

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 587/2017-T

Tema: IRS – Rendimentos Prediais – Dedução de despesas de gestão de prédio.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

- 1.** A..., NIF..., com morada no ..., n.º..., ...-... Lisboa (doravante, a “Requerente”), veio, nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, com a intervenção de árbitro singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “Requerida” ou “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade parcial e consequente anulação da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, “IRS”) n.º 2014..., de 26 de junho de 2014, relativa ao exercício fiscal de 2012, no montante de €4.005,18, e do indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2014..., apresentado na sequência do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2014..., relativa à referida liquidação.
- 2.** A Requerente invoca, em síntese, que:

 - 2.1.** É usufrutuária do prédio urbano sito na Rua ..., constituído em regime de propriedade vertical, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo U-... da freguesia de ... (doravante, o “Prédio”).
 - 2.2.** No ano de 2012, a Requerente recebeu rendas do Prédio, que se encontrava totalmente arrendado, tendo, consequentemente, apresentado a declaração modelo 3 do IRS declarando os rendimentos prediais obtidos.

- 2.3.** Em 20 de julho de 2013, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2013..., na qual foi apurado um montante a pagar de €33.208,63, o qual foi pago pela Requerente em 28 de agosto de 2013.
- 2.4.** Tendo em conta as suas condições pessoais, atenta a sua idade, entregou a administração do edifício a uma empresa da especialidade que providenciou pela realização de todas as operações relacionadas com a gestão e o funcionamento normal do prédio.
- 2.5.** Para o efeito, celebrou um contrato de prestação de serviços, por avença, pelo valor de €738,00 mensais, tendo pago, em 2012, o montante total de €8.856,00.
- 2.6.** Posteriormente, foi notificada pela AT para corrigir a Declaração Modelo 3 de IRS que havia entregue - e em que incluiu o montante referido no número anterior a título de despesas de manutenção e conservação -, com a justificação de que estas despesas não seriam enquadráveis no artigo 41.º do Código do IRS por a administração do imóvel ter sido exercida por um terceiro e não pela própria.
- 2.7.** Neste contexto, apresentou documentos físicos comprovativos de ter incorrido nos referidos gastos junto da AT.
- 2.8.** Os referidos documentos não foram postos em causa, nem na sua substância, nem quanto à realização efetiva da despesa, nem sequer quanto à sua idoneidade documental.
- 2.9.** Em todo o caso, apresentou a Declaração Modelo 3 do IRS de substituição que lhe era exigida, na qual não incluiu aquelas despesas, o que originou a liquidação de IRS, no valor de €37.213,81, ou seja, com um valor adicional de €4.005,18, onde estão incluídos €152,82, a título de juros compensatórios.
- 2.10.** Com base na declaração entregue segundo as instruções do Serviço de Finanças, a Requerente pagou o montante adicional de €4.005,18, mas apresentou reclamação graciosa por discordar do entendimento preconizado pela Requerida.
- 2.11.** A reclamação graciosa foi indeferida com o seguinte fundamento: *“as despesas com gestão de imóveis não são despesas de manutenção nem de conservação, pois decorrem da forma adotada pela ora reclamante para gerir o imóvel, o de recorrer a*

uma prestação de serviços praticada por terceiros para tal efeito, pelo que não poderão ser consideradas para efeitos do estabelecido no art.º 41º do CIRS, por falta de suporte legal”.

- 2.12.** Face a esta decisão, apresentou recurso hierárquico da decisão do Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Lisboa-..., cujo desfecho foi a decisão de indeferimento, mas agora também porque *“o recurso hierárquico não deve constituir uma duplicação dos argumentos aduzidos em momento anterior, já conhecidos e valorados pela administração tributária. Mas antes serve para converter, de forma fundamentada, os entendimentos vertidos pelos serviços e com os quais não se concorda, apresentando novos factos não tomados em consideração pelos serviços, quer por desconhecimento quer por indevida valoração...”*.
- 2.13.** A fundamentação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico é estranha quando afasta o princípio do duplo grau de decisão obrigatória previsto nos artigos 56.º da Lei Geral Tributária (doravante, “LGT”) e 41.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).
- 2.14.** O regime legal dos procedimentos tributários gerais não se confunde visto que não foi apresentada nova reclamação graciosa, mas um novo pedido de apreciação que vem expressamente consagrado na lei – o recurso hierárquico.
- 2.15.** Da interpretação dos artigos 56.º da LGT e 41.º do CPPT conjugada com o artigo 76.º do CPPT encontra-se expressamente contemplada a possibilidade de apresentar recurso hierárquico da decisão desfavorável tomada em sede de reclamação graciosa.
- 2.16.** A AT está obrigada a pronunciar-se sobre as questões apresentadas, tenham ou não os mesmos fundamentos, além de que, a decisão desfavorável do recurso hierárquico é suscetível de recurso à via judicial.
- 2.17.** A decisão de indeferimento enferma de vício de violação de lei por errada aplicação das normas aos factos ocorridos e procedimentos utilizados, o que deve conduzir à anulação da decisão do recurso hierárquico.
- 2.18.** A decisão de indeferimento enferma, igualmente, de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito quando sanciona o entendimento de que na

