

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 163/2018-T

Tema: IRC - Fundos de investimento imobiliário. Mais-valias. Rendimentos prediais. Encargos de conservação e manutenção.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. Fundo Aberto de Investimento Imobiliário A..., com o n.º de identificação fiscal..., com sede na ..., ..., ..., ..., representado pela sociedade gestora B...– Gestão de Fundos de Investimento Imobiliário, vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos actos tributários de liquidação adicional de IRC e de liquidação de juros compensatórios, no montante global de € 420.178,91, relativo ao exercício de 2013, requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago e a condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

Na alienação de áreas comuns do edifício sito na Rua ..., a Requerente apurou a mais valia devida no montante de € 207.741,09, correspondente à diferença entre o valor da realização, no montante de € 350.000,00, e o valor da aquisição (€ 128.000,00) acrescidos dos encargos incorridos (€ 4.963,13).

A Administração Tributária veio a desconsiderar o montante apurado como mais valia com o fundamento de que apenas poderia ser considerado como valor de aquisição o

valor relevante para liquidação do IMT e o espaço comum não existia como fracção autónoma no momento da aquisição do prédio e encontrava-se fora da incidência do imposto.

A Requerente sustenta que o referido espaço integrava o imóvel adquirido e foi sujeito a IMT na proporção do custo de aquisição global que lhe correspondia, devendo o valor de aquisição ser calculado de acordo com o disposto no artigo 46.º, n.º 1, do Código de IRS no indicado montante de € 128.000,00.

Nesse sentido, o acto de liquidação adicional enferma de violação do citado preceito do Código de IRS e põe em causa o princípio da capacidade contributiva.

A Administração Tributária desconsiderou ainda a dedução de encargos associados à obtenção dos rendimentos prediais relativos ao prédio ... sito na Rua ..., por entender que esses encargos resultantes da substituição de elevadores e de equipamentos de aquecimento, ventilação e ar condicionado, não constituem encargos de conservação e manutenção do edifício por não se ter provado que eram imprescindíveis para a obtenção das rendas.

No entanto, essas obras destinaram-se a manter a edificação nas condições existentes à data da sua construção e foram necessárias para assegurar a manutenção do contrato de arrendamento com a seguradora Fidelidade, que se mostrou indisponível para renovar o contrato em face das deficiências que o edifício apresentava.

A Administração Tributária discute ainda a dedução dos encargos suportados com o edifício sito na ... considerando que as obras de construção realizadas correspondem a obras estruturais e de requalificação do imóvel que não se enquadram nos encargos de conservação e manutenção.

A Requerente invoca, todavia, que o edifício apresentava sinais de degradação e, pretendendo colocar o imóvel no mercado de arrendamento após o termo do contrato

existente, teve necessidade de levar a efeito obras de conservação de modo a repôr o nível de habitabilidade do locado, tendo para o efeito lançado um "Concurso de Concepção - Construção para Projecto e Empreitada de Construção Civil, Acabamentos e Instalações Técnicas para Remodelação".

O projecto incluía obras de construção civil, revisão geral da cobertura em telhado, substituição de caixilharias e de portas corta-fogo, substituição de instalação eléctrica e da infraestrutura de comunicações, bem como a substituição de elevadores e sistemas de ar condicionado, e, sendo assim, a intervenção tal como se encontrava prevista no caderno de encargos não implicava a ampliação ou alteração relevante do edifício, mas simples obras de conservação que não determinaram a reavaliação do edifício para efeitos do imposto municipal sobre imóveis.

A Administração Tributária desconsiderou ainda o montante de € 387.135,09 relativamente a encargos suportados pela Requerente por considerar que, para efeitos do apuramento da matéria colectável na parte respeitante aos rendimentos prediais, os encargos de manutenção e conservação só são dedutíveis até ao limite das rendas recebidas.

Essa limitação à dedução de encargos é, no entanto, contrária ao princípio estabelecido no artigo 22.º, n.º 6, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, pelo qual a tributação de rendimentos prediais incide sobre os rendimentos líquidos dos encargos de conservação e manutenção efectivamente suportados, e viola o princípio da capacidade contributiva.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, sustenta que o imóvel sito na Rua da ... constituía, à data da aquisição, um bem indiviso e aquando da constituição da propriedade horizontal o espaço denominado "escritório" passou a constituir uma parte comum de uso exclusivo da Fração B (loja). A Requerente repartiu o custo de aquisição do prédio, no valor global de € 1.600.000,00, entre a parte habitacional (da Fração C à Fração J), que

corresponde a € 700.000,00, e a parte de lojas e escritório (Fração A e Fração B), que corresponde a € 900.000,00.

