primeiro por email de 23 de Dezembro de 2013 e, posteriormente, pelo Ofício nº ..., de ... de Janeiro de 2014, do mesmo Serviço de Finanças, que anexava proposta de decisão mais completa e reiterava a decisão já anteriormente comunicada, através de novo despacho de idêntico teor, de data coincidente com a do referido ofício, ... de Janeiro de 2014.

A Requerente alega, que não se conforma com o entendimento do Serviço de Finanças de Cascais ... quanto aos documentos apresentados. Em 10 de Fevereiro de 2014 interpôs recurso hierárquico desta última decisão, ao abrigo do artº 66º do CPPT.

A requerente, foi posteriormente notificada pelo Ofício nº ..., de 13 de Maio de 2014, do mesmo Serviço de Finanças, de que a Direção de Finanças de Lisboa havia devolvido o seu recurso àquele serviço, com vista à revogação do despacho de 9 de Janeiro de 2014, que decidira pelo deferimento parcial da reclamação graciosa que apresentara em 12 de Novembro de 2013 e à consequente repetição da notificação para o exercício do direito de audição prévia, constando ainda da mesma notificação que o recurso hierárquico era arquivado.

Por meio de outro ofício nº ..., de 13 de Maio de 2014, a Requerente sustenta que foi efetivamente notificada da revogação do referido despacho de 9 de Janeiro de 2014 do Chefe do Serviço de Finanças de Cascais ... e convidado a exercer o direito de audição relativamente ao despacho da mesma entidade de 27 de Novembro de 2013.

A requerente alega, que em 29 de Maio de 2014 entregou no Serviço de Finanças de Cascais ... a sua resposta para exercício do direito legal de audição, reproduzindo os argumentos já anteriormente expostos na petição de recurso hierárquico entretanto arquivado e juntando novamente a documentação de suporte que julgou necessária.

E foi novamente notificada pelo Ofício nº ... do Serviço de Finanças de Cascais ..., de 30 de Maio de 2014, de que por despacho da mesma data, a sua reclamação graciosa de 12 de Novembro de 2013 havia sido novamente deferida parcialmente, tendo sido reconhecidos mais alguns custos face à documentação apresentada, embora outros tenham continuado a ser recusados.

A Requerente, em 23 de Abril de 2014, optou pelo pagamento do imposto em questão.

A Requerente circunscreve os vícios de ilegalidade às seguintes despesas:

- a) IMI suportado pela contribuinte em 2012;
- b) Custo de fornecimento e instalação de equipamento de cozinha no 2º andar Dtº do prédio como artº 79;
- c) Faturas de fornecimento de água da ...;
- d) Seguro de acidentes de trabalho;

e) Encargos com o pagamento das contribuições para a Segurança Social da porteira e empregada de limpeza do prédio.

Mais sustenta a requerente, que ao rejeitar uma parte das despesas relativas aos rendimentos prediais obtidos pelo sujeito passivo no ano de 2012, cuja prova foi produzida, baseou-se em erro de interpretação (ou de cálculo) dos documentos por quem procedeu ao exame da reclamação, ou resultou de critérios de apreciação desprovidos de fundamento legal adequado, ou não apresenta qualquer justificação ou fundamento para a recusa de despesas, ignorando-se o motivo da não aceitação das mesmas.

Nestes termos, alega a requerente que se trata de um ato viciado por errónea quantificação do rendimento tributável do sujeito passivo e por ausência de fundamentação, situações que constituem fundamento de impugnação conforme o previsto no artº 99º do CPPT, aplicável aos presentes autos por força do disposto no artº. 10º, nº 2, c) do DL nº 10/2011.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

1. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

A requerida entende que o aduzido nas alíneas a) a h) do ponto 3º da PI deve ser desconsiderado, porquanto o respetivo conteúdo respeita a atos não objeto dos autos ou já revogados.

A requerida alega que o ato objeto dos autos é o ato identificado na alínea k) daquele *item*, como, de resto, reconhecido expressamente pelo requerente em 5º da PI.

Pedido, este, que segundo a requerida, consiste na condenação da AT à consideração das despesas e encargos constantes do quadro 4 do anexo F, da declaração de IRS, referente ao ano de 2012.

Alega a requerida, que face à previsão do art. 41º, as despesas efetuadas têm que estar diretamente relacionadas com a fonte produtora do rendimento, ou seja, com cada imóvel, devidamente individualizado. Não sendo possível estabelecer uma relação/correspondência

inequívoca entre as despesas, alegadamente, efetuadas e o imóvel gerador de rendimentos prediais não poderão as mesmas, por manifesta falta de suporte legal, ser admitidas.

No caso dos autos, a Requerente não demonstrou de forma clara que as despesas apresentadas estavam diretamente relacionadas com os imóveis arrendados.

Defende a requerente, que as despesas, para serem dedutíveis, nos termos do art. 41º do CIRS, devem identificar inequivocamente o imóvel arrendado a que se reportam, sendo, se for caso disso, e como é o caso dos autos, ser afetadas, ou divididas de acordo com a permissão da respetiva área/andar gerador do rendimento – e isto, designadamente, quanto ao IMI e às despesas de condomínio. E no caso de subsistirem dúvidas, não podem essas despesas ser valoradas nos termos do art.º 41º do CIRS.

Quanto à questão do IMI, no caso dos autos a Requerente, não demonstrou de forma clara que as despesas apresentadas estavam diretamente relacionadas com os imóveis arrendados.

Quanto ao fornecimento e instalação de equipamento de cozinha, entende que apenas são dedutíveis as “*despesas de manutenção e de conservação*”, as exigências dos arrendatários não são dedutíveis.

Quanto às faturas de fornecimento de água, entende que não se concede, o montante das despesas apenas poderia ser considerado na exata proporção em que pode ser afeto às áreas arrendadas, ou seja, geradoras do rendimento – como impõe o art. 41º do CIRS.