determinação da matéria coletável da Categoria F que originou a liquidação não devem ser consideradas as despesas suportadas com a empresa que realizou a administração do condomínio do prédio por não serem enquadráveis no artigo 41.º do Código do IRS.

- 2.19.** Para efeitos de apuramento do rendimento líquido da Categoria F, o artigo 41.º, n.º 1 do Código do IRS considera dedutíveis as (i) despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, (ii) sejam por ele suportadas, (iii) e estejam documentalmente provadas, bem como (iv) o IMI e o Imposto do Selo (“IS”) que incidam sobre o prédio.
- 2.20.** No elenco de despesas elegíveis, o legislador só enuncia as condições referidas. Não menciona se as mesmas derivam do exercício direto ou indireto pelo sujeito passivo da administração do prédio, bastando-se com o facto de as mesmas terem sido suportadas pelo sujeito passivo, imputáveis ao prédio arrendado e efetivamente realizadas.
- 2.21.** O legislador determina que são despesas elegíveis as derivadas dos custos que o condómino (neste caso o proprietário) deva suportar com a administração da fração no prédio constituído sob a forma de propriedade horizontal ou do prédio em regime de propriedade vertical.
- 2.22.** As despesas de manutenção compreendem a gestão do imóvel e são aquelas que digam respeito ao dia-a-dia do edifício, nomeadamente as despesas com energia, água, manutenção de elevadores, limpeza, porteiros e todas as despesas de administração corrente.
- 2.23.** Nas despesas de administração do condomínio, independentemente de se tratar de propriedade horizontal ou de propriedade vertical, no que se refere a prédios arrendados só se pode analisar a sua indispensabilidade pelo que será irrelevante que a administração seja exercida pelo proprietário ou por alguém por si contratado para o efeito.

- 2.24.** A lei não o distingue e a AT não fundamenta – incorrendo, assim, em falta de fundamentação - a razão para a discriminação consoante a administração seja levada a cabo pelo próprio sujeito passivo ou quando este incumba essa tarefa a terceiros.
- 2.25.** A decisão de indeferimento é ilegal por falta de fundamentação, pois a decisão não permite determinar qual a razão que leva a Requerida a distinguir a aceitação de custos enunciados no artigo 41.º do Código do IRS em função da natureza dos edifícios, e ainda qual a razão pela qual o beneficiário do rendimento é obrigado a exercer ele próprio diretamente a administração do edifício sem que possa ser considerado custo elegível a despesa que efetue com a entrega dessa tarefa a terceiros.
- 2.26.** Não parece que o legislador tenha pretendido que o titular de rendas em prédios constituídos em propriedade vertical fosse obrigado a ser ele próprio a administrar o prédio, caso assim fosse, ocorreria uma violação flagrante do princípio da igualdade dos contribuintes perante a lei.
- 2.27.** Existe erro de direito imputável à AT pelo que são devidos juros indemnizatórios.
- 3.** Por seu turno, a AT defende que:
- 3.1.** Os montantes pagos a uma empresa pela gestão do prédio em regime de propriedade total de que a Requerente é usufrutuária não integram as despesas de manutenção a que se refere o artigo 41.º, n.º 1 do Código do IRS.
- 3.2.** A lei tributária não define o conceito de despesas de manutenção e de conservação pelo que é de recorrer à noção civilística prevista no artigo 11.º do Regime do Arrendamento Urbano relativa a obras de conservação e à determinação de quais são as que incumbem ao senhorio.
- 3.3.** As despesas de manutenção e conservação consistem em todas as despesas necessárias, efetuadas com obras de conservação ordinária, de reparação e limpeza geral do prédio, obras impostas pela Administração Pública, e, em geral, todas 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 mesmo e na suscetibilidade de ele gerar rendimentos.