No apuramento das mais-valias, a Administração Tributária teve por base o valor atribuído pelo Fundo à parte habitacional e à parte das lojas e a permissão de cada uma das frações fixada na escritura de propriedade horizontal, tendo desconsiderado o valor de aquisição do "escritório" na medida em que este não existia enquanto fração autónoma, à data da aquisição do prédio, nem foi transformado em fração autónoma nas escrituras de propriedade horizontal realizadas posteriormente.

No que se refere às correcções efectuadas aos rendimentos prediais, a Administração Tributária entende que as despesas fiscalmente dedutíveis, nos termos da alínea a) do n.º 6 do art.º 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais são os encargos de conservação e manutenção efectivamente suportados que respeitem a prédios ou fracções autónomas de prédios arrendados que não sejam superiores às rendas auferidas, não havendo lugar à comunicabilidade dos encargos entre imóveis, ou seja, os encargos de um imóvel não podem ser afetos a outro imóvel.

Por outro lado, não poderão ser relevadas as despesas suportadas quer no "Edifício ...", quer no "Edifício ...", já que estas respeitam a remodelações ou reedificações interiores dos imóveis e não se enquadram no conceito de encargos de manutenção e de conservação.

Conclui pela improcedência do pedido.

2. No seguimento do processo foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e indeferida a prestação de declarações de parte requerida pela Requerente.

Em alegações pelo prazo sucessivo as partes pronunciaram-se sobre os resultados probatórios resultantes dos elementos do processo e, no mais, mantiveram as suas anteriores posições.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 14 de junho de 2018.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos 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.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas excepções.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

3. Os factos relevantes para a decisão da causa que poderão ser tidos como assentes são os seguintes:

- a) A Requerente foi objeto de procedimento de inspeção tributária realizado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2016..., para o exercício de 2013, tendo por objetivo, designadamente, o controlo declarativo em sede de IRC;
- b) Notificada do projeto de relatório em 14 de novembro de 2017, a Requerente exerceu o direito de audição em 29 de novembro seguinte;
- c) Em resultado desta ação de inspeção foi apurado IRC em falta, no montante de € 420.178,91, correspondente ao apuramento de mais-valia pela alienação de um prédio e à dedução de encargos relativos a rendimentos prediais;
- d) A Requerente é um fundo de investimento imobiliário aberto de subscrição particular, sujeito ao Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário;
- e) O Fundo é gerido e representado pela sociedade gestora denominada B...- Gestão de Fundos de Investimento Imobiliário S.A., e é considerado sujeito passivo de IRC;
- f) No âmbito da sua atividade, o Fundo compra, vende e arrenda bens imobiliários;
- g) Por escritura celebrada em 9 de Setembro de 2008, a Requerente adquiriu o edifício sito no n.º ... da Rua ..., em Lisboa, que constituía o artigo matricial urbano ... da freguesia de ..., por € 1.600.000,00, o qual tinha àquela data um valor patrimonial de € 819.850,00;
- h) A aquisição beneficiou da isenção de IMT aplicável aos fundos de investimento imobiliários abertos;
- i) O imóvel encontrava-se em regime de propriedade total e continha espaços destinados a comércio/serviços e habitação;
- j) Em 7 de março de 2013, foi realizada a escritura de constituição de propriedade horizontal do imóvel, determinando a sua partição em dez fracções autónomas do seguinte modo:

Fração A - Loja - n.º ... Rua ..., permilagem 91

Fração B - Loja - n.º ... Rua..., permilagem 93

Fração C - Primeiro Direito - n.º ... Rua ..., permilagem 63

Fração D - Primeiro Esquerdo - n.º ... Rua ..., permilagem 91

Fração E - Segundo Direito - n.º ... Rua ..., permilagem 63

Fração F - Segundo Esquerdo - n.º ... Rua ..., permilagem 103

Fração G - Terceiro Direito - n.º ... Rua ..., permilagem 61

Fração H - Terceiro Esquerdo - n.º... Rua ..., permilagem 102

Fração I - Quarto Direito - n.º ... Rua ..., permilagem 67

Fração J - Quarto Esquerdo - n.º... Rua ..., permilagem 266.

