

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 701/2018-T

Tema: IRS - Rendimentos prediais – Deduções - Englobamento.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., contribuinte n.º..., residente na Rua ..., ..., ..., e B..., contribuinte n.º..., residente em, ..., ...-..., vêm requerer, em coligação, 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 do ato de liquidação de IRS relativo a 2017, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra ele deduzido, pelos (os) quais não foi admitido o reporte para os exercícios seguintes das perdas apuradas em sede de Categoria F durante esse exercício.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

No exercício de 2017, os Requerentes incorreram em diversos gastos relativos a imóveis de que obtêm rendimentos por arrendamento, como gastos relativos a obras de conservação e manutenção, prestações de condomínio e impostos, que discriminaram na Declaração Modelo 3, apresentada conjuntamente, na qual não optaram pelo englobamento dos seus rendimentos prediais (Categoria F).

Nessa declaração foram declaradas perdas na Categoria F no valor € 76.798,11 relativamente ao Requerente A... e ganhos no valor de € 39.689,97 relativamente à o Requerente B... .

As perdas do Requerente A... não foram deduzidas aos rendimentos prediais da Requerente B..., tendo sido apurado imposto no montante de € 11.113,19 correspondente à taxa de 28 % sobre os rendimentos prediais líquidos auferidos por esta última.

A referida Declaração originou o acto de liquidação ora impugnado que desconsidera as perdas apuradas na Categoria F pelo Requerente A... que deveriam ser reportadas aos seis exercícios seguintes.

Os Requerentes deduziram reclamação graciosa contra o acto de liquidação que foi indeferida com o fundamento de que, não tendo os interessados optado pelo englobamento dos rendimentos o resultado líquido da categoria F, não pode ser indicado na nota de liquidação nem considerado nas liquidações dos próximos anos, pelo que os gastos suportados e pagos relativos a obras de conservação e manutenção não se consubstanciam em perdas a reportar.

Ora, a interpretação veiculada pela Administração Tributária não tem qualquer suporte legal e enferma de erro nos pressupostos de facto e de direito, porquanto, conforme é entendimento pacífico, o direito à dedução das despesas de manutenção e de conservação relacionadas com os imóveis objeto de arrendamento não depende do exercício pelo sujeito passivo da opção pelo englobamento dos rendimentos prediais e da sujeição dos mesmos às taxas gerais progressivas de IRS, até porque, estamos perante norma que permite a dedução de despesas aos rendimentos brutos e não aos rendimentos englobados.

Resulta assim que o englobamento não é legalmente exigido para que um determinado sujeito passivo possa reportar perdas incorridas na categoria F, pelo que o acto de liquidação de IRS em apreço, tendo subjacente esse entendimento, é ilegal, devendo ser anulado e substituído por outro que admita o reporte das perdas incorridas em sede de Categoria F durante o exercício de 2017 para os exercícios seguintes, nos termos do artigo 55.º n.º 1, alínea b, do CIRS.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, sustenta que os Requerentes efectuaram declaração conjunta de IRS mas não optaram no Anexo F pelo englobamento dos rendimentos prediais por eles auferidos.

Os rendimentos prediais brutos, deduzidos das despesas elegíveis para efeitos do estabelecido no artigo 41º do CIRS, são tributados a uma taxa de tributação autónoma de 28%, nos termos do artigo 72º, n.º 1, alínea e), do CIRS, sendo que o sujeito passivo pode optar pelo englobamento nos termos dos artigos 72º, n.º 8, e 22º, n.º 2, alínea b), e nº 5 do CIRS, devendo assinalar essa opção no Anexo F.

Tendo optado pelo não englobamento dos rendimentos prediais, os Requerentes preferiram tributar separadamente o rendimento da categoria F mediante a aplicação de uma taxa liberatória fixa sobre aquele rendimento bruto, de onde resulta o valor de imposto a pagar de € 11.113, 19 incidente sobre o valor líquido inscrito a favor da Requerente B... de € 39.689,97.

Conclui no sentido da improcedência do pedido.

2. No seguimento do processo foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e ordenado o prosseguimento do processo para alegações por prazo sucessivo.

As partes não alegaram.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira 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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 7 de Março de 2019.