- 3.4.** As despesas que a Requerente quer ver deduzidas não consistem em despesas de manutenção e conservação do imóvel de que é usufrutuária, mas a uma avença paga a uma empresa pelos serviços de gestão do prédio.
- 3.5.** As despesas em apreço não foram realizadas para reparar, beneficiar ou melhorar o imóvel a fim de manter ou aumentar o rendimento do prédio com as rendas auferidas.
- 3.6.** O legislador previu no artigo 41.º, n.º 2 do Código do IRS, mas para as frações de prédio em regime de propriedade horizontal, a possibilidade de deduzir os encargos de conservação, fruição e outros que, nos termos da lei civil, o condómino deva obrigatoriamente suportar, por ele sejam suportados e se encontrem documentalmente provados. A previsão da norma arreda os prédios em propriedade total.
- 3.7.** O artigo 1414.º do Código Civil refere que as frações de que um edifício se compõe, em condições de constituírem unidades independentes, podem pertencer a vários proprietários diversos em regime de propriedade horizontal.
- 3.8.** A propriedade horizontal tem composição, natureza e um regime jurídico de administração próprio, distinto de um prédio constituído em propriedade total, em que há um edifício único, um só proprietário, com todos os direitos que a lei lhe confere na administração e gestão do prédio, esteja ou não arrendado.
- 3.9.** Não é transponível para o proprietário de um prédio em regime de propriedade total, o conjunto de direitos dos condóminos de um prédio constituído em propriedade horizontal, as limitações ao seu exercício ou a forma de representação na administração das partes comuns, bem como a responsabilidade dos condóminos pelos encargos de conservação e gestão dessas mesmas partes.
- 3.10.** O Código Civil distingue as duas realidades, definindo um regime detalhado para uma e outra. O legislador fiscal não prevê o mesmo tratamento para os proprietários de prédios em propriedade total e para os condóminos no que toca a despesas dedutíveis nos rendimentos da Categoria F do IRS, conforme o artigo 41.º, n.ºs 1 e 2 do Código do IRS.

- 3.11.** A interpretação da Requerente viola o artigo 9.º, n.º 2 do Código Civil que dispõe que o intérprete não pode considerar o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.
- 3.12.** O intérprete e aplicador não pode afastar-se dos critérios gerais da interpretação da lei fiscal em conformidade com os artigos 11.º, n.º 1 da LGT e 9.º do Código Civil.
- 3.13.** A atuação da AT não violou o princípio da igualdade dado que tratou de forma diferentes situações que são diferentes.
- 3.14.** Não existe falta de fundamentação do despacho dado que a razão para a não aceitação da dedução dos encargos com a gestão do prédio na categoria F de IRS se mostrar exposta de forma clara, suficiente e totalmente congruente, não carecendo, para a sua cognoscibilidade, de se desenvolver o diferente tratamento do artigo 41.º, n.º 2 do Código do IRS para os encargos na propriedade horizontal.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 4.1.** A Requerente é usufrutuária do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo U-... da freguesia de ..., constituído em propriedade total.
- 4.2.** O prédio encontrava-se totalmente arrendado e as rendas foram declaradas na Declaração Modelo 3 do IRS referente ao exercício fiscal de 2012, enquanto rendimento da Categoria F – rendimentos prediais.
- 4.3.** A Requerente celebrou um contrato de prestação de serviços de administração do imóvel, por avença, pelo valor de €738,00 mensais, perfazendo o montante total de €8.856,00.

- 4.4. O montante dos serviços foi declarado na modelo 3 de IRS do ano de 2012, enquanto dedução específica da Categoria F.
- 4.5. Os serviços contratados pela Requerente respeitam à gestão do Prédio, por parte da sociedade B..., Lda..
- 4.6. Dos rendimentos auferidos resultou um montante a pagar de €33.208,63, a título de IRS.
- 4.7. Posteriormente, a AT notificou a Requerente para corrigir a Declaração Modelo 3 de IRS que havia entregue em que incluiu aquele montante a título de despesas de manutenção e conservação.
- 4.8. Pese embora não tenha concordado com a decisão da AT, a Requerente apresentou uma Declaração Modelo 3 do IRS de substituição, na qual excluiu aquelas despesas, o que originou a liquidação de IRS no valor de €37.213,81, ou seja, um valor adicional de €4.005,18, onde estão incluídos €152,82, de juros compensatórios.
- 4.9. Com base na declaração entregue, segundo as instruções do Serviço de Finanças, a Requerente pagou, adicionalmente, €4.005,18, mas apresentou reclamação graciosa.
- 4.10. Da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a Requerente apresentou recurso hierárquico que foi igualmente indeferido por despacho da Chefe da Divisão da DSIRS/Divisão de Administração, mantendo o entendimento da decisão reclamada.

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

- 4.12. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*Cfr.* artigo

123.º, n.º 2 do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (doravante, “CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT).