- k) Por efeito de rectificação realizada em 14 de outubro de 2013, o espaço denominado escritório, que por lapso constava como parte integrante da fracção B passou a ser inscrito como parte comum do uso exclusivo dessa fracção;
- l) O Fundo repartiu o custo da aquisição do imóvel de € 1.600.000,00 em custo da parte habitacional, correspondendo às Frações C e J (€ 700.000,00), e em custo da parte de serviços/lojas, correspondendo às lojas A e B (€ 900.000,00);
- m) No que se refere à parte não habitacional, o custo de € 900.000,00 foi distribuído pelo sujeito passivo nos seguintes termos: Loja A - € 225.000,00; Loja B - € 547.000,00; “Escritório” - € 128.000,00;
- n) Em 21 de outubro de 2013, a Requerente procedeu à alienação do “Escritório” à C..., S.A., pelo valor global de € 350.000,00;
- o) A alienação do “Escritório” foi sujeita a IMT;
- p) Por efeito dessa alienação, a Requerente apurou uma mais-valia no montante de € 207.741,09, correspondente à diferença entre o valor da realização, no montante de € 350.000,00, e o valor da aquisição (€ 128.000,00) acrescidos dos encargos incorridos com a conservação (€ 4.963,13);
- q) O Relatório de Inspeção tributária não considerou o custo de aquisição declarado de € 128.000,00 por considerar que o valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis é o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre

- transações onerosas de imóveis, e o espaço denominado como “escritório” era um espaço comum ao prédio que não estava inscrito como fracção autónoma e se encontrava fora da incidência do IMT;
- r) A Administração Tributária, por efeito dessa correcção, apurou um saldo positivo de mais e menos valias de € 47.920,65, implicando um acréscimo do imposto a pagar no montante de € 17.648,10;
 - s) No exercício de 2013, a Requerente obteve rendimentos prediais do edifício ..., sito na Rua ..., em Lisboa, os quais sujeitou a tributação de IRC nos termos do artigo 22.º do EBF;
 - t) O Fundo considerou dedutíveis, para efeitos do apuramento da matéria coletável respeitante a rendimentos prediais do “Edifício ...”, os encargos suportados com a substituição de elevadores e de equipamentos de aquecimento, ventilação e ar condicionado, no montante de € 425.816,08;
 - u) A arrendatária do edifício referiu, em correspondência mantida com a Requerente, que a permanência no locado estava dependente da revisão do sistema de climatização e remodelação dos elevadores uma vez que essas obras “impactam na operacionalidade do inquilino”;
 - v) O Relatório de Inspeção Tributária não aceitou os encargos referentes às obras realizadas no Edifício ... por considerar que não se encontra provado que elas fossem imprescindíveis para a obtenção dos rendimentos nem essenciais para manter o estado do prédio;
 - w) No exercício de 2013, a Requerente obteve rendimentos prediais do edifício sito na ..., em Lisboa, os quais sujeitou a tributação de IRC nos termos do artigo 22.º do EBF;
 - x) A D... S.A. preparou, em 2004 e a pedido da Direcção-Geral da Administração da Justiça, um Relatório Técnico de Manutenção relativo ao imóvel em apreço, referiu que os tectos falsos se encontravam em mau estado de conservação;
 - y) O relatório de avaliação do imóvel, preparado pela E..., dá nota de que “apesar de exteriormente o edifício possuir um aspecto moderno, mercê das suas características arquitectónicas, no seu interior encontra-se a necessitar de obras de beneficiação e conservação”;

- z) A Requerente obteve orçamento, elaborado em 10 de maio de 2012, para “Concurso de Concepção - Construção para Projecto de Empreitada de Construção Civil, Acabamentos e Instalações Técnicas para Remodelação do Edifício ..., n.º..., em Lisboa”, junto como doc. 14, cujo teor se dá por reproduzido;
- aa) A Requerente despendeu o montante de € 2.498,224,01 na realização dessas obras;
- bb) As obras realizadas não requereram licenciamento camarário, exceto para ocupação da via pública e instalação de andaimes;
- cc) A Administração Tributária não aceitou aquele montante como encargos, para efeito da determinação do rendimento líquido, por considerar que se trata de obras estruturais e de requalificação do prédio;
- dd) A Administração Tributária determinou a correcção de encargos imputados a alguns imóveis nos termos do quadro constante do fls. 28 do Relatório de Inspeção Tributária, no montante de € 387.135,09, por considerar que os encargos não podem ser superiores às rendas recebidas e não é possível a comunicabilidade de encargos entre imóveis.
- ee) Na sequência da inspeção, foram emitidas as liquidações relativas ao exercício de 2013, de IRC com o n.º 2017... e de juros compensatórios com o n.º 2017..., que foram notificadas à Requerente;
- ff) A Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado em 30 de janeiro de 2018.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

Matéria de direito

A Requerente submete à apreciação do Tribunal Arbitral correcções efectuadas pela AT em sede de IRC, referente ao exercício de 2013, no que respeita à determinação de rendimentos prediais e de mais-valias relativamente a dois prédios de que é proprietária.

