

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 351/2018-T

Tema: IRS – Categoria F – dedução de perdas.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., contribuinte fiscal n.º..., e B..., contribuinte fiscal n.º ..., doravante designados por “Requerentes”, vieram solicitar a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 2º e na alínea a) do n.º 1 do art.º 10º do Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), apresentando pedido de pronúncia arbitral visando a declaração da ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2017 ... e a anulação parcial da mesma, no que respeita aos rendimentos da categoria F.
2. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante designada somente por “Requerida” ou “AT”).
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 23-07-2018.
4. A Requerida foi notificada da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral em 27-07-2018.
5. Dado que os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, foi o signatário designado como árbitro, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
6. Em 11-09-2018 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo

11.º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

7. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 01-10-2018.

8. Os Requerentes fundamentaram o pedido de pronúncia arbitral alegando, em síntese, o seguinte:

- a) O artigo 55.º do Código do IRS não impõe como condição para a dedução de perdas aos rendimentos da categoria F o englobamento dos mesmos;
- b) Quando o legislador pretendeu impor essa condição e obrigatoriedade, fê-lo de forma expressa, como sucedeu no caso de perdas relativas a (certos) rendimentos da categoria G (mais valias);
- c) Não se vislumbrando qualquer motivo para impedir a dedução do rendimento líquido negativo da categoria F apurado em 2015, no valor de €9,232.48, consideram os Reclamantes que o rendimento líquido desta categoria em 2016 deve ser abatido deste montante, originando assim uma correção no valor do IRS a seu favor, no montante de € 2,585.09 (montante este que resulta da aplicação da taxa autónoma de 28%, prevista no art.º 72º do Código do IRS, às perdas que deveriam ter sido deduzidas em 2016);
- d) Acrescentam ainda os Requerentes que esta é a posição que tem sido reiteradamente assumida nas diversas decisões arbitrais que versam sobre esta matéria.

9. A Requerida apresentou Resposta, na qual apresentou defesa por impugnação, na qual sustenta a improcedência do pedido de pronúncia arbitral com base nos seguintes argumentos:

- a) Os Requerentes expressamente declararam, na declaração modelo 3 de IRS, ser residentes no continente português;
- b) Os Requerentes expressamente declararam, na declaração modelo 3 de IRS, não optar pelo englobamento dos rendimentos prediais por eles auferidos;

- c) Ao não optarem pelo englobamento os aqui residentes Requerentes escolheram tributar separadamente o rendimento da categoria F mediante a aplicação de uma taxa liberatória fixa sobre aquele rendimento bruto, ainda que se tenha mantido a obrigação de os mesmos fazerem constar tal rendimento na respetiva declaração de IRS;
- d) Tendo os Requerentes optado pelo não englobamento do rendimento da categoria F, está-lhes agora vedada a possibilidade de verem refletido o resultado líquido negativo do ano de 2015 no valor total de € 9 232,48;
- e) O reporte de prejuízos é uma operação a jusante que pressupõe a adoção a montante da opção do englobamento – o que não aconteceu no caso vertente;
- f) Não tendo os Requerentes optado pelo englobamento, não podem vir agora “obter o melhor de dois mundos”, ou seja, a aplicação de uma taxa liberatória aos rendimentos da categoria F e, simultaneamente, o reporte de perdas subjacente a uma opção do englobamento que não foi tomada;
- g) Relativamente ao pedido de juros indemnizatórios, entende a Requerida que estes não são devidos porquanto a AT se limitou a fazer a aplicação da lei nos termos em que está adstrita constitucionalmente, não se podendo falar em erro dos serviços nos termos do disposto no artigo 43º da LGT.

10. Na sua resposta, a Requerida requereu ainda ao Tribunal a dispensa da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e, caso os Requerentes não se opusessem, se passasse diretamente à decisão da causa.

11. Por despacho de 30-10-2018, este Tribunal, ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade e da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), considerando que não foram suscitadas exceções e que os argumentos das Partes estavam claramente apresentados, decidiu dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, e dispensar a produção de alegações, salvo se a isso se opusessem fundamentadamente os Requerentes.

12. Os Requerentes não se opuseram à dispensa de alegações e a que se passasse diretamente à decisão da causa, tal como havia sido requerido pela AT em sede de resposta.

II – SANEADOR

13. Não foram suscitadas exceções.

14. A apresentação do pedido de pronúncia arbitral foi tempestiva.

15. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

16. Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer do mérito.