Quanto ao seguro de acidentes de trabalho, alega a requerida que nos termos da apólice junta aos autos, a mesma refere que foi alterada com efeitos a partir de setembro de 2012, ou seja, a ser aceite, só o poderia ser com referência a 4/12 meses, mais diz que dos autos não decorre que as trabalhadoras estejam seguradas para prestar serviço nas áreas arrendadas, ou nas áreas comuns! Sustentando que as mesmas podem, simplesmente, prestar serviços e assistência a outrem, ou ao sujeito passivo que a Requerente agora e aqui representa.

De resto, quer a apólice, quer a fatura são emitidas em nome de outro que não a Requerente.

Quanto às contribuições para a segurança social, alega a requerida que se atribua às contribuições para a segurança social a natureza de tributo, quer se lhes atribua a natureza

de benefício para o trabalhador, ou “prémio de seguro”, ou até taxa, sempre que fosse possível abranger, apenas e só, a parte que ao trabalhador cabe pagar.

Com base na sua fundamentação, a requerida termina a sua posição alegando que com base no Pedido Arbitral e dos documentos juntos pela requerente, a inexistência de qualquer erro de cálculo, lapso ou violação de disposição legal, pelo que deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, absolvendo-se a requerida do pedido, como é de Direito e de Justiça.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, que se efetuou com base na prova documental, e tendo em conta os factos alegados.

6. Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

7. A requerente foi notificada em 17 de Outubro de 2013 do Serviço de Finanças de Cascais ..., de que em resultado de divergências identificadas na declaração de rendimentos Modelo 3 do ano de 2012 de sua mãe, entretanto falecida, fora determinado, por decisão do chefe do respetivo Serviço, proceder a uma correção de €23.980,56 ao valor declarado, a qual iria dar lugar à liquidação do correspondente imposto.

8. Em resultado da correção acima referida, o Serviço de Finanças de Cascais ... procedeu, em 31 de Outubro de 2013, à liquidação nº 2013 ..., da qual resultou o imposto a pagar de €10.458,07.

9. Imposto esse liquidado pela requerente em 23 de Abril de 2014.

10. A Requerente, em 12 de Novembro de 2013 deduziu reclamação graciosa ao abrigo do artº 140º do CIRS, a qual foi autuada com o nº ...2013....

11. A requerente foi notificada por meio do Ofício nº ..., de 28 de Novembro de 2013, de que a reclamação graciosa fora parcialmente deferida.

12. A requerente foi notificada pelo Ofício n.º ..., de 9 de Janeiro de 2014, do mesmo Serviço de Finanças, que anexava proposta de decisão completa e reiterava a decisão já anteriormente comunicada, através de novo despacho de idêntico teor, de 9 de Janeiro de 2014.

13. A Requerente, em 10 de Fevereiro de 2014, interpôs recurso hierárquico desta última decisão, ao abrigo do art.º 66.º do CPPT.

14. A requerente, foi pelo Ofício n.º ..., de 13 de Maio de 2014, do mesmo Serviço de Finanças, notificada de que a Direção de Finanças de Lisboa havia devolvido o seu recurso àquele serviço, com vista à revogação do despacho de 9 de Janeiro de 2014 que decidira pelo deferimento parcial da reclamação graciosa que apresentara em 12 de Novembro de 2013 e à conseqüente repetição da notificação para o exercício do direito de audição prévia, constando ainda da mesma notificação que o recurso hierárquico fora arquivado.

15. A requerente foi notificada do ofício n.º ..., de 13 de Maio de 2014, sobre a revogação do referido despacho de 9 de Janeiro de 2014 do Chefe do Serviço de Finanças de Cascais ... e convidado a exercer o direito de audição relativamente ao despacho da mesma entidade de 27 de Novembro de 2013.

16. A requerente, em 29 de Maio de 2014, entregou no Serviço de Finanças de Cascais ... a sua resposta para exercício do direito legal de audição.

17. A requerente foi notificada pelo Ofício n.º ... do Serviço de Finanças de Cascais ..., de 30 de Maio de 2014, de que a sua reclamação graciosa de 12 de Novembro de 2013 havia sido novamente deferida parcialmente.

18. A requerente é co-proprietária dos prédios urbanos sitos em Lisboa, a que correspondem aos artigos matriciais ..., ..., ... e ainda à fração autónoma com o artigo ... G, esta em Cascais.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

2. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos os objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

3. Atenta às posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constitui questão central dirimenda a seguinte, a qual cumpre, pois, apreciar e decidir:

a. A alegada pela Requerida, e de conhecimento officioso, da exceção de incompetência do tribunal arbitral para conhecer do pedido arbitral.

b. A alegada pela Requerente, declaração de ilegalidade do despacho que (in)deferiu parcialmente a reclamação graciosa do ato tributário de liquidação adicional n.º 2013 ... de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativo ao ano de 2013.

H - EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL PARA CONHECER DO PEDIDO

4. As questões de determinação da competência dos tribunais são de conhecimento prioritário e de conhecimento officioso e determinam a incompetência absoluta do tribunal em razão da matéria e da hierarquia, nos termos do art.º 13º do Código de Processo do Tribunal Administrativo e do art.º 578º do Código de Processo Civil por aplicação subsidiária, prevista no art.º 29º do RJAT.

5. Constitui uma exceção dilatória a incompetência, quer absoluta, quer relativa, do Tribunal Arbitral quanto à capacidade material de apreciação dos atos objeto da pretensão arbitral (art.º 577.º do CPC e art.º 2.º do RJAT).

6. Importa, pois, face ao exposto, apreciar a presente exceção dilatória, e a ter-se por verificada a referida exceção dilatória, ficando prejudicado o conhecimento das questões suscitadas pelo Requerente na sua Petição Inicial.

7. No presente Processo Arbitral, é suscitado pela requerida a impropriedade do meio processual e a incompetência do tribunal arbitral para conhecer do pedido, fundamentando a sua posição no sentido de que o contencioso arbitral é um contencioso de mera anulação, visando a mera “declaração de legalidade”.

8. Mais sustenta a requerida, que o pedido formulado pelo requerente de condenação da AT à prática de ato alegadamente devido deve ser formulado por via da ação administrativa especial, prevista no art. 46º do CPTA.