Para dar resposta às questões suscitadas, há que ter presente, como pontos prévios, por um lado, o facto de a Requerente ser sujeito passivo de IRC, por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 2º do CIRC¹, mas cuja tributação à data em causa – 2013 - era objecto de regime particular previsto no artigo 22º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

No que aos rendimentos em causa respeita, dispunha o n.º 6 daquele artigo 22º, na redacção da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (que ao caso importa):

- *“Os rendimentos dos fundos de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional têm o seguinte regime fiscal:*

a) Tratando-se de rendimentos prediais, que não sendo relativos à habitação social sujeita a regimes legais de custos controlados, há lugar a tributação, autonomamente, à taxa de 25%, que incide sobre os rendimentos líquidos dos encargos de conservação e manutenção efectivamente suportados, devidamente documentados, bem como do imposto municipal sobre imóveis ...”.

b) Tratando-se de mais-valias prediais, que não sejam relativas à habitação social sujeita a regimes legais de custos controlados, há lugar a tributação, autonomamente, à taxa de 25%, que incide sobre 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas, apuradas de acordo com o Código do IRS ...”.

É, pois, indiscutível que a Requerente, enquanto Fundo de Investimento Imobiliário (FII), pese embora desprovido de personalidade jurídica, era, e é, sujeito passivo de IRC e que, enquanto tal, está submetido às disposições do CIRC com as necessárias adaptações, tendo designadamente presente a especial tributação de alguns dos seus rendimentos, face ao que dispunha o n.º 6 do art.º 6º do EBF.

Face a tal particularidade sustenta a Requerida que aos FII não é aplicável o princípio da especialização de exercícios (art.º 18º do CIRC), mas o denominado regime de caixa – em que relevam os movimentos financeiros – aplicável aos sujeitos passivos de IRS.

Entendemos, contudo, que sem razão.

A Requerida sustenta tal conclusão no facto de “o regime fiscal aplicável aos fundos de investimento imobiliário segue a lógica do regime estabelecido para os fundos

¹ Será sempre considerada, qualquer que seja o diploma referido, a redacção vigente à data dos factos, ou seja, o ano de 2013.

de investimento mobiliário que se inspira no sistema delineado no Código do IRS para a tributação dos rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e, em parte, rendimentos prediais e outros rendimentos”. Apesar de fazer tais considerações, a Requerida identifica de forma prévia e assertiva as regras aplicáveis aos FII, considerando que “possuem contabilidade organizada e elaboram demonstrações financeiras em conformidade com o Plano de Contabilidade dos Fundos de Investimento Imobiliário, aprovado pelo Regulamento da CMVM n.º 2/2005”.

Ora, sucede que o referido Plano de Contabilidade dos Fundos de Investimento Imobiliário – publicado no Diário da República, II Série, N.º 96/2005, de 18 de Maio – estabelece no ponto 2.2. do Capítulo 2, sob a epígrafe “*Princípios contabilísticos e critérios valorimétricos*” que como princípio contabilístico se adopta a especialização de exercícios, o que expressa nos seguintes termos: “*Especialização. Os elementos patrimoniais do fundo devem ser valorizados e reconhecidos de acordo com a periodicidade do cálculo do valor das unidades de participação independentemente do seu recebimento ou pagamento devendo incluir-se nas demonstrações financeiras do período a que dizem respeito, bem como os seus ajustamentos de valor daqui decorrentes*”.

Quer isso dizer que é o próprio Plano de Contabilidade (de aplicação obrigatória a todos os FII, conforme ponto 1.2) que estipula a aplicação obrigatória do princípio de especialização de exercícios aos FII. O qual, como é óbvio, terá de ser de aplicação generalizada e não de forma parcelada consoante o tipo de rendimentos ou de custos que estiverem em causa.

Improcedem, pois, todas as considerações que a este propósito a Requerida faz e que, de alguma forma, tenham relevância nas correcções levadas a cabo.

Posto isto, há que apurar da legalidade das correcções efectuadas na determinação de mais-valia e de rendimentos prediais auferidos pela Requerente.

Vejamos então.