III. MÉRITO

III. 1. MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

17. O Tribunal considera provados os seguintes factos:

- a) Os Requerentes entregaram a sua declaração fiscal Modelo 3 relativa ao ano de 2015 no dia 28 de maio de 2017, tendo optado pela tributação conjunta dos rendimentos;
- b) No anexo F da declaração foram declarados rendimentos prediais no valor de €13,983.39, bem como gastos suportados e pagos no valor de €23,215.87, tendo os Requerentes optado pelo englobamento do respetivo rendimento, conforme opção indicada no Quadro 07 – B do Anexo F;
- c) Da conjugação dos rendimentos prediais auferidos e gastos suportados e pagos resultou um rendimento negativo desta categoria F no valor de €9,232.48;

- d) Os Requerentes entregaram a sua declaração fiscal Modelo 3 relativa ao ano de 2016 no dia 30 de maio de 2017, tendo optado pela tributação conjunta dos rendimentos;
- e) Dessa declaração constava o Anexo F (Rendimentos Prediais) com um valor ilíquido de rendimentos de €15,010.44, montante a que foram deduzidos €1,455.50 a título de gastos suportados e pagos, perfazendo assim o rendimento líquido desta categoria €13,554.94;
- f) A totalidade dos rendimentos prediais em causa e gastos suportados, em 2015 e em 2016, resulta de um único imóvel, sito em ..., concelho da Amadora, sendo que o mesmo é já propriedade dos Requerentes há vários anos, estando também arrendado há vários anos;
- g) Não tendo os Requerentes optado pelo englobamento dos rendimentos prediais, (conforme opção indicada no Quadro 07 - B do Anexo F) foram tais rendimentos líquidos tributados à taxa autónoma de 28% prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 72º do Código do IRS, contribuindo assim para a coleta líquida e valor a pagar de IRS constante da nota de liquidação de IRS n.º 2017...;
- h) Ao rendimento líquido desta categoria de rendimentos, supra indicado, não foi deduzido o rendimento líquido negativo da categoria F de rendimentos apurado no ano de 2015, ou seja, €9.232,48;
- i) Os Requerentes interpuseram Reclamação Graciosa, instaurada com o n.º ...2018..., relativamente à liquidação de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2017..., referente ao ano de 2016, por considerarem esta liquidação ilegal, com fundamento na não dedução das perdas, relativas à categoria F de rendimentos, apuradas no ano de 2015;
- j) A Reclamação Graciosa foi indeferida, por Despacho notificado aos Requerentes em 06-05-2018, em virtude de a Autoridade Tributária e Aduaneira ter considerado que a dedução de perdas reportadas apenas é possível se houver englobamento no ano em que se pretende efetivar esta dedução.

§2. Factos não provados

18. Com relevo para a decisão, não existem factos essenciais não provados.

§3. Motivação quanto à matéria de facto

19. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes em sede de facto, no Processo Administrativo e no teor dos documentos juntos aos autos, não contestados pelas Partes.

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

§1. Questões decidendas

20. A questão controvertida no presente processo prende-se com saber se o imposto liquidado em sede de Categoria F do ano de 2016, resultante da aplicação da taxa de 28% sobre o rendimento líquido positivo proveniente dos imóveis arrendados, deveria, ou não, ter tido em consideração o resultado líquido negativo apurado no ano de 2015, no valor de € 9 232,48.

21. Para o esclarecimento da questão supramencionada, importa saber se o reporte de perdas no âmbito da categoria F do IRS pressupõe a opção pelo englobamento dos rendimentos prediais.

22. Em caso de procedência do pedido de pronúncia arbitral, há que decidir, ainda, se os Requerentes têm direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

§2. Aplicação do direito ao caso *sub judice*

23. O artigo 55.º do Código do IRS, sob a epígrafe “dedução de perdas”, prevê, no seu n.º 1, o seguinte:

“1 - Relativamente a cada titular de rendimentos, o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria só é dedutível aos seus resultados líquidos positivos da mesma categoria, nos seguintes termos:

- a) *O resultado líquido negativo apurado na categoria B só pode ser reportado, de harmonia com a parte aplicável do artigo 52.º do Código do IRC, aos 12 anos seguintes àquele a que respeita;*
- b) *O resultado líquido negativo apurado em determinado ano na categoria F só pode ser reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeita;*
- c) *A percentagem do saldo negativo a que se refere o n.º 2 do artigo 43.º só pode ser reportada aos cinco anos seguintes àquele a que respeita;*
- d) *O saldo negativo apurado num determinado ano, relativo às operações previstas nas alíneas b), c), e), f), g) e h) do n.º 1 do artigo 10.º, pode ser reportado para os cinco anos seguintes quando o sujeito passivo opte pelo englobamento.*

[...]"