9. Diz-nos a requerente quanto ao seu pedido de constituição do presente tribunal arbitral, que subsiste em *conhecer do pedido de impugnação do despacho do senhor Chefe do Serviço de Finanças de Cascais ..., de 30 de Maio de 2014, que deferiu parcialmente a reclamação graciosa que a Requerente oportunamente apresentou naquele serviço, do ato de liquidação nº 2013 ... de 31 de Outubro de 2013, relativo ao IRS do ano de 2012 da autora da herança acima identificada.*

10. E termina a requerente pedindo ao tribunal Arbitral que *declare a ilegalidade do despacho supra identificado, nas matérias constantes da presente petição, pelos fundamentos que se indicaram e de outros que o eventualmente o tribunal entenda suprir, condenando a Autoridade Tributária a aceitar como despesas dedutíveis ao rendimento bruto constante da declaração Modelo 3 de 2012 apresentada pela contribuinte aquelas que se referem no presente requerimento.*

11. A requerente colocou como objeto do seu pedido, na interposição do pedido de pronúncia arbitral como sua pretensão, o artigo 2.º n.º 1 alínea a) e b), e colocou como ato alvo da pronúncia a notificação do deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2013... do Serviço de Finanças de Cascais ..., por despacho de 30-05-2014, ofício n.º

12. De forma a verificar a competência do Tribunal há necessidade de saber qual o ato administrativo tributário que é objeto do processo arbitral ou cuja declaração de ilegalidade a Requerente pretende.

13. O cerne do pedido da requerente face a formulação da petição inicial e do pedido, consiste na apreciação da legalidade do ato de (in)deferimento parcial da reclamação graciosa, e subsequente apreciação do ato de liquidação.

14. Importa, nestes termos, apreciar a questão da competência deste Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade do ato de (in)deferimento parcial da reclamação graciosa, sobre o ato de liquidação.

15. Em conformidade com o atual regime exposto no artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Orçamento do Estado para 2010), que autorizou o Governo a legislar no

sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, de modo a que o processo arbitral tributário constituísse um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

16. Dispõe o artº 4º nº 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que criou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, pela redação trazida da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, impondo a voluntariedade da sujeição à jurisdição arbitral, cuja vinculação da AT depende de regulamentação, estabelecida pela portaria 112-A/2011 de 22 de Março, que no seu artº 1º vincula, a Direção-Geral dos Impostos e a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam, nos termos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

17. A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do RJAT. Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que AT se vinculou àquela jurisdição, e que estão concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, uma vez que o artigo 4.º do RJAT estabelece que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.

18. Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, já que, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele artigo 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação prevista na portaria atrás referida, estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral.

19. Atenda-se pois ao facto de não sido esgotado o âmbito da autorização legislativa atribuída pelo artigo 124º da Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril, que previa que o processo arbitral constituísse não apenas um meio processual alternativo ao processo de

impugnação judicial, mas, também, à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária (n.ºs 2 e 4, alíneas a e b) do citado artigo 124.º), uma vez que não foi objeto de regulamentação esta última parte.

20. Desta forma podemos retirar uma outra restrição ao âmbito de competência dos tribunais arbitrais que decorre de o pedido de reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária apenas integrar o círculo de competência dos tribunais arbitrais nos casos em que está subjacente a uma declaração de ilegalidade de um ato tributário de liquidação ou atos que fixam a matéria ou lucro tributável.

21. Em matéria de vinculação e respetivo objeto, atento o disposto no artigo 2.º da Portaria n.º112-A/2011, de 23 de Março, a Direção Geral dos Impostos apenas veio aceitar a jurisdição do tribunal arbitral, desde que tenha lugar a necessária reclamação graciosa prevista nos artigos 131.º a 133.º do CPPT como condição prévia da impugnação judicial nos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, o que se poderá considerar justificado face à aplicação subsidiária das normas de processo e procedimento tributário operada pelo artigo 29.º do RJAT bem como a qualificação da arbitragem como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial.

22. Como é sabido, a competência do tribunal determina-se pelo pedido do autor e pela causa de pedir em que o mesmo se apoia, expressos na petição inicial, já que ela não depende nem da legitimidade das partes nem da procedência da ação, tal como é entendimento uniforme na doutrina e na jurisprudência (cfr., entre outros, Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, pág. 91; Miguel Teixeira de Sousa, *Competência Declarativa dos Tribunais Comuns*, pág. 36; e Acs. do STJ de 12/1/94, 2/7/96 e de 3/2/97, no BMJ, respetivamente, n.ºs 433, pág. 554, 459/444 e 364/591, de 5/2/2002, na CJ – STJ -, ano X, tomo I, pág. 68, de 18/3/2004, no processo n.º 04B873, de 13/5/2004, no processo n.º 04A1213 e de 10/4/2008, no processo n.º 08B845, estes três últimos disponíveis em www.dgsi.pt; do Tribunal de Conflitos, de 20/10/2011, proferido no processo n.º 13/11, disponível no mesmo sítio, e desta Relação de 7/11/2000, CJ, ano XXV, tomo V, pág. 184).

23. Sobre a competência dos tribunais Arbitrais diz-nos o Conselheiro Lopes de Sousa: *“Embora na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT apenas se faça a referência explícita a competência dos tribunais arbitrais para declararem a ilegalidade de atos de liquidação,*

atos definidores da quantia a pagar pelo contribuinte, essa competência estende-se também a atos de segundo e terceiro graus que apreciem a legalidade desses atos primários, designadamente atos de indeferimento de reclamações gratuitas e atos de indeferimento de recursos hierárquicos interpostos das decisões destas reclamações. Na verdade, essa conclusão retira-se inequivocamente da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, que faz referência expressa ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que trata do indeferimento de reclamação gratuita) e a «decisão do recurso hierárquico».” (Jorge Lopes de Sousa, in Comentário ao regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, p. 121).