MAIS-VALIA

Como resulta do probatório, a Requerente adquiriu em 2008 um edifício não constituído em regime de propriedade horizontal que compreendia espaços destinados a

comércio e serviços e a habitação. O valor de aquisição de € 1.600.000,00 foi então repartido em € 700.000,00, para a parte habitacional, e € 900.000,00 para a destinada a serviços e lojas (cabendo € 225.000,00 a uma loja, € 547.000,00 a outra e € 128.000,00 à que designou como “escritório”).

Aquisição essa que, pese embora estivesse sujeita IMT, beneficiou da isenção desse imposto prevista no art.º 49.º do EBF.

Em 2013 o referido prédio foi constituído em regime da propriedade horizontal.

É matéria não controversa para as partes que, aquando da constituição em propriedade horizontal e, designadamente, para efeitos de definições de permilagem, a Requerente repartiu proporcionalmente o custo de aquisição pelas várias fracções entretanto constituídas e partes comuns.

Entretanto, por virtude de destaque do prédio já constituído em propriedade horizontal, uma parcela – a primitivamente designada como “escritório” – correspondente a uma parte comum do prédio foi vendida pelo preço de € 350.000,00.

Fruto desta alienação, a AT desconsiderou o preço que havia sido considerado e imputado como valor de aquisição daquela parcela - € 128.000,00 -, considerando que o valor de aquisição seria igual a zero “na medida em que o escritório não existia enquanto fracção autónoma, aquando da aquisição do prédio, nem tão pouco, o Fundo o inscreveu como fracção autónoma nas duas escrituras de propriedade horizontal posteriores à aquisição”.

Cremos que sem razão.

De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 6 do art.º 22º do EBF as mais-valias prediais obtidas por FII seriam apuradas de acordo com o Código do IRS. Ora, estabelecia a alínea a) do n.º 1 do art.º 10º do CIRS que constituem mais-valias os ganhos que resultem da *alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*.

Sem necessidade de considerações adicionais, é inequívoco que a parcela alienada, ainda que constituindo parte comum do prédio, constitui um bem imóvel – sendo irrelevante se integra uma fracção autónoma ou não - e que o direito de propriedade transmitido é um direito real, estando, desse modo, preenchida a sujeição objectiva de tributação.

Estando subjacente à mais-valia aquele conceito de transmissão, é inerente a esta que o direito alienado haja sido previamente adquirido. Aquisição que pode ter lugar por via gratuita ou onerosa, não existindo uma terceira via.

Daí que, de forma a que possa ser determinada a mais-valia, o CIRS também preveja essas duas formas de aquisição para que, por confronto com o designado valor de realização, a mais ou menos-valia possa ser apurada. De acordo com o art.º 45.º daquele código, no caso de o bem ter sido adquirido a título gratuito considera-se como valor de aquisição o que tiver sido considerado para efeitos de liquidação de Imposto do Selo ou o valor que serviria de base à sua liquidação caso este fosse devido. Por seu turno, o art.º 46.º estabelece que sendo a aquisição de imóveis efectuada a título oneroso aquele valor é o que tiver servido para efeitos de liquidação de IMT ou, à semelhança do que sucede com o IS, aquele que serviria de base à sua liquidação caso este fosse devido.

Significa isso que, em qualquer circunstância, terá que existir sempre um valor de aquisição o qual é definido nos termos referidos, não se percebendo como pode a AT chegar à conclusão que não existe valor de aquisição.

Tal conclusão violaria, aliás, de forma ostensiva o princípio da capacidade contributiva, com consagração constitucional.

No caso, a Requerente apresenta como valor de aquisição os € 128.000,00 que declarou para efeitos de IMT.

Coisa diferente é a AT não concordar com os valores declarados como de aquisição e alienação, mas para isso teria os mecanismos próprios estabelecidos nos respectivos regimes de tributação (no art.º 52.º, n.º 1 do CIRS ou, por exemplo, no art.º 31.º do CIMT). Nenhuma actuação a esse nível promoveu a AT, tendo-se, aliás, conformado com o valor declarado na aquisição para efeitos de liquidação de IMT, apesar da isenção de imposto de que a Requerente beneficiou.

Não pode é agora e sem qualquer fundamento legal pretender subverter as regras de determinação da mais-valia, desconsiderando a existência de valor de aquisição.

Procede, por isso, a pretensão da Requerente neste ponto.

RENDIMENTOS PREDIAIS

No exercício da sua actividade, a Requerente auferiu rendimentos prediais que sujeitou a tributação após dedução de despesas que qualificou como encargos de conservação e manutenção.

Estando em causa rendimentos referentes a dois prédios, a AT não aceitou como dedutíveis tais encargos por, entre outras razões, entender que aqueles respeitam não a despesas de manutenção e conservação mas a remodelações dos imóveis em causa.