4.13. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito.

4.14. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

B. DO DIREITO

B1. *Thema decidendum*

5.1. A questão jurídica principal no presente processo respeita à qualificação, ou não, dos montantes pagos a uma empresa pela gestão de prédio em propriedade total como despesas de conservação e manutenção nos termos e para os efeitos do artigo 41.º, n.º 1 do CIRS, ou a possibilidade de reconduzir os referidos montantes a encargos de conservação, fruição e outros que, nos termos da lei civil, o condómino deva obrigatoriamente suportar, para efeitos do número 2 do referido artigo.

B2. Da interpretação do artigo 41.º, n.º 1 do Código do IRS

5.2. Começaremos, então, pela interpretação do artigo 41.º, n.º 1 do Código do IRS, já que a recondução dos referidos montantes a esta previsão legal torna desnecessária a análise da possibilidade de recondução dos mesmos ao artigo 41.º, n.º 2 do mesmo Código.

5.3. Ora, durante o exercício fiscal de 2012, como foi, aliás, alegado pelas partes, a redação do artigo 41.º do Código do IRS (dedução específica da Categoria F), era a seguinte:

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

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

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

5.4. Importa, assim, confirmar a possibilidade de a Requerente deduzir os montantes pagos a um terceiro para assegurar operações relacionadas com a gestão e o funcionamento normal do prédio, a título de despesas de *manutenção* ou de *conservação* nos termos do artigo 41.º, n.º 1 do Código do IRS.

5.5. A possibilidade de ser exercido o direito à dedução, para os efeitos do artigo 41.º, n.º 1 do Código do IRS, no caso concreto – e na opinião deste Tribunal - depende da verificação cumulativa de quatro requisitos: (i) *de as despesas poderem ser reconduzidas ao conceito de manutenção ou conservação*; (ii) *de incumbirem ao sujeito passivo*; (iii) *de serem efetivamente suportadas pelo sujeito passivo*; e (iv) *de se encontrarem documentalmente provadas*.

5.6. Relativamente aos requisitos para que seja possível operar a dedução específica da Categoria F (Rendimentos Prediais) já se pronunciou, inclusivamente, o Tribunal Arbitral constituído junto do CAAD no processo n.º 338/2016-T, em termos semelhantes, ao referir que “[a] disposição legal citada define, sem, contudo, tipificar, os gastos - despesas e encargos - considerados indispensáveis à obtenção do rendimento, fazendo depender a sua dedutibilidade dos seguintes pressupostos legais:

- Configurarem-se como despesas de manutenção e conservação;

- *Incumbirem ao sujeito passivo;*

- *Serem efetivamente suportadas e documentalmente provadas.*” (Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 338/2016-T, de 10/03/2017, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>).

5.7. Ora, quanto aos requisitos (iii) e (iv) *supra*, a verificação dos mesmos, tendo sido invocada pela Requerente, não foi posta em causa pela AT, pelo que se têm por verificados, não sendo necessário tecer considerações adicionais a esse respeito.

5.8. Relativamente ao requisito (i), *i.e.*, tratar-se de *despesas de manutenção ou conservação*, como bem salienta a AT e é, aliás, confirmado pelo Acórdão antes referido, a lei não define exatamente o que se encontra abrangido pelos referidos conceitos.

5.9. Em todo o caso, estes têm vindo a ser trabalhados pela jurisprudência e pela doutrina.

5.10. Assim, em primeiro lugar, importa salientar que a jurisprudência, reconhecendo a falta de uma definição de *despesas de manutenção e conservação*, tem vindo a defender o recurso às noções civilísticas constantes do Regime do Arrendamento Urbano.

5.11. Neste sentido, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 088/16, de 06/07/2016, no qual se decidiu que despesas de manutenção e conservação podem 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.*” (**negritos e sublinhados nossos**).

5.12. Ora, concordamos com a jurisprudência estadual no sentido em que na falta de um conceito de *obra* de conservação no Código do IRS, podemos lançar mão do conceito, tal como este resulta da legislação civil.