24. Contudo, acrescenta, que *“Limitando-se a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, no que concerne a atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, a declaração da sua ilegalidade e suas consequências, apenas se incluirão nessa competência os atos de indeferimento de reclamações gratuitas ou de recursos hierárquicos ou pedidos de recurso de atos tributários nos casos em que estes atos de segundo grau ou de terceiro grau conheceram efetivamente da legalidade de atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento e não também quando aqueles atos se abstiveram desse conhecimento, por se ter entendido haver algum obstáculo a isso (como, por exemplo, intempestividade ou ilegitimidade, ou incompetência.” (ibidem, p. 123).*

25. Como observa o mesmo Autor, a possibilidade de apreciação da legalidade de atos primários através da apreciação da legalidade de atos de segundo grau é confirmada na previsão do artigo 2.º do RJAT de apreciação de pretensões relativas a atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta (relativamente aos quais é exigida a reclamação gratuita necessária, nos artigos 131.º a 133.º do CPPT), sendo certo que nestes casos, o objeto imediato do processo impugnatório é, em regra, o ato de segundo grau que aprecia a legalidade do ato de liquidação, e que, se confirma este, tem de ser anulado, para se obter a declaração de ilegalidade do ato de liquidação.

26. Esta limitação explica-se porque “no caso em que o ato de segundo grau ou de terceiro grau conhece da legalidade do ato de liquidação, o indeferimento da reclamação gratuita que confirma o ato faz suas as respetivas ilegalidades, o que significa que da apreciação da ilegalidade do ato de segundo ou terceiro grau decorre a ilegalidade do ato

de liquidação. Já esse efeito não se verifica nos casos em que o ato de segundo ou terceiro grau apenas apreciou uma questão prévia cuja solução obstou à apreciação da legalidade do ato primário, pois, neste caso, a eventual ilegalidade do ato de segundo grau ou de terceiro grau apenas tem como corolário que deve ser apreciada a legalidade do ato primário, não implicando a respetiva ilegalidade” (idem, ibidem).

27. A regra é de que a impugnação de atos administrativos em matéria tributária deve ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou ação administrativa especial (alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT) conforme esses atos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de atos administrativos de liquidação. Existem exceções a essa repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da ação administrativa especial como por exemplo a impugnação de atos de indeferimento de reclamações gratuitas (norma especial n.º 2 do artigo 102.º do CPPT).

28. Mas, quanto aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD essa exceção será irrelevante, pois resulta da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT que, em relação a atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, apenas se inclui nas suas competências a declaração da sua ilegalidade e não a apreciação da legalidade de atos que não comportem essa apreciação.

29. Não poderão ser apreciadas as decisões de indeferimento de reclamações gratuitas em si mesmas, designadamente as que não conheceram do mérito do ato de liquidação que é objeto da reclamação, porque o que se visa através da impugnação da decisão da reclamação gratuita é apreciar a legalidade do subjacente ato de liquidação, e não a decisão de reclamação gratuita que não conheceu do mérito da pretensão do sujeito passivo.

30. Efetivamente, não resulta do art. 2.º qualquer referência expressa a estes atos, ao contrário do que sucede com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere os «pedidos de revisão de atos tributários» e **«os atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação»**.

31. No entanto, a fórmula «declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito

da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado diretamente um ato de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de atos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um ato de segundo grau, que confirme um ato de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.

32. A formula utilizada na aliena a) do n.º1 do artigo 2.º do RJAT, não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um ato de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o ato de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do ato tributário, pois não se vê qualquer razão para restringir.

33. Nos casos em que o ato de segundo grau ou de terceiro grau conhece da legalidade do ato de liquidação, o indeferimento da reclamação graciosa ou do recurso hierárquico que confirme aquele ato faz a suas respectivas ilegalidade, pelo que da apreciação da ilegalidade do ato de segundo ou terceiro grau decorre ilegalidade do ato de liquidação.

34. O meio próprio para impugnar os atos, que não comportam a apreciação da legalidade de atos de liquidação e que também não são atos de fixação da matéria tributável ou da matéria coletável, não é a impugnação judicial, mas sim a ação administrativa especial, em conformidade com a alínea p) do nº 1 do artigo 97º do CPPT e artigo 46º e seguintes do CPTA.

35. Em face ao que se estabelece no artigo 24.º do RJAT, sobre os efeitos da decisão arbitral favorável ao sujeito passivo, constata-se que as decisões arbitrais têm, na prática, um efeito constitutivo, pois à declaração de ilegalidade dos atos estão associados obrigações de execução idênticas às previstas para as decisões judiciais anulatórias, inclusive de prática de ato devido em substituição do que foi declarado ilegal e reconstituição da situação que existiria se esse ato não tivesse sido praticado (...), impõem à AT que elimine da ordem jurídica aquele ato, anulando-o.¹

36. Não são previstas decisões condenatórias ou outras que explicitamente imponham à administração tributaria à adoção de condutas, com a exceção na condenação do pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização tributaria.

37. Conforme escreveu no processo Arbitral 17/2012-T, *a liquidação, em sentido estrito, é a última fase do procedimento administrativo de liquidação tributária, regulado*

¹Jorge Lopes de Sousa, in Comentário ao regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013.

*nos artigos 59.º a 64.º do CPPT, constituído por uma série de atos destinados a obter um resultado jurídico final, o montante de imposto a entregar nos cofres do Estado². Portanto, a liquidação *hoc sensu* é a fase que se traduz na aplicação da taxa de imposto à matéria coletável já determinada, não sendo os atos preparatórios autonomamente impugnáveis, podendo sim ser postos em causa quando da impugnação do ato definitivo, final, em obediência ao princípio da impugnação unitária expresso no artigo 54.º do CPPT³.*

38. Nestes termos, entendemos que o despacho de decisão da reclamação apreciou, a legalidade da liquidação, pelo que o Tribunal se considera competente para conhecer do pedido de pronúncia arbitral.

39. E, ao fazê-lo, teremos em conta que, atuando em alternativa à impugnação em tribunal tributário, “o objeto real da impugnação é o ato de liquidação e não o ato que decidiu a reclamação, pelo que são os vícios daquela e não deste despacho que estão verdadeiramente em crise” (cf. Ac. de 18-05-2011, in proc. 156/11, que citando outra jurisprudência do STA, entre outros, Ac de 28/10/2009, in proc. 595/09, acrescentou: «nos casos em que a reclamação graciosa é expressamente indeferida, o objeto do processo de impugnação judicial é, formal e diretamente, o ato de indeferimento, que manteve a liquidação que foi objeto da reclamação, mas o objeto real da impugnação, o ato cuja legalidade está em causa apurar, é o ato de liquidação que foi mantido pelo ato de indeferimento da reclamação»).