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 exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

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

- a) Os Requerentes têm residência em território português;
- b) No ano de 2017, os Requerentes obtiveram rendimentos resultantes do arrendamento de imóveis que são sua propriedade e relativamente aos quais incorreram em gastos em obras de conservação e manutenção, prestações de condomínio e impostos;
- c) Nesse ano, apresentaram declaração conjunta modelo 3 de IRS, em que inscreveram perdas na Categoria F, no montante de € 76.798,11 em relação ao Requerente A..., e ganhos no valor de € 39.689,97 relativamente à Requerente B...;
- d) Os Requerentes optaram pelo não englobamento dos rendimentos prediais declarados;
- e) A declaração de rendimentos originou o acto de liquidação n.º 2018 ... e a demonstração de liquidação n.º 2018 ..., que desconsidera as perdas a reportar para os seis exercícios seguintes resultantes do valor líquido negativo apurado em relação ao Requerente A...;
- f) Em 7 de Agosto de 2018, os Requerentes deduziram reclamação graciosa contra o acto de liquidação, pretendendo que se incluísse o montante de € 76.798,11 no conjunto das perdas a reportar;
- g) A reclamação graciosa foi indeferida pelo despacho de 5 de Novembro de 2018, da Chefe de Serviço de Finanças de Sintra ..., e notificada aos Requerentes pelos ofícios n.º ... e n.º..., de 6 de Novembro de 2018;
- h) A decisão de indeferimento baseou-se no entendimento de que, não tendo os interessados optado pelo englobamento dos rendimentos da Categoria F, os gastos suportados não consubstanciam perdas a reportar.

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 e na alegação de factos não questionados.

Matéria de direito

5. A única questão em debate consiste em saber se as deduções específicas aos rendimentos prediais depende do prévio englobamento dos rendimentos.

A Autoridade Tributária sustenta, no essencial, que os rendimentos prediais são tributados autonomamente à taxa de 28%, nos termos do artigo 72.º, n.º 1, alínea e), do CIRS, ainda que, segundo o disposto no n.º 8 desse artigo, tais rendimentos possam ser englobados por opção dos respetivos titulares residentes em território português.

No caso, os sujeitos passivos não optarem pelo englobamento e, desse modo, preferiram tributar separadamente os rendimentos da categoria F mediante a aplicação de uma taxa liberatória fixa sobre o rendimento bruto, que se encontra prevista para os rendimentos prediais no artigo 72.º, n.º 1, alínea e).

E sendo assim, o imposto a apurar corresponde ao produto da taxa especial de 28% sobre os ganhos auferidos, no montante de € 39.689,97, cifrando-se em € 11.113,19, com a consequente exclusão da possibilidade do reporte das perdas para os anos seguintes, visto que o reporte de prejuízos é uma operação a jusante que pressupõe a prévia opção pelo englobamento de rendimentos.

Os Requerentes contrapõem que o artigo 55.º, n.º 1, alínea b), do CIRS permite que o resultado negativo apurado em determinado ano na categoria F possa ser reportado aos seis anos seguintes sem que faça depender a dedução da opção pelo englobamento de rendimentos.

As disposições que interessa ter presentes para dilucidar a questão que vem colocada são as dos artigos 22.º, 41.º, 55.º e 72.º do CIRS.

O artigo 22.º é o que admite o englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos, para efeito de apuramento do rendimento coletável em IRS, visando apurar o rendimento global líquido mediante a adição dos rendimentos líquidos das diversas categorias.

Todavia, o englobamento não é aplicável a todos os tipos de sujeito passivo nem a todos os tipos de rendimentos por este auferidos. No sistema de tributação em IRS coexiste um regime de englobamento e um regime de tributação a taxas liberatórias e a taxas especiais de tributação autónoma, não sendo englobados os rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português (artigo 22.º, n.º 3, alínea a)), cuja tributação se processa mediante a aplicação de taxas liberatórias ou taxas especiais, nem os rendimentos auferidos por sujeitos passivos residentes em território português que se encontrem sujeitos às taxas liberatórias ou às taxas especiais dos artigos 71.º e 72.º. Estes últimos rendimentos podem, contudo, ser objecto de englobamento opcional como prevê o n.º 8 do artigo 72.º

Os rendimentos prediais encontram-se mencionados no artigo 72.º, n.º 1, alínea e), como sendo sujeitos a tributação à taxa autónoma de 28%, e embora excluídos do englobamento obrigatório (artigo 22.º, n.º 3, alínea b)), podem ser englobados por opção dos respectivos titulares residentes em território português (artigo 72.º, n.º 8).