- 5.13.** Como resulta, assim, da jurisprudência acima citada, as “*obras de conservação*” tal como definidas no Regime do Arrendamento Urbano devem ser consideradas custos de conservação ou manutenção (dependendo dos casos), para efeitos do artigo 41.º, n.º 1 do Código do IRS.
- 5.14.** Cumpre, contudo, aferir se, para além dos custos com *obras de conservação* existem mais encargos que possam ser reconduzíveis ao conceito de *despesas de manutenção ou de conservação*. A resposta, de acordo com este Tribunal, não pode deixar de ser positiva.
- 5.15.** A possibilidade de serem deduzidos outros encargos, para além das obras de conservação resulta, conforme demonstraremos: (i) do elemento literal do artigo 41.º, n.º 1 do Código do IRS; e (ii) da função das deduções específicas no âmbito do Código do IRS.
- 5.16.** Com efeito, a terminologia “*despesas*” prevista no artigo 41.º, n.º 1 do Código do IRS, é mais ampla do que “*obras*” - conforme resultava do já revogado artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 321-B/90 de 15-10-1990 e do artigo 1074.º Código Civil -, ainda que *obras* seja entendido latamente como abrangendo, por exemplo, *limpeza geral do prédio*. Por outro, o artigo 41.º, n.º 1 do Código do IRS prevê, para além das despesas de “*conservação*”, a dedutibilidade de despesas de “*manutenção*”, o que também aponta para um leque de dedutibilidade mais lato (*i.e. conservação e manutenção* aponta para uma realidade mais lata do que *obras de conservação ordinária e extraordinária*).
- 5.17.** Acresce que as deduções específicas – nomeadamente as da Categoria F - têm como função a determinação do rendimento líquido de cada categoria de rendimento de forma a que a tributação respeite o princípio da capacidade contributiva.
- 5.18.** Desta feita, em suma, se na densificação do conceito de “*obras de conservação*”, podemos lançar mão do Regime do Arrendamento Urbano/Código Civil, importa não esquecer que a terminologia utilizada pelo legislador fiscal é mais lata, abarcando “*obras*”, mas também outros dispêndios (“*despesas*”) de manutenção e/ou de conservação.

- 5.19. Por outras palavras, os conceitos utilizados no artigo 41.º, n.º 1 do Código do IRS, na redação em vigor à data dos factos, não são totalmente sobreponíveis com conceitos próprios do direito civil.
- 5.20. Não será, em todo o caso, surpreendente, que os conceitos de “*despesas de manutenção e de conservação*” previstos no artigo 41.º do Código do IRS não tenham, necessariamente, um equivalente perfeito na lei civil.
- 5.21. Com efeito, (i) por um lado, os conceitos de “rendimentos prediais”, decorrentes do Código do IRS, e “rendas” resultantes do direito civil, também não são coincidentes, pelo que também parece coerente que as despesas de manutenção e de conservação previstas para efeitos da Categoria F não sejam iguais às “obras” previstas no contexto dos contratos de arrendamento previstos pela lei civil; e (ii) por outro lado, como referido, as deduções específicas cumprem um propósito próprio no Código do IRS, o de assegurar a tributação de acordo com a capacidade contributiva, pelo que estes conceitos, no contexto do Código do IRS, não devem ser interpretados restritivamente.

SENÃO VEJA-SE:

- 5.22. Os rendimentos enquadráveis no artigo 8.º do Código do IRS, relativo aos rendimentos prediais, não se cingem às rendas resultantes de um contrato de arrendamento, *i.e.*, o Código do IRS adota um conceito de rendimento predial que abrange tipos contratuais/fontes geradoras que vão muito para além do contrato de arrendamento.
- 5.23. O mesmo é dizer que o conceito de “renda”, para efeitos fiscais, é amplo e não necessariamente coincidente com o conceito civil.
- 5.24. Neste sentido, defende RUI DUARTE MORAIS que “[a] lei fiscal, no n.º 2 do art. 8.º, acolhe um **conceito amplo de renda**, por evidentes razões de prevenir formas de elisão fiscal, ou seja, a celebração de **outros negócios de efeito económico equivalente tipificados na lei**. Assim, é renda tudo o que for devido ao proprietário pela cedência do uso do prédio, mesmo quando acompanhada da prestação de alguns

serviços (desde que estes não se enquadrem no exercício de uma actividade empresarial) (...)". (RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, Coimbra: Almedina, 2006, p. 97) (**negritos e sublinhados nossos**).

5.25. Também ANDRÉ SALGADO MATOS defende que “[o] CIRS chama rendas aos rendimentos prediais, mas a expressão é equívoca. No Direito civil e comercial, renda é a contraprestação típica do contrato de arrendamento. Ora da leitura do n.º 2 do presente artigo, que contém uma tipificação das rendas para efeitos fiscais, resulta que o CIRS não se ficou pela tributação das rendas em sentido restrito em sede da categoria F, não tendo sequer mencionado o vocábulo arrendamento. Trata-se, mais uma vez, de uma preocupação em atingir os rendimentos enquanto expressão material de capacidade contributiva, independentemente das qualificações, legais ou convencionais, juridicamente correctas, erróneas ou mesmo fraudulentas dos seus títulos jurídicos.” (ANDRÉ SALGADO MATOS, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) anotado*, Coimbra: Instituto Superior de Gestão, 1999, p. 155).