40. Efetivamente, aquilo que se pretende é a declaração de ilegalidade da decisão da Administração Tributária que manteve o enquadramento jurídico do Requerente, sujeito passivo.

41. Ora, pela leitura atenta da petição inicial e avaliação dos documentos anexos como meios de prova decorrem as seguintes conclusões relativas ao ato que é objeto do presente processo arbitral: é a impugnação do despacho do senhor Chefe do Serviço de Finanças de Cascais, de 30 de Maio de 2014, que deferiu parcialmente a reclamação graciosa do ato de liquidação adicional n.º 2013 ... de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativo ao ano de 2013, quanto as despesas não aceites para efeitos de determinação da matéria tributária.

²Neste sentido o Acórdão do STA, n.º 0188/09, de 9 de Setembro de 2009.

H- MATÉRIA DE DIREITO

42. Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir por este tribunal arbitral consiste em decidir pela declaração de legalidade do ato tributário de liquidação adicional n.º 2013 ... de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativo ao ano de 2013 e do despacho que (in)deferiu parcialmente a reclamação graciosa sobre esse mesmo ato.

43. Face à posição assumida pelas partes, e à factualidade provada, cabe ao presente tribunal decidir sobre a dedutibilidade das despesas apresentadas pela requerente, realativa aos rendimentos prediais tributados em sede de categoria F do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, nos termos do artigo 41.º do CIRS, quanto as seguintes situações concretas:

1. IMI suportado pela contribuinte em 2012;
2. Custo de fornecimento e instalação de equipamento de cozinha no 2º andar Dtº do prédio como artº 79;
3. Faturas de fornecimento de água da;
4. Seguro de acidentes de trabalho;
5. Encargos com o pagamento das contribuições para a Segurança Social da porteira e empregada de limpeza do prédio.

44. Com efeito, o artigo base e do qual nos vamos fundamentalmente debruçar, é o artigo 8.º e 41.º do CIRS, e no sentido de se analisar todas as situações supra descritas, caberá, em primeiro lugar, examinar o que se entende por rendimentos Prediais e subsequentemente quais as deduções permitidas por força desse artigo 41.º.

45. O artigo 8.º do CIRS, diz-nos que são rendimentos prediais as rendas dos prédios urbanos pagas ou colocada a disposição dos respetivos titulares, e mais nos diz que são havidas como rendas as *a) As importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência.*

46. Resulta do artigo 41.º n.º1 pela *redação conferida pela lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro* que são dedutíveis aos rendimentos prediais :

³ Este princípio comporta algumas exceções, podendo atos de determinação da matéria tributável ser autonomamente impugnáveis. *Cfr.* Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, págs. 140 a 191.

47. 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 documentalmentemente 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.

48. Resultam deste n.º1, duas categorias de dedução de encargos suportadas, a primeira refere-se as despesas de manutenção e as despesas de conservação, e a segunda a dedução de IMI e IS suportado pelo Senhorio.

49. O artigo 104.º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa, prevê expressamente a tributação do rendimento pessoal, 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.

50. *O princípio da capacidade contributiva implica, para o imposto 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, que a cada categoria de rendimento sejam deduzidas as despesas específicas para a sua obtenção. Quer isto dizer 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.*⁴.

51. Princípio que impõe uma adequação do imposto às possibilidades económicas do sujeito passivo.

52. Mais nos diz o artigo 4.º n.º 1 da LGT, onde refere que "os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património, bem como o artigo 6º n.º 1 al. b) do mesmo diploma, "a situação patrimonial, incluindo os legítimos encargos, do agregado familiar".

53. Efetivamente, de acordo com o referido princípio constitucional, no presente caso, é necessário existir um correspondência entre as rendas e a capacidade contributiva do sujeito passivo, para tanto tem de ser tidas em consideração para o seu cálculo os encargos e despesas necessários para obter um aumento patrimonial.

54. Perante o exposto, é elementar a conjugação obrigatória de ambos dos artigos 8.º e 41.º, resultando que apenas são dedutíveis aos rendimentos prediais as despesas diretamente ligadas a cedência do uso do prédio.

55. 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.

56. Resulta do referido artigo, dois conceitos importantes, o primeiro lugar o conceito de despesas de manutenção e conceito de despesas de conservação, conceitos esses que devem ser conciliado com os requisitos de dedução ao rendimento bruto impostos pelo mesmo artigo, respetivamente, que as despesas sejam documentalmente provadas e diretamente ligadas com o prédio de onde resulta o rendimento.

57. Nem o CIRS, nem a LGT, definem despesas de manutenção e de conservação, pelo terá efetivamente de se recorrer as normas de interpretação das leis.

58. Sobre a interpretação das Normas tributárias, para o caso sub Júdice, diz-nos o artigo 11.º da Lei Geral Tributária, o qual estabelece as regras essenciais da interpretação das leis tributárias:

59. Artigo 11.º

Interpretação

- i. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.*
- ii. 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 diretamente da lei.*
- iii. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.*
- iv. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica.*

⁴ A este respeito, José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pp. 520 e 521.

- v. A este preceito, é necessário igualmente recorrer aos princípios gerais da interpretação das leis, para que remete o n.º 1 do artigo 11.º da LGT, são estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil, que estabelece o seguinte:

60. Artigo 9.º

Interpretação da lei

- i A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*
- ii Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*
- iii Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.*

61. Face à fundamentação de direito já exposta, e atendendo aos artigos transcritos e enunciados, a interpretação do conceito de despesas de manutenção e de despesas de conservação deve ser feita no seguinte sentido.

62. As despesas de manutenção são aquelas que digam respeito ao dia a dia do edifício, tais como, a título exemplificativo, as a energia, água, manutenção de elevadores, limpeza, porteiros, e todas as despesas de administração corrente.