A Requerida entende ainda, por um lado, que para efeito de apuramento da matéria colectável na parte respeitante a rendimentos prediais, apenas serão de considerar as despesas incorridas até ao limite das rendas recebidas, apuradas individualmente para cada prédio. E que, por outro lado, não é de admitir a comunicabilidade de encargos entre imóveis.

Começando por este último ponto, não se descortina onde encontra a Requerida fundamento legal para a pretendida correcção.

De acordo com o entendimento já exposto, a matéria colectável dos FII, dentro de alguns condicionalismos que adiante se analisarão, é determinada, enquanto sujeitos passivos de IRC que são, nos termos das regras do respectivo código. Daí que devam ser considerados rendimentos prediais aqueles que nos termos das normas contabilísticas são qualificáveis como tais, deduzidos dos gastos que pela sua natureza possam ser considerados como tal, sem qualquer outro tipo de restrição.

A tal não obsta o facto de os custos admitidos serem superiores aos proveitos.

Aliás, ainda que tivessem de ser aplicadas as regras do CIRS a solução seria a mesma, tendo designadamente presente a redacção do n.º 1 do art.º 41.º desse código.

Acresce que a admissibilidade de existência de resultado líquido negativo na categoria dos rendimentos prediais em IRS e a possibilidade do seu reporte nos anos seguintes sempre foi admitida por aquele código: à data nos cinco seguintes anos seguintes e actualmente nos seis seguintes (art.º 55.º, n.º 2 e actualmente no n.º 1, b), respectivamente).

Vejamos agora se, atendendo à natureza dos encargos em causa, será de aceitar a sua aceitação e dedutibilidade aos rendimentos prediais da Requerente.

Como já se referiu, o art.º 22.º do EBF previa que os rendimentos prediais auferidos pelos FII seriam considerados *líquidos dos encargos de conservação e manutenção*

efectivamente suportados, devidamente documentados, bem como do imposto municipal sobre imóveis.

Da análise desse preceito resulta que para que as despesas suportadas pelos FII conexas com os rendimentos prediais sejam consideradas como dedutíveis, além de terem de ser “*indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*”, como o n.º 1 do art.º 23.º do CIRC impõe transversalmente a todos os sujeitos passivos de IRC, têm uma exigência qualificada. Com efeito, apenas são de considerar, além do IMI suportado, os encargos que se considere serem de **conservação e manutenção** dos prédios em causa.

Posto isto, há que ter presente que as denominadas despesas de conservação e manutenção são conceitos de natureza civilística e como tal devem ser considerados, em cumprimento do disposto no n.º 2 do art.º 11.º da LGT quando estabelece que «*sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei*”.

Tais conceitos são considerados precisamente no âmbito do contrato de arrendamento. Diz o n.º 1 do art.º 1074.º do Código Civil que “*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*”, não as definindo hoje de modo tão rigoroso como o fazia o revogado Regime do Arrendamento Urbano. Dizia o art.º 11.º deste diploma:

«1 - Nos prédios urbanos, e para efeitos do presente diploma, podem ter lugar obras de conservação ordinária, obras de conservação extraordinária e obras de beneficiação.

2 - São obras de conservação ordinária:

- a) A reparação e limpeza geral do prédio e suas dependências;*
- b) As obras impostas pela Administração Pública, nos termos da lei geral ou local aplicável, e que visem conferir ao prédio as características apresentadas aquando da concessão da licença de utilização;*
- c) Em geral, as obras destinadas a manter o prédio nas condições requeridas pelo fim do contrato e existentes à data da sua celebração.*

3 - São obras de conservação extraordinária as ocasionadas por defeito de construção do prédio ou por caso fortuito ou de força maior, e, em geral, as que não sendo imputadas acções ou omissões ilícitas perpetradas pelo senhorio, ultrapassem, no ano em que se tornem necessárias, dois terços do rendimento líquido desse mesmo ano.

4 – São obras de beneficiação todas as que não estejam abrangidas nos dois números anteriores”.

O recurso ao citado art.º 11.º do RAU é, porém, ainda hoje, em face da falta de definição na legislação vigente daqueles conceitos, utilizado quer pela doutrina quer pela jurisprudência, para a sua concretização.