5.26. Houve, assim, por parte do legislador, uma preocupação de adotar uma base de tributação lata, como forma de melhor refletir a capacidade contributiva.

5.27. Para efeitos de tributação em sede de IRS, o legislador adotou uma conceção de rendimento-acrécimo que “alarga a base de incidência a todo o aumento do poder aquisitivo” e através da qual se pretende “atender a todos os factores a considerar para se conseguir uma tributação fundamentalmente de acordo com a capacidade contributiva” (RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, Coimbra: Almedina, 2006, pp. 30 e 31).

5.28. JOSÉ CASALTA NABAIS defende que “(...) o princípio da capacidade contributiva implica, para o imposto sobre o rendimento, o chamado princípio do rendimento líquido (*Nettoprinzip*), 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 (Erwerbbräufwendungen)**, como expressão

negativa da capacidade contributiva que são, devem ser excluídos desse rendimento, exclusão que, naturalmente, já não vale relativamente às despesas pessoais ou despesas da esfera privada não relacionadas com a actividade lucrativa, cuja consideração, a haver de fazer-se em sede do imposto sobre o rendimento (como, designadamente, os destinados à satisfação do mínimo de existência e à manutenção da família), não decorre do princípio do rendimento líquido (ao menos no seu sentido estrito ou objectivo).” (JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra: Almedina, 2009, p. 521) (**negritos e sublinhados nossos**).

5.29. Ora, conforme refere JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO “(...) economicamente só tem sentido tributar rendimentos líquidos, isto é, acréscimos patrimoniais a que foram abatidos os encargos necessários para os produzir e para manter íntegra a fonte produtora. (...). Constituem, pois, custo a abater ao valor das rendas, desde logo, as despesas de manutenção e de conservação de prédio. **A lei usa aqui uma definição larga e não estabelece quaisquer limitações, respeitantes à natureza das despesas de manutenção,** como sejam, as despesas de iluminação de vestíbulos e escadas, de funcionamento de elevadores, etc. Serão, por outro lado, despesas de conservação da mais variada natureza, que se destinam a conservar o prédio, a permitir que ele dure e mantenha a sua capacidade de produzir rendimento. **A única exigência que a lei faz** é que as despesas, de manutenção e conservação, sejam efectivamente suportadas pelo sujeito passivo, ou seja, por quem recebe a renda, e estejam documentalmente provadas.” (**negritos e sublinhados nossos**). (JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *IRS – Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 350).

5.30. Em suma, a uma base de tributação lata deve corresponder, simetricamente, uma conceção lata de deduções específicas (i.e., uma conceção lata de despesas de conservação e manutenção), de forma a que seja possível determinar o rendimento líquido do sujeito passivo.

5.31. Na decisão arbitral proferida no processo n.º 435/2014-T, de 10/11/2014, sustentou-se que “[e]fetivamente, de acordo com o referido princípio constitucional, no presente caso, é necessário existir uma 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.**” (***negritos e sublinhados nossos***).*

- 5.32.** Seguindo a mesma linha de orientação, a decisão arbitral proferida no processo n.º 338/2016-T, de 10/03/2017, refere que “[n]a tributação do rendimento pessoal, foi expressamente acolhido pelo legislador do IRS o princípio da tributação do rendimento acréscimo líquido. Assim, no âmbito das diversas categorias de rendimentos abrangidas pela incidência do IRS, a tributação dos rendimentos auferidos pelos sujeitos passivos residentes em território português incide, por regra, sobre o rendimento líquido auferido em cada ano pelos respetivos titulares. O rendimento líquido de cada categoria é o valor resultante da dedução ao respetivo bruto das despesas consideradas indispensáveis à sua obtenção”.
- 5.33.** Parece, com efeito, que a “manutenção” e “conservação” a que se refere o artigo 41.º, encontram um significado mais próximo da aptidão produtiva de um prédio, da capacidade de gerar rendimentos tributáveis na Categoria F, que extravasa a mera manutenção e conservação “física” de um dado prédio, efetuada através de obras.
- 5.34.** O mais relevante será, assim, na opinião deste Tribunal, e recuperando o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 088/16, de 06/07/2016, que as despesas tenham “repercussão no imóvel e na susceptibilidade de ele gerar rendimentos.”.
- 5.35.** No caso concreto, a Requerente entendeu que, dada a sua idade e condições pessoais, não teria condições para assegurar a fonte produtora ou, pelo menos, para assegurar a fonte produtora nos níveis pretendidos, caso tivesse de manter e conservar diretamente o prédio.
- 5.36.** Ora, a este respeito sempre será de salientar que é ao sujeito passivo que cumpre determinar quais os gastos que são necessários à obtenção do rendimento.
- 5.37.** Defendemos, com efeito, a adoção de um conceito amplo de “despesas de manutenção e de conservação”, como, aliás, tem vindo a ser proposto pela doutrina e jurisprudência.