63. Quanto às despesas de conservação, são aquelas que dizem respeito ao estado e funcionamento do edifício em si, e que não se incluem no conceito de despesas de manutenção, 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.

64. Resulta do artigo 8 n.º 2 al. a), no qual escreve 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.

65. Todos os serviços que são colocados ao dispor do arrendatário, e que são pagos por este, constituem rendas, assim obviamente, todas despesas de manutenção e conservação desses serviços tem de ser aceites.

66. Serviços esses que têm de ser conexos com o edifício em si, desde os serviços mais comuns e básicos de limpeza, à manutenção de elevadores e porteira. São serviços que o arrendatário usufrui, e que lhe são imputados pelo Senhorio em regra na proporção do seu uso.

67. Estão igualmente incluídos neste conceito de serviços, outras comodidades de luxo, como Wi-Fi, ginásios, piscinas e SPAS, embora considerados de luxo, como são serviços colocados a disposição do arrendatário relacionados com a cedência do uso do prédio, e a si imputados, logo todas as despesas de manutenção e conservação tem de ser aceites.

68. Devem incluir-se no conceito de despesas de manutenção, todas aquelas necessárias, incluindo-se nestes conceitos, as despesas incorridas pelo proprietário e Senhorio, como as de renovação de equipamentos afetos ao prédio, e isso inclui equipamentos de cozinha e casa de banho.

69. Isto deve-se ao fato de os equipamento de cozinha e casa de banho serem parte integrante do edifício.

70. No caso sub-júdice, a maioria das questões prendem-se com o imóvel com o artigo 79.º, cabe assim averiguar o estado do prédio, contudo o que for dito quanto a este prédio pode ser aplicado aos restantes prédios aqui em apreço.

71. Face à factualidade, verifica-se que o prédio se encontra em regime de propriedade vertical (não horizontal), avaliada cada fração para efeitos IMI, mas sem estarem determinados quais os legítimos proprietários de cada fração, sendo que a requerente, como herança, é legítima proprietária de 50% do prédio e respetivamente 50% de cada uma das doze frações ou fogos. Não é proprietária em 100% de nenhuma das frações.

72. Logo, nenhum das despesas apresentadas, mesmo que suportadas na totalidade pela requerente podem ser aceites em 100%, tendo de ser na sua proporção.

73. Também se verifica que em duas dessas frações desse imóvel, não estão arrendadas, pelo que quanto a essas duas frações das 12 existentes, não se obteve rendimentos prediais (especificamente o ...Dto. e ...Esq.).

74. Assim as despesas e o IMI suportado do sobre esta duas frações não podem ser aceites, nos termos do artigo 8.º e 41.º,

75. Assim, verifica-se que sendo a requerente proprietária de 50% de 12 frações, e que apenas 10 frações obteve rendimentos prediais, apenas 83% (10/12) dos encargos são suscetíveis de ser aceites, e no caso da requerente como apenas detém 50% do predito, apenas pode deduzir 50% desses 83%.

76. Face ao exposto, cabe ao presente tribunal arbitral analisar individualmente cada uma das situações identificadas, e tendo em atenção que a requerente é proprietária de um imóvel em regime de propriedade vertical (não horizontal), sendo que todas as despesas relativas ao edifício apenas devem ser consideradas na proporção da titularidade da requerente. E isto inclui as despesas específicas a as divisões arrendadas do prédio, que devem ser visas na mesma proporção da titularidade.

QUANTO AO IMI SUPORTADO PELA REQUERENTE EM 2012.

77. A requerente pagou IMI **€3.891,69**, na seguinte discriminação de valores:

- i** Relativo ao prédio com o **artº ...** a importância **€3.096,37** (correspondente a 50% do montante total liquidado de €6.192,75).
- ii** Relativo ao prédio com o **artº ...** a importância **€547,15** (correspondente a 50% do montante total liquidado de €1.094,29).
- iii** Relativo ao prédio com o **artº ...** a importância **€171,92** (correspondente a 50% do montante total liquidado de €343,84).
- iv** E da fração autónoma com o **artº ... G** a importância **€76,25**, (correspondente à totalidade do imposto liquidado).

78. AT apenas reconheceu como despesa dedutível ao rendimento bruto o montante de €1.992,16, correspondente a:

- i** 1.716,01 do prédio com o artigo 79.º,
- ii** 122.55€ quanto ao prédio artigo 419.º,
- iii** 147.79 quanto ao prédio com o artigo 103.º
- iv** 6,11€ quanto a fração autónoma com o artigo ... G.

78. Sobre a dedutibilidade do Imposto Municipal sobre os Imóveis nos rendimentos patrimoniais, diz-nos o artigo 41.º n.º 1 do CIRS, o qual estabelece a base:

*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.***

79. Por outras palavras, são objeto de dedução o IMI pago nesse ano sobre os prédios arrendados.

80. Face ao exposto, verificado que o IMI suportado pelo sujeito passivo, é aceite para dedução no rendimento bruto da Categoria F, a questão que se coloca e cabe ao presente tribunal decidir, consiste em determinar quais os montantes corretos para dedução.

81. Ao que já foi dito quanto ao prédio com o **artº 79**, apenas 10 dos 12 fogos se obteve rendimentos prediais.

82. Nestes termos a aplicação correta do artigo 41.º n.º1, sobre os encargos de IMT apenas poderá incidir sobre os de 10 dos 12 fogos e sobre a proporção que a requerente detém do imóvel, respetivamente 50% de 83% (10/12)

83. O IMI total do prédio foi de €6.192,75, a parte correspondente a requerida foi de **€3.096,37** - correspondente a 50%.

84. Assim deste valor, apenas 83% pode ser considerado, assim face ao que foi dito, tem de ser aceite como dedução para efeitos de categoria F, quanto ao prédio com o artº 79, o montante de valor de 2.569.99€, que pode ser calculado de duas formas: **(6.192,75*83%)*50%, ou (6.192,75*50%)*83%.**

85. Quanto ao prédio com o **artº 419**, é composto por duas lojas e três habitações (uma em cada piso) e o rendimento declarado refere-se ao arrendamento das duas lojas e do 1º andar.