24. Resulta do preceito transcrito que, relativamente a cada titular de rendimentos, um resultado líquido negativo apurado na categoria F, num determinado ano, é dedutível aos resultados líquidos positivos da mesma categoria, desde que seja reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeita.
25. Contrariamente ao que prevê expressamente na alínea d), do n.º 1, do artigo 55.º do CIRS, relativo às operações previstas nas alíneas b), c), e), f), g) e h) do n.º 1 do artigo 10.º, o legislador não condiciona a dedutibilidade de perdas apuradas no âmbito da categoria F [prevista na alínea b), do n.º 1, do artigo 55.º do CIRS] à opção, por parte do titular do rendimento, pelo englobamento, no ano em que pretenda fazer a dedução.
26. A tributação dos rendimentos da categoria F concretiza-se, em regra, por via da aplicação de uma taxa especial (taxa de tributação autónoma) de 28 %, conforme previsto no artigo 72.º, n.º 1, alínea e), do CIRS.
27. As taxas especiais, previstas no artigo 72.º do CIRS, têm natureza distinta das taxas liberatórias, previstas no artigo 71.º, com estas não se confundindo.

28. Com efeito, a aplicação das taxas previstas no artigo 72.º do CIRS não se traduz em qualquer retenção na fonte a título definitivo, nem liberta o titular do rendimento do cumprimento das inerentes obrigações fiscais, desde logo a obrigação declarativa.
29. A taxa de 28% a que se refere o artigo 72.º, n.º 1, alínea e), é aplicada ao rendimento líquido da categoria F, isto é, ao valor correspondente ao rendimento bruto (ou ilíquido) subtraído dos montantes correspondentes a deduções específicas e a dedução de perdas, nos termos, respetivamente, dos artigos 41.º e 55.º, n.º 1, alínea b), ambos do CIRS.
30. O artigo 72.º, n.º 8, do CIRS prevê a possibilidade de o titular de rendimentos da categoria F optar pelo englobamento, mas não prevê que o exercício desta opção pela titular do rendimento seja condição *sine qua non* para a dedutibilidade de eventuais perdas apuradas na mesma categoria.
31. Também não resulta do artigo 22.º do CIRS que apenas sejam admitidas deduções de perdas quando haja englobamento dos rendimentos.
32. Aliás, conforme resulta claramente da letra do artigo 55.º, n.º 1, o legislador não prevê que a dedução de perdas na categoria F seja feita ao rendimento englobado, mas sim ao rendimento líquido apurado na referida categoria.
33. Não existe, pois, base legal que permita à Requerida recusar a dedução de perdas no âmbito da categoria F quando os sujeitos passivos não tenham optado pelo englobamento dos rendimentos desta categoria, como sucede no caso *sub judice*.
34. Assim, a liquidação de IRS n.º 2017..., objeto do pedido de pronúncia arbitral, é ilegal por erro na aplicação do direito aos factos, pelo que deve ser parcialmente anulada, devendo, com os mesmos fundamentos, ser anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa instaurada com o n.º ...2018... .
35. Pedem ainda os Requerentes que este tribunal determine o reembolso dos montantes indevidamente suportados, e condene a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios.
36. De acordo com o disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º do RJAT, «[a] decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a

administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários [...] [r]estabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito».

37. Esta norma do RJAT é coerente com a previsão contida no artigo 100.º da Lei Geral Tributária, cujo texto é o seguinte:

«A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.»

38. Quanto à possibilidade de o tribunal arbitral reconhecer o direito a juros indemnizatórios, prevê o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, 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».

39. E, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, «[s]ão 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».

40. Face à total procedência do pedido de pronúncia arbitral, reconhece-se aos Requerentes o direito ao reembolsado do montante indevidamente pago, pois tal reembolso é essencial para o restabelecimento da situação que existiria se o ato tributário objeto da presente decisão arbitral não tivesse sido praticado.

41. Este tribunal reconhece, igualmente, que a ilegalidade da liquidação em causa nos presentes autos resultou de erro imputável aos Serviços da Administração Tributária, traduzido na errada aplicação da lei, pelo que se reconhece aos Requerentes o direito a

juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, sobre o montante a reembolsar.

42. Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento até ao integral reembolso, por aplicação da taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

IV – DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar ilegal e anular parcialmente, com todas as consequências legais, a liquidação de IRS n.º 2017..., referente ao ano de 2016, na parte em que é peticionada a anulação do ato tributário impugnado, referente à categoria F de rendimentos [alínea a) do pedido];
- c) Declarar ilegal e anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa instaurada com o n.º ...2018...;
- d) Julgar procedente o pedido de reembolso do montante que haja sido pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data do pagamento até integral reembolso, tudo conforme for apurado em sede de execução de sentença, condenando a Autoridade Tributária e Aduaneira a efetuar tal reembolso acrescido de juros;
- e) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

V- VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **2.585,09**.

VI – CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **612,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 03/12/2018

O Árbitro

(Paulo Nogueira da Costa)