5.38. Relembramos aqui, para além do acima referido, as palavras de MANUEL FAUSTINO quando defende que “(...) **não parece legítimo** interpretar restritivamente o conceito de despesas de manutenção, nomeadamente como respeitando exclusiva ou predominantemente a encargos relacionados com obras de construção civil ou equiparadas, pois todas estas, como vimos, cabem no conceito **de despesas de conservação**, nele se acomodando, do nosso ponto de vista, todos aqueles encargos que, estando devidamente documentados, tenham uma **conexão directa e imediata com o prédio enquanto realidade económica susceptível de produzir rendimento, ou dele não possa, sem grave atentado ao princípio da justiça da tributação por violação do princípio da capacidade contributiva, ser dissociadas**.

Isto inclui, por exemplo, despesas de natureza jurídica (v.g., aconselhamento jurídico, patrocínio judiciário em acções de despejo ou noutras relacionadas com os imóveis arrendados, despesas judiciais), despesas de mediação imobiliária ou de publicidade na colocação dos prédios no mercado do arrendamento, **despesas de administração do imóvel efectuadas por terceiros em nome e por conta do titular dos rendimentos**, despesas de avaliações (v.g., do estado do imóvel na sua totalidade ou quanto a partes integrantes – canalizações, instalações eléctrica, de gás, ar condicionado), despesas de natureza administrativa, designadamente as relativas a licenciamentos camarários para a realização de obras, seguros de incêndio e outros que cubram riscos inerentes ao prédio, etc.” (MANUEL FAUSTINO, IRS: A categoria F (Rendimentos prediais) revisitada, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 3, Coimbra: Almedina, outubro/2008, p. 102) (**negritos e sublinhados nossos**).

5.39. Também no Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 435/2014-T, já acima citado, parece ter sido seguida uma noção lata de “despesas de manutenção” que não se limita apenas às “obras” de conservação (à qual aderiu também o Processo n.º 157/2017-T), onde se defendeu que aquelas dizem respeito “(...) *ao dia a dia do edifício, tais como, a título exemplificativo, [a] energia, água, manutenção de elevadores, limpeza, porteiros, e todas as despesas de administração corrente*. 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 confiram um nível de habitabilidade idêntico ao existente à data da celebração do contrato de arrendamento.” (Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 435/2014-T, de 10/11/2014) **(negrito e sublinhado acrescentados)**.*

- 5.40.** Assim, sem prejuízo de não terem sido carreados para os autos dados concretos sobre o que está incluído na “*administração do edifício*” ou em “*todas as operações relacionadas com a gestão e o funcionamento normal do prédio*”, conforme descreve a Requerente, ou “*gestão do prédio em propriedade total*”, para utilizar expressão da Requerida, as funções contratadas pela Requerente podem, pelo menos, ser reconduzidas à “*administração do prédio*” ou “*administração corrente*” que, de acordo com a doutrina e jurisprudência são incluídas no espetro de despesas dedutíveis nos termos do artigo 41.º, n.º 1 do Código do IRS.
- 5.41.** Uma vez mais, os custos necessários à obtenção do rendimento devem ser deduzidos para efeitos de determinação do rendimento líquido sobre o qual o imposto deve ser aplicado.
- 5.42.** A necessidade de um custo depende de um juízo que cabe ao sujeito passivo e não à Administração Tributária.
- 5.43.** No caso concreto, sendo necessário executar tarefas de gestão de um prédio, de forma a assegurar a sua conservação e manutenção, não parece o artigo 41.º, n.º 1 do Código do IRS exigir que estas sejam executadas diretamente pelo sujeito passivo. Da mesma forma que a lei não exige que uma determinada obra seja executada pelo sujeito passivo, podendo este, nos termos da lei, deduzir não apenas os custos com material, mas os custos com pessoal necessários à execução da obra, nos termos da lei, também outras ações tendentes à conservação ou manutenção podem ser executadas por terceiros desde que incumbam ao sujeito passivo e sejam por este suportadas.