86. Verifica-se que requerente detém 50% do prédio em propriedade vertical, pelo que apenas poderá ser deduzido a sua parte 50% do IMI pago na totalidade.

87. Quanto ao IMI pago, foi apenas considerada pela AT a importância de 122.55€, face ao montante pago de €547,15 (correspondente a 50% do montante total liquidado de €1.094,29).

88. Assim, tendo em consideração ao que já foi dito quanto ao prédio com o artigo 79.º, verifica-se que apenas parte do imóvel está arrendado, pelo que apenas parte do IMI pode ser deduzido, no termo do artigo 41.º n.º 1.

89. Como o prédio se encontra em propriedade vertical, composto por 5 frações, apenas 3 podem ser consideradas por serem as únicas arrendadas, assim apenas 60% (3/5) do imposto pode ser considerado, pelo que dos €1.094,29, apenas 656.57€ é aceite para efeito de dedução e como a requerente apenas detém 50%, o valor a deduzir é de 328.28€. Ou seja: $(1.094.29 * 60%) * 50\%$

90. Quanto ao prédio com o **artº 103**, não suscita nenhuma questão quanto a dedução do IMI pago. Pelo que mantem-se a posição da AT, quanto a dedutibilidade de IMI no valor de 147.79€.

91. Quanto a fração autónoma do **artº ... G**, em regime de propriedade horizontal, a requerente é a única proprietária e liquidou o imposto de 76.25€.

92. A fração encontra-se arrendada, pelo que os rendimentos auferidos são de Categoria F, e assim tem de ser aceites nos termos do artigo 41.º n.º1, o IMI como dedução no valor de 76.25€.

93. Quanto ao IMT declara-se a ilegalidade o ato de liquidação e revisão oficiosa, devendo ser legalmente admitidas como dedutíveis o Imposto Municipal sobre Imóveis, nos rendimentos de categoria F da requerente no ano de 2012, respetivos a cada prédio do qual obtêm os referidos rendimentos, no montante específico de 2.569.99€ quanto ao artigo ..., de 328.28€ quanto ao artigo ..., 76.25€ quanto ao artigo ..., e 147.79€ quanto ao artigo 103.º, o que perfaz um total de 3.149,31€.

QUANTO AO CUSTO DE FORNECIMENTO E INSTALAÇÃO DE EQUIPAMENTO DE COZINHA NO ... ANDAR DTº DO PRÉDIO COM O ARTº 79.

94. Relativamente às despesas com o fornecimento e instalação de uma cozinha no ... andar Dtº do prédio com o artº 79 foi reconhecido apenas o valor de €223,60, correspondente a metade do custo da montagem, no valor de €427,70, comprovado com o documento de venda a dinheiro nº 101-33103/2012 da empresa C..., Lda.

95. Mas não foi, por sua vez, considerado o custo do próprio material e equipamento instalados, no montante de €1.263,88, comprovado pela fatura nº 367/0000111998 da D.. .

96. Quanto ao custo do material e equipamento no montante de €1.263,88, comprovado pela fatura nº 367/0000111998 da D..., esta despesa não foi considerada para efeitos de dedução do artigo 41.º.

97. Trata-se conforme se comprova com os documentos juntos, que os custos da montagem diz respeito ao material e equipamento correspondente a fatura nº 367/0000111998, praticado por duas entidades distintas, que resultou na instalação de uma cozinha no ... dto do prédio com o artigo 79.º.

98. O local do transporte e instalação é o de Rua ... em Lisboa, conforme documento.

99. Como já foi referido, a renovação dos móveis de cozinha, são aceites como despesas de manutenção.

100. A cozinha de uma casa, sendo um instrumento fundamental e comum para o dia a dia, é composta pelo material que a compõem (armários, maquinas), a qual é efetivamente alvo de manutenção e conservação, mesmo que essa manutenção resulte da implementação de um novo material de cozinha.

101. Mais se diz que de acordo com o artigo 1074.º n.º 1 do Código Civil, "*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.*"

102. Verifica-se que as despesas com o material e as despesas com a instalação e transporte, preenchem os requisitos de dedutibilidade do artigo 41.º n.º1, por se destinarem a manutenção e conservação do imóvel que incumbe ao sujeito passivo.

103. Assim tem de ser aceite na sua totalidade os encargos suportados pelos documentos nº 101-33103/2012 e nº 367/0000111998.

104. Conforme o que já foi escrito, relativamente ao imóvel artigo 79.º, a requerente apenas possui 50% do mesmo do prédio, e conseqüentemente é apenas proprietária de 50% da fração arrendada, pelo que as despesas só podem ser aceites nessa mesma proporção, quanto a essa fração.

105. Assim apenas é aceite o montante de **845.79€** ((1691.58=427.70€+1263.88€)*50%).

106. Face ao exposto declara-se a ilegalidade o ato de liquidação e revisão oficiosa, quanto a dedutibilidade da despesa supra referida com o artigo 79.º nos termos do artigo 41.º n.º1 do CIRS, despesa legalmente dedutível sobre os rendimentos de Categoria F da requerente no ano de 2012 no valor 845.79€.

QUANTO AO FATURAS DE FORNECIMENTO DE ÁGUA DA EPAL

107. O contribuinte apresentou faturas respeitantes ao fornecimento de água pela EPAL ao prédio com o artº 79, no montante total de €74,09.

108. Como já foi dito, as despesas da água e luz, são abrangidas pelo conceito de despesas de manutenção do artigo 41.º n.º1, pelo que tem de ser aceite.

109. Conforme o que já foi escrito, relativamente ao imóvel artigo 79.º, a requerente apenas possui 50% do mesmo, pelo que as despesas só podem ser aceites nessa mesma proporção.

110. Todavia como 1 das frações, não se encontra a auferir rendimentos prediais, e é utilizada por um dos herdeiros, não pode ser considerada quanto a essa fração esta despesa. Quanto a outra fração devoluta de pessoas, como não tem uso desde logo também não contribuiu para o valor desta despesa.