O artigo 41.º, refere-se, por sua vez, às deduções específicas aplicáveis aos rendimentos prediais, prescrevendo, na parte que interessa considerar, o seguinte:

1 - Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8.º deduzem-se, relativamente a cada prédio ou parte de prédio, todos os gastos efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter ou garantir tais rendimentos, com exceção dos gastos de natureza financeira, dos relativos a depreciações e dos relativos a mobiliário, eletrodomésticos e artigos de conforto ou decoração, bem como do adicional ao imposto municipal sobre imóveis.

2 - No caso de fração autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, são dedutíveis, relativamente a cada fração ou parte de fração, outros encargos que, nos termos da lei, o condómino deva obrigatoriamente suportar e que sejam efetivamente pagos pelo sujeito passivo.

(...)

5 - O imposto municipal sobre imóveis e o imposto do selo, pagos em determinado ano, apenas são dedutíveis quando respeitem a prédio ou parte de prédio cujo rendimento seja objeto de tributação nesse ano fiscal.

Os Requerentes contrapõem que o artigo 55.º, n.º 1, alínea b), do CIRS permite que o resultado negativo apurado em determinado ano na categoria F possa ser reportado aos seis anos seguintes sem que faça depender a dedução da opção pelo englobamento de rendimentos.

As disposições que interessa ter presentes para dilucidar a questão que vem colocada são as dos artigos 22.º, 41.º, 55.º e 72.º do CIRS.

O artigo 22.º é o que admite o englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos, para efeito de apuramento do rendimento coletável em IRS, visando apurar o rendimento global líquido mediante a adição dos rendimentos líquidos das diversas categorias.

Todavia, o englobamento não é aplicável a todos os tipos de sujeito passivo nem a todos os tipos de rendimentos por este auferidos. No sistema de tributação em IRS coexiste um regime de englobamento e um regime de tributação a taxas liberatórias e a taxas especiais de tributação autónoma, não sendo englobados os rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português (artigo 22.º, n.º 3, alínea a)), cuja tributação se processa mediante a aplicação de taxas liberatórias ou taxas especiais, nem os rendimentos auferidos por sujeitos passivos residentes em território português que se encontrem sujeitos às taxas liberatórias ou às taxas especiais dos artigos 71.º e 72.º. Estes rendimentos podem, contudo, ser objecto de englobamento opcional como prevê o n.º 8 do artigo 72.º

Os rendimentos prediais encontram-se mencionados no artigo 72.º, n.º 1, alínea e), como sendo sujeitos a tributação à taxa autónoma de 28%, e embora excluídos do englobamento obrigatório (artigo 22.º, n.º 3, alínea b)), podem ser englobados por opção dos respectivos titulares residentes em território português (artigo 72.º, n.º 8).

O artigo 41.º, refere-se, por sua vez, às deduções específicas aplicáveis aos rendimentos prediais, prescrevendo, na parte que interessa considerar, o seguinte:

3 - Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8.º deduzem-se, relativamente a cada prédio ou parte de prédio, todos os gastos efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter ou garantir tais rendimentos, com exceção dos gastos de natureza financeira, dos relativos a depreciações e dos relativos a mobiliário, eletrodomésticos e artigos de conforto ou decoração, bem como do adicional ao imposto municipal sobre imóveis.

4 - No caso de fração autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, são dedutíveis, relativamente a cada fração ou parte de fração, outros encargos que, nos termos da lei, o condómino deva obrigatoriamente suportar e que sejam efetivamente pagos pelo sujeito passivo.

(...)

6 - O imposto municipal sobre imóveis e o imposto do selo, pagos em determinado ano, apenas são dedutíveis quando respeitem a prédio ou parte de prédio cujo rendimento seja objeto de tributação nesse ano fiscal.

(...)

7 - Podem ainda ser deduzidos gastos suportados e pagos nos 24 meses anteriores ao início do arrendamento relativos a obras de conservação e manutenção do prédio, desde que entretanto o imóvel não tenha sido utilizado para outro fim que não o arrendamento.

8 - Os gastos referidos nos números anteriores devem ser documentalmente comprovados.