- 5.44.** Defende, assim, este Tribunal, que as despesas com a contratação de uma entidade que substitui o sujeito passivo na definição das despesas necessárias à manutenção ou maximização da fonte produtora e à coordenação direta da execução das intervenções necessárias, ou por outras palavras, que assegure a administração do edifício devem ser consideradas despesas de manutenção.
- 5.45.** Sublinha-se, em todo o caso, que despesas de gestão do prédio/administração do edifício não se confundem com despesas de gestão ou administração de património, na medida em que a atividade primeiramente elencada respeita aos atos necessários à manutenção e conservação de um determinado prédio enquanto fonte produtora e a segunda atividade, mais ampla, implica uma atividade de maximização do rendimento disponível proveniente de diferentes fontes produtoras, que inclusivamente podem não ser (ou não ser apenas) geradoras de rendimentos da Categoria F.
- 5.46.** De acordo com a descrição dos serviços prestados, quer pela Requerente quer pela Requerida, as despesas em causa são, efetivamente, despesas de administração do edifício/prédio, e não despesas de gestão ou administração de património.
- 5.47.** *Relativamente ao segundo requisito (ii), i.e., a despesa incumbir ao sujeito passivo, começa por salientar-se, como refere RUI DUARTE MORAIS, que “[o] dar de arrendamento impõe que o senhorio suporte, por força da lei e/ou contrato, determinados custos, nomeadamente os relativos a despesas de conservação e manutenção do locado.” (RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, Coimbra: Almedina, 2006, p. 98) **(negritos e sublinhados nossos)**.*
- 5.48.** Assim, a obrigação de suportar o custo pode decorrer da lei ou de um contrato.
- 5.49.** No caso concreto, o facto de ter sido a Requerente a suportar, de forma consistente e continuada, as despesas de administração do edifício, aponta para uma obrigação contratual de suportar os referidos custos,
- 5.50.** Obrigação essa que, aliás, não foi colocada em crise nos presentes autos.

C. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO

- 6.1. Considera a Requerente que a decisão da reclamação graciosa e do recurso hierárquico incorrem nos vícios de falta de fundamentação.
- 6.2. Contudo, a procedência dos vícios de violação de lei prejudica o conhecimento dos vícios de forma e procedimentais, como decorre da ordem do conhecimento de vícios prevista no artigo 124.º, n.º 2 do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.
- 6.3. Conforme resulta do Acórdão n.º 91/2012-T deste Centro de Arbitragem, “*o estabelecimento de uma ordem de conhecimento de vícios só se justifica pela eventual procedência dos vícios de conhecimento prioritários tornar desnecessário o conhecimento dos restantes, pois, se fosse sempre necessário conhecer se todos os vícios seria irrelevante a ordem do seu conhecimento*”.
- 6.4. Pelo exposto, procedendo o vício de violação de lei, fica prejudicado o conhecimento do vício de falta de fundamentação.

D. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

- 7.1. Segundo o disposto no artigo 24.º, alínea b) do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação judicial vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação. Neste sentido, a AT deve restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito.
- 7.2. Ora, esta interpretação tem cabimento com o artigo 100.º da LGT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT que determina: “*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão*”.
- 7.3. Embora o artigo 2.º, n.º 1 do RJAT faça referência apenas a “*declaração de ilegalidade*” de atos de liquidação, dever-se-á entender que a competência dos tribunais arbitrais abrange igualmente decisões condenatórias.

- 7.4.** O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do artigo 43.º, n.º 1, da LGT em que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT que *“se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”*.
- 7.5.** O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios nas decisões arbitrais decorre desde logo do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT do qual decorre que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.
- 7.6.** No caso *sub judice*, ocorrendo a anulação do ato de liquidação, há lugar a reembolso do imposto pago, por aplicação dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT, a fim de *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.
- 7.7.** Além disso, o artigo 43.º, n.ºs 1 e 2 da LGT estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.
- 7.8.** No caso em apreço, a AT efetuou a liquidação impugnada, por sua iniciativa, pelo que os vícios que a afetam lhe são imputáveis.
- 7.9.** Em suma, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva, contados desde 1 de agosto de 2014, calculados sobre a quantia de €4.005,18, até integral reembolso, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.ºs 2, 3, 4 e 5 do CPPT, e artigo 559.º do Código Civil e a Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril que fixa em 4% a taxa dos juros legais.

E. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular o ato de liquidação de IRS n.º 2014..., de 26 de junho de 2014, relativo ao exercício fiscal de 2012, no montante de €4.005,18;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios devidos desde a data do pagamento do imposto ora anulado, até ao reembolso integral da quantia paga;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, fixando o montante de €612,00, a cargo da Requerida.

F. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em €4.005,18, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

F. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €612,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de novembro de 2018

O Árbitro

(Leonardo Marques dos Santos)