111. Assim, conforme o que já foi dito, quanto a estas despesas, apenas 50% dos 92% (11/12), do edifício são aceites.

112. Apenas é aceite a despesa no montante de 33.71€ $((74.09*91%)*50\%)$.

113. Face ao exposto declara-se a ilegalidade o ato de liquidação e revisão oficiosa, quanto à dedutibilidade da despesa do fornecimento de água do prédio com o artigo 79.º nos termos do artigo 41.º n.º1 do CIRS, despesa legalmente dedutível sobre os rendimentos de Categoria F da requerente no ano de 2012 no valor 33.71€.

QUANTO AO SEGURO DE ACIDENTES DE TRABALHO.

114. Não foi reconhecido como despesa dedutível o prémio pago pelo seguro de acidentes de trabalho das empregadas que prestam serviço ao prédio com o artigo 79.º,

porteira e empregada de limpeza, contratados com a Companhia de Seguros Lusitânia, SA, no montante de € 356,69.

115. Tem de existir um nexo de causalidade entre as despesas efetuadas e o prédio em questão.

116. No caso das despesas de seguro de acidentes de trabalho, a requerente não conseguiu demonstrar esse nexo de causalidade entre o seguro e o prédio, ou seja, não se comprova que o seguro contraído diga respeito ao trabalho prestado no edifício.

QUANTO AO ENCARGOS COM O PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURANÇA SOCIAL DA PORTEIRA E EMPREGADA DE LIMPEZA DO PRÉDIO

117. O despacho impugnado não aceitou as despesas de contribuições para a segurança social da porteira e empregada de limpeza do prédio com o artigo 79.º, no montante de €5.214,24, do qual a contribuinte suportou 50% - €2.607,12.

118. Tem de existir um nexo de causalidade entre o trabalho prestado, e o prédio. Sendo que não foi suscitado por qualquer das partes, que os serviços tenham sido prestados em qualquer das frações, é dado como provado que os serviços foram realizados nas áreas em comuns daquele prédio.

119. Em primeiro, vamos verificar se as despesas incorridas com a porteira e a empregada de limpeza, são aceites nos termos do artigo 41 n.º 1 do CIRS, ou seja, se o ordenado das mesmas é dedutível aos rendimentos brutos dos rendimentos prediais.

120. Assim, chegamos a conclusão, face ao que já foi dito quanto as despesas de manutenção, as despesas com porteiras e empregas, especificamente através da contratação como empregador ou através de contratação por outro meio, são ambos aceites.

121. Chegámos à conclusão afirmativa, que os custos com a porteira e empregada de limpeza, tem de ser aceites como deduções, no sentido de serem despesas de manutenção e conservação, que incumbem ao proprietário ou proprietários do prédio, neste caso o sujeito passivo.

122. Não existe qualquer dúvida que o ordenado da porteira, é uma "despesas de manutenção e de conservação", uma vez que as funções podem ser tanto de manutenção (limpeza) e conservação (pequenas reparações).

123. E assim, o ordenado da porteira e empregada de limpeza, é composto por todas as contribuições e subsídios fornecidos pelo Empregador, quer de forma obrigatória por legislação, ou facultativa.

124. Sendo as contribuições à Segurança Social por parte do Entidade Empregadora, obrigatórias, para benefício último do trabalhador, as mesmas têm efetivamente de ser entendidas como parte integrante do Ordenado.

125. Se não vejamos o que nos diz o Código de trabalho:

126. Face ao exposto as contribuições ou taxa contributiva, são uma parte integrante do ordenado, sendo assim uma parte integrante das despesas, e como ficou escrito, os ordenados da porteira e empregada de limpeza, desde que se comprove e estabelecido o nexo de causalidade com o prédio dos rendimentos, essas despesas estão incluídas no conceito de despesas de manutenção.

127. Mais se diz, que constituem uma despesa obrigatória como entidade empregadora, que é proprietária de um edifício em propriedade vertical, no qual realiza uma atividade de manutenção e conservação do prédio.

128. Pelo que sendo uma parte integrante do custo que o sujeito passivo tem com a porteira e/ou empregada de limpeza, através do pagamento do vencimento, e sendo esse vencimento aceite como "despesas de manutenção e conservação", desde logo tem de ser aceite o custo na sua globalidade, porque se trata de uma despesas obrigatória, e o ordenado deve ser entendido como um todo, e não só na parte como faz a AT do pagamento direto ao trabalhador.

129. Deve ser aceite, e conforme o que já foi escrito, relativamente ao imóvel artigo 79.º, a requerente apenas possui 50% do mesmo, sobre 83% (apenas 10 de 12 frações são abrangidas), pelo que as despesas só podem ser aceites nessa mesma proporção

130. Assim apenas é aceite a despesa no montante de 2.607.12€ ((5.214,24€*50%)*83%).

131. Face ao exposto declara-se a ilegalidade o ato de liquidação e revisão oficiosa, quanto à dedutibilidade da despesa das contribuições para a Segurança Social da porteira e

empregada de limpeza do prédio com o artigo 79.º nos termos do artigo 41.º n.º1 do CIRS, despesa legalmente dedutível sobre os rendimentos de Categoria F da requerente no ano de 2012 no valor 2.163,90€.

J- DECISÃO

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide-se:

I. Julgar procedentes o pedido de declaração de ilegalidade parcial dos atos tributário em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, n.º 2014 004227450, por vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração parcial da sua ilegalidade e anulação, e a subsequente aceitação da dedutibilidade das despesas nos termos do artigo 41.º n.º1 do CIRS sobre os rendimentos de Categoria F da requerente no ano de 2012 no valor global de 6.192,71€

II. Fixa-se o valor do processo em 10.458.07€ do valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixa-se as custas, no respetivo montante em 918,00€ (novecentos e dezoito euros), a cargo da requerente (41% de 918,00€: 376.38€) e requerida (59% de 918€: 541.62) proporcionalmente quanto ao valor do pedido e ao valor da anulação de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 10 de Novembro de 2014.

O Árbitro

Paulo Renato Ferreira Alves