É assim correntemente aceite, quer na doutrina, quer na jurisprudência, que são obras de conservação ordinária as que se destinam “em geral, a manter o prédio em bom estado de preservação e nas condições requeridas pelo fim do contrato e existentes à data da sua celebração”. Pelo contrário, serão “obras de conservação extraordinária as ocasionadas por defeito de construção do prédio ou por caso fortuito ou de força maior, quer dizer, por caso imprevisível ou inevitável e, em geral, as que, não sendo imputáveis a acções ou omissões ilícitas perpetradas pelo senhorio, ultrapassem, no ano em que se tornem necessárias, dois terços do rendimento líquido desse mesmo ano” (Aragão Seia – Arrendamento Urbano, 6ª. ed, pág 196)². A título de exemplo podem ver-se, na jurisprudência, os Ac. da Relação do Porto de 04-12-2000 – Proc. 0051266; de 19-10-1993 – Colectânea Jurisprudência XVIII, 4, pág. 233, e de Lisboa de 13-01-1994 - Colectânea Jurisprudência XIX, 1, pág. 91 e de 06-04-1995 – Colectânea Jurisprudência XX, 2, pág. 111.

Diga-se, por um lado, atento o que se referiu, que o facto de não estarem em causa obras de carácter estrutural, não é, por si só, elemento determinante para que as obras tenham de ser consideradas como de conservação ordinária.

E, por outro lado, que, estando em causa as denominadas “obras de conservação ordinária” a responsabilidade pela sua realização recai sempre sobre o senhorio, ao passo que as “obras de conservação extraordinária”, bem como as “obras de beneficiação”, apenas ficam a cargo do senhorio quando, nos termos das leis administrativas em vigor, a

² Apenas terá de se ter, contudo, presente que a referência ao valor das obras levadas a cabo por comparação com o montante das rendas recebidas, deixou hoje de ser relevante.

sua execução lhe seja ordenada pela câmara municipal competente ou quando haja acordo escrito das partes no sentido da sua realização, com discriminação das obras a efectuar (Ac. Relação do Porto de 04-12-2000).

Tal entendimento tem sido também o acolhido na jurisprudência tributária, designadamente pelo STA quando, no acórdão de 06-07-2016 – Proc. n.º 088/2016, se lê: *“as despesas de manutenção e de conservação serão despesas que sejam necessárias à conservação e manutenção dos imóveis que são geradores de rendimento. Poderão ser, como antes definidas no Regime do Arrendamento Urbano, art. 11.º, despesas efectuadas com obras de conservação ordinária - reparação e limpeza geral do prédio, obras impostas pela Administração Pública, e, em geral, as destinadas a manter o prédio nas condições requeridas pelo fim do contrato e existentes à data da sua celebração; obras de conservação extraordinária – de reparação de defeitos de construção do prédio ou supervenientes ou de beneficiação do imóvel, com repercussão no imóvel e na susceptibilidade de ele gerar rendimentos”*. E, ainda mais recentemente, também no Ac. do TCA Sul de 15-12-2016 – Proc. 05310/12, onde se diz que as *obras de conservação extraordinária* e as *obras de beneficiação*, apenas ficam a cargo do senhorio quando impostas administrativamente ou haja acordo escrito das partes com discriminação das obras a efectuar.

Do exposto, somos forçados a concluir que o conceito de encargos com obras de conservação e de manutenção a que se referem quer o art.º 22.º, n.º 6, a) do EBF, quer o art.º 41º, n.º 1 do CIRS, integram o conceito acima enunciado de “obras de conservação ordinária”. Estarão, por isso, como regra fora do seu âmbito de aplicação, quer as “obras de conservação extraordinária” quer as “obras de beneficiação”, só assim não sendo quando estas tenham resultado de imposição administrativa ou de acordo expreso.

Tendo presente estas considerações começemos por analisar se as despesas efectuadas pela Requerente com a substituição dos elevadores e dos sistemas de aquecimento, ventilação e ar condicionado efectuadas no “Edifício ...”, integrarão o conceito de “obras de conservação ordinária”.

É manifesto que as obras levadas a cabo, pese embora em equipamentos instalados no edifício, integram o conceito de encargos de conservação e manutenção. Como foi dado

por provado, a própria arrendatária manifestou à Requerente a indisponibilidade para manter o contrato de arrendamento ou para o renovar, caso se mantivessem as deficiências naqueles equipamentos.

Quer dizer, a sua substituição mais não visou do que conferir e repor o imóvel nas condições de habitabilidade e utilização idênticas às existentes à data da celebração do contrato. Se aqueles equipamentos, parte integrante do arrendamento, não reuniam já as condições satisfatórias para o fim a que se destinavam, é inquestionável que a sua substituição integra o conceito de encargos de conservação e manutenção.

