

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 598/2019-T**

**Tema: IRC – Fundo de Investimento Imobiliário; Rendimentos prediais; Obras de conservação e manutenção.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Dr.<sup>a</sup> Fernanda Maçãs (árbitro presidente), prof Doutora Suzana Fernandes Costa e o Dr. Paulo Lourenço (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Coletivo, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

A..., SA, pessoa coletiva n.º..., com sede social na ..., ..., ..., em ..., na qualidade de representante do **FUNDO ABERTO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO B...**, doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em 12 de setembro de 2019, o pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista à declaração de ilegalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2019..., de 13 de maio de 2019, no montante de € 20 653,75 (vinte mil seiscientos e cinquenta e três euros e setenta e cinco cêntimos), relativa ao exercício de 2014.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Requerida na mesma data.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foram, em 28 de outubro de 2019, designados os árbitros do Tribunal Coletivo, que ficou assim constituído: Maria Fernanda dos Santos Maçãs, árbitra Presidente e árbitros auxiliares Suzana Fernandes Costa e Paulo Lourenço, que comunicaram ao Conselho

Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 27 de novembro de 2019.

Em 28 de novembro de 2019, foi proferido despacho a ordenar a notificação da Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar, se assim o entender, a produção de prova adicional e remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta.

Em 13 de janeiro de 2020, a Requerida apresentou a sua resposta e em 15 de fevereiro de 2020 foi proferido despacho a dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), uma vez que não foi pedida a produção de prova adicional, nem suscitada questão alheia ao fundo da causa que importe discutir. As partes foram convidadas a proferir alegações sucessivas e ficou designado o dia 27 de maio de 2020 como a data-limite para a prolação da decisão arbitral. Este prazo veio a ser prorrogado, por despacho de 26 de maio, para o dia 27 de Julho.

A Requerente apresentou as suas alegações no dia 4 de março de 2020 e a Requerida não apresentou alegações, tendo sido efetuada junção do comprovativo do pagamento da taxa de justiça subsequente no dia 18 de fevereiro de 2020.

## **2. Saneamento**

O tribunal arbitral é competente e está regularmente constituído.

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

O pedido arbitral é tempestivo, nos termos do artigo 10.º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro e do artigo 102.º n.º 1 alínea a) do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias que obstem à apreciação do mérito da causa.

### **3. Posição das partes**

3.1. A Requerente começa por referir que se trata de um Fundo de investimento imobiliário aberto, com duração indeterminada, que iniciou a respetiva atividade em 3 de novembro de 1991.

Por outro lado, adianta ainda que, no plano fiscal, os Organismos de Investimento Coletivo (OIC), como é o caso do B..., são sujeitos passivos de IRC, nos termos da alínea b) do número 1 do artigo 2.º do Código de IRC.

No entanto, o regime fiscal aplicável aos OIC é o que resulta do artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais ("EBF"), o qual previa, em 2014, que a tributação dos rendimentos obtidos por aqueles organismos ocorria de forma autónoma, de acordo com as diversas categorias ali previstas, entre as quais rendimentos prediais e mais-valias.

Por um lado, acrescenta, os rendimentos prediais eram sujeitos a tributação, de forma autónoma, à taxa de 25%, a qual incidia sobre as rendas recebidas líquidas dos encargos com manutenção e conservação suportados.

As mais-valias, por seu lado, decorrentes da venda de imóveis, eram sujeitas à taxa de 25% e incidia somente sobre 50% da diferença positiva entre as mais e menos-valias realizadas, apuradas nos termos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS").

A Requerente tem vindo a apurar a matéria coletável de rendimentos prediais do Fundo com base na sua demonstração de resultados, em linha com a prática comum na indústria, atendendo aos rendimentos e gastos contabilísticos e não aos recebimentos e pagamentos.

A Autoridade Tributária, porém, entende que esse método não é correto, salientando que deve ser utilizado um método assente em pagamentos e recebimentos, à semelhança do IRS.

Não obstante não concordar com a posição sustentada pela Autoridade Tributária, a Requerente aceita a correção que foi efetuada, tanto mais que, no exercício em causa, lhe é favorável, bem

como a correção que foi efetuada em relação aos gastos suportados com o IMI, no sentido de os incluir no cômputo dos gastos fiscalmente aceites.

A Requerente não aceita, porém, as correções realizadas relativamente à não dedutibilidade dos encargos de conservação suportados com o edifício sito na ... e dos encargos de conservação e manutenção, na proporção em que excedem as rendas recebidas por cada imóvel, por entender que a Autoridade Tributária não fundamenta as correções efetuadas e nem sequer define o que entende por “obra estrutural e de requalificação” ou “encargo de conservação”, limitando-se a dizer, relativamente a este último conceito, que inclui “todas aquelas despesas que for necessário suportar, para manter o estado do prédio”.

São estas as correções que constituem o objeto do Pedido arbitral.

Segundo a Requerente, é pacífica a doutrina e a jurisprudência no sentido de que são despesas de conservação todas aquelas que sejam necessárias para suportar e para manter o estado do prédio, não incluindo as que visem aumentar o valor de um prédio, as que visem ampliar ou aumentar a área do pavimento ou implantação e as que visem modificar as características físicas de uma edificação existente ou fração.

Uma vez que as despesas em causa visaram apenas repor o edifício nas condições que ele inicialmente tinha, não restam dúvidas quanto à dedutibilidade de tais encargos, tanto mais que a intervenção realizada não se traduziu de forma direta na valorização do imóvel.