O artigo 55.º estabelece, no entanto, algumas limitações à dedução de perdas, consignando, no que se refere aos rendimentos prediais, que “o resultado líquido negativo apurado em determinado ano na categoria F só pode ser reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeita” (artigo 55.º, n.º 1, alínea b)). Já no que se refere à dedução de perdas relativas a rendimentos da categoria G, respeitantes a certas mais valias mobiliárias, o preceito determina

que o saldo negativo apurado num determinado ano “pode ser reportado para os cinco anos seguintes quando o sujeito passivo opte pelo englobamento” (artigo 55.º, n.º 1, alínea d)), estabelecendo assim uma clara distinção quanto ao reporte de perdas entre os rendimentos da categoria F e da categoria G. Ou seja, o reporte de perdas relativas a rendimentos da categoria G depende do prévio englobamento de rendimentos, ao passo que essa exigência não é imposta relativamente aos rendimentos da categoria F.

Perante este enquadramento jurídico, nada parece justificar o entendimento formulado pela Autoridade Tributária pelo qual no caso da não opção dos sujeitos passivos pelo englobamento, relativamente a rendimentos prediais, esses rendimentos seriam tributados separadamente à taxa especial de 28% sem qualquer possibilidade de dedução de perdas. De facto, como vimos, a dedução do resultado líquido negativo apurado pode ser deduzido aos resultados líquidos positivos nos termos do disposto no artigo 55.º, n.º 1, alínea b), do CIRS, sem qualquer dependência da opção pelo englobamento dos rendimentos.

Importa reter, por outro lado, que o artigo 41.º estabelece uma regra de dedutibilidade fiscal de “todos os gastos efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter ou garantir tais rendimentos”, o que corresponde à concretização, no domínio do IRS, do princípio da capacidade contributiva, ou mais propriamente do princípio da tributação do rendimento líquido, o que está em consonância com o propósito legislativo manifestado no preâmbulo do Código do IRS em que se declara que “no domínio dos rendimentos prediais (categoria F), incluem-se os rendimentos efectivamente percebidos dos prédios arrendados, tanto urbanos como rústicos, e não já, como acontecia no sistema de contribuição predial, o valor locativo ou a renda fundiária dos prédios não arrendados, pois se visa tributar apenas os rendimentos realmente auferidos” (ponto 11).

Certo é que o artigo 41.º exclui certo tipo de gastos e o artigo 55.º estabelece algumas limitações quanto à dedução de perdas, especialmente no plano temporal. Mas nada permite concluir que a dedução de perdas esteja dependente da opção dos sujeitos passivo pelo

englobamento de rendimentos. A única excepção que se estabelece quanto a esse ponto é a que se refere à dedução de perdas relativamente a rendimentos da categoria G.

Acresce que – como refere PAULA ROSADO PEREIRA – “a inviabilidade da dedução de gastos – se porventura se verificasse – tiraria grande parte da atractividade e eficiência fiscais ao regime de tributação dos rendimentos prediais através de taxas especiais de tributação autónoma. O que não faria sentido, se pensarmos na intenção do legislador fiscal ao criar o regime em apreço. A sujeição dos rendimentos prediais a um regime de tributação autónoma, mediante a aplicação de uma taxa especial e a exclusão da obrigatoriedade do englobamento, visara, precisamente, tornar mais apelativo para os investidores o regime de tributação dos rendimentos prediais. O que se revelaria totalmente inviável, caso o regime de tributação autónoma excluísse a dedutibilidade dos gastos suportados para obter ou garantir os rendimentos prediais” (*Manual de IRS*, 2.ª edição, Coimbra, pág. 172).

O direito à dedução dos gastos relacionados com o imóvel objecto de arrendamento não depende, pois, do exercício pelo sujeito passivo da opção pelo englobamento dos rendimentos prediais e da sujeição dos mesmos às taxas gerais progressivas de IRS.

E nesse sentido se pronunciaram já as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 96/2015-T, 338/2016-T, 399/2017-T, 481/2017-T, 360/2017-T e 314/2017-T.

III – Decisão

Termos em que se decide julgar procedente o pedido arbitral e anular o acto de liquidação n.º 2018 ... e a demonstração de liquidação n.º 2018 ..., bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra ele deduzida.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 76.798,11, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 2.448,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 2 de Setembro de 2019

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Mariana Vargas

O Árbitro vogal

José Nunes Barata