É, por isso, ilegal a correcção da Requerida levada a efeito no que a estes encargos respeita ao considerar a sua não dedutibilidade.

Já o mesmo não sucederá no que respeita às obras levadas a efeito no designado “Edifício ...”.

É que tais obras, mais do que manter o imóvel nas condições necessárias à manutenção de qualquer arrendamento, terão pretendido munir o edifício de outras capacidades e aptidões mais atractivas para aquele efeito, tendo, aliás, resultado de “Concurso de Concepção – Construção para Projecto e Empreitada de Construção Civil, Acabamentos e Instalações Técnicas para Remodelações”.

Do relatório da sociedade “D...” – junto como doc. 12 – não podem ser retiradas quaisquer consequências por ser impossível estabelecer qualquernexo temporal com as obras em causa, atendendo a que estas foram executadas em 2013 e aquele é de Março de 2004.

No próprio relatório elaborado pela empresa “E...”, em Junho de 2012 - junto como doc. 13 - se diz, “... *os pisos de escritórios, actualmente devolutos ... apesar de exteriormente o edifício possuir um aspecto moderno, mercê das suas condicionantes características arquitectónicas, no seu interior encontra-se a necessitar de **obras de beneficiação e conservação***” (sublinhado nosso), o que a Requerente transcreve no ponto 111 do requerimento inicial. Quer dizer, a Requerente teve consciência e pretendeu que o prédio fosse objecto de obras com diferentes níveis de intervenção.

Aliás, aquele relatório teve em vista avaliar o imóvel quer no mercado de venda quer no de arrendamento no pressuposto de lhe serem introduzidas obras de beneficiação. Diz-se aí: “ao valor de mercado do imóvel livre e disponível, após conclusão de obras,

foram deduzidos os **custos de reabilitação e modernização do imóvel**” (sublinhado nosso).

Basta atentar no orçamento que a Requerente junta como doc. 14 para se obter a mesma conclusão. Destaque-se a título meramente exemplificativo:

“- demolição de paredes divisórias em alvenaria de tijolo de acordo com as alterações pretendidas;

- desmonte de revestimentos de paredes em placas de aglomerado de madeira, remoção de balcões e móveis que não se enquadrem no novo projecto;

- demolição de lajes e elementos em betão armado necessários à execução do projecto ... lajes para a execução do novo projecto;

- alargamento da escada de acesso à Fracção V no ...,

- execução de paredes em alvenaria de tijolo assentes com argamassa de cimento e areia;

- etc ...”

Não se põe em causa que os encargos suportados pela Requerente sejam susceptíveis de aumentar o valor e a vida útil do imóvel e que, em abstracto, se enquadrariam como custo aceite no âmbito do art.º 23.º do CIRC. Todavia, como já se viu, para que os custos suportados pelo FII, tendo em vista a obtenção de rendimentos prediais, possam ser considerados como dedutíveis, terão de, mais do que isso, ser qualificados como despesas de conservação e manutenção, o que, como se vê, não é o caso.

Nada há, por isso, a apontar à correcção efectuada pela AT que nenhuma censura merece.

JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Além do reembolso do imposto, pretende a Requerente que seja declarado o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Tal direito vem consagrado no artigo 43.º da LGT, o qual tem como pressuposto que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial – ou em arbitragem tributária – que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, resulta do disposto no artigo 24.º, n.º 5 do RJAT, quando estipula 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*”.

No caso em apreço, é manifesto que ocorreu, de facto, erro imputável à AT na liquidação em crise que por sua iniciativa o praticou sem suporte legal.

Pelo que assiste à Requerente o direito ao pretendido pagamento de juros indemnizatórios na parte relativa ao imposto anulado, nos termos decorrentes do atrás exposto.

III – Decisão

Termos em que se decide

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, declarar a ilegalidade da liquidação de IRC n.º 2017..., relativa ao ano de 2013, e correspondentes juros compensatórios, cujo acto deverá ser mantido apenas no que respeita à não admissibilidade dos encargos considerados pela Requerente relativamente ao imóvel designado “Edifício...”.
- b) Condenar a Administração Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente do montante do correspondente imposto relativamente à referida liquidação, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios.
- c) Condenar ambas as partes no pagamento das custas do processo, na proporção de 72,34% pela Requerida e de 27,66% pela Requerente.

Valor da causa

Fixa-se o valor do processo em 906.542,42 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, *a)*, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 12.852,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de dezembro de 2018.

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Leonor Fernandes Ferreira

O Árbitro vogal

António Alberto Franco