Acresce, finalmente, que a dedução dos gastos suportados não tem como limite o montante das rendas recebidas, como pretende a Autoridade Tributária, já que a legislação então vigente estabelecia que a tributação dos rendimentos prediais incide sobre os rendimentos líquidos dos encargos de conservação e manutenção efetivamente suportados, devidamente documentados, bem como do imposto municipal sobre imóveis.

A norma em causa não contempla, na sua letra, qualquer limitação ou sugestão de limitação à dedutibilidade de encargos de conservação e manutenção, em função dos rendimentos prediais obtidos, pelo que não poderá a AT alcançar aquela conclusão.

Ao estabelecer uma limitação para a dedutibilidade de rendimentos prediais que não encontra qualquer correspondência no n.º 6 do artigo 22.º do EBF, a Autoridade Tributária encontra-se à margem das regras interpretativas da legislação fiscal, pelo que a sua posição deve, sem margem para dúvidas, ser reputada de ilegal.

A dedutibilidade das despesas ou encargos ao abrigo daquela norma dependia apenas do enquadramento no conceito de despesas da manutenção ou conservação que fossem efetivamente suportadas e documentalmente provadas.

3.2. A Autoridade Tributária, por seu lado, sustenta que os fundos de investimento, sujeitos passivos de IRC, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º do respetivo Código, estavam sujeitos, em 2014, ao regime especial estabelecido no art.º 22.º do EBF, que revelava um modelo de tributação que não previa a determinação de uma base de tributação agregadora dos rendimentos enquadrados nas diferentes categorias definidas pelo Código do IRS.

À data dos factos, e de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 6 do art.º 22.º do EBF, os rendimentos prediais eram tributados, autonomamente, à taxa de 25%, que incidia sobre os rendimentos líquidos dos encargos de conservação e manutenção efetivamente suportados, devidamente documentados, bem como do imposto municipal sobre imóveis.

A Requerente teve conhecimento do projeto de relatório de inspeção tributária, notificado que foi para exercer o direito de audição, bem como do relatório final que encerrou a dita inspeção, o que significa que tomou conhecimento do iter cognoscitivo que conduziu à emissão das liquidações em causa.

Não é possível sustentar que a remodelação do imóvel se subsume às típicas obras de conservação ou, se se quiser, às benfeitorias necessárias, aquelas que se dirigem à conservação da coisa benfeitorizada, isto é, a obviar à sua perda, destruição ou deterioração física.

Por outro lado, a relevação contabilística das despesas com a obra como “despesas correntes de conservação” não assumem qualquer relevância fiscal, porquanto para a determinação dos rendimentos prediais líquidos, sujeitos a tributação, nos termos da alínea a), do n.º 6 do art.º 22.º do EBF aplicam-se regras idênticas às previstas para a tributação dos rendimentos prediais (categoria F) em IRS, o que equivale a dizer que não se inscrevem nas regras e procedimentos da contabilidade.

No que diz respeito ao limite da dedutibilidade, sustenta a Autoridade Tributária que o regime fiscal dos fundos assentava numa tributação autonomizada dos rendimentos por categoria e, em decorrência deste modelo, os rendimentos prediais líquidos sujeitos a tributação, só poderiam

ser determinados por dedução ao montante das rendas recebidas dos encargos de manutenção e conservação suportados com os prédios arrendados.

Por outro lado, se um prédio não gerou rendimentos durante o ano, os encargos que foram suportados com a manutenção e conservação desse bem não podem ser imputados aos rendimentos provenientes de outros prédios.

O princípio que genericamente preside às deduções específicas dos rendimentos tributados em IRS, também aplicável na determinação dos rendimentos prediais, é o de que os encargos dedutíveis devem estar relacionados com a obtenção dos rendimentos.

Ainda que as normas dos números 1 e 2 do art.º 41.º do Código do IRS, na atual redação, sejam mais explícitas na indicação de que as deduções são efetuadas relativamente a cada prédio ou fração, na realidade a redação do n.º 1 do art.º 41.º, em vigor à data dos factos, já limitava a dedução às despesas de manutenção e conservação e ao IMI, relativamente aos prédios ou parte de prédios cujo rendimento seja objeto de tributação no ano fiscal.

#### **4. Matéria de facto**

##### **4.1. Factos provados:**

Analisada a prova documental produzida e a posição das partes constante das peças processuais, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade gestora de fundos de investimento, que gere o Fundo aberto de Investimento Imobiliário B... .
2. O Fundo de investimento imobiliário é aberto, foi constituído em 3 de novembro de 1991 e tem duração indeterminada.
3. O Fundo é sujeito passivo de IRC, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 2º do Código IRC.
4. Quanto aos encargos de conservação e manutenção com o edifício da ...:
  - a) Este imóvel esteve arrendado ao Ministério da Justiça por longo período de tempo, tendo o respetivo contrato terminado em 2009.
  - b) A C... S.A. (“C...”) preparou, já em 2004 e a pedido da Direcção-Geral da Administração da Justiça, um Relatório Técnico de Manutenção relativo ao imóvel em apreço, no qual se aponta, a título de exemplo, que “os tectos falsos estão na sua maioria em mau estado”, “a

iluminação de emergência está em más condições de funcionamento pelo que deve ser encarada a sua reparação”, ou “os sistemas de AVAC apresentam-se em condições sofríveis de funcionamento” (cfr. doc n.º5, junto pela Requerente, que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais).

c) Com vista a colocar o imóvel no mercado para arrendamento – o que veio a suceder no exercício de 2014 – foi realizado um “Concurso de Concepção - Construção para Projecto e Empreitada de Construção Civil, Acabamentos e Instalações Técnicas para Remodelação”, no qual acabou por ser seleccionada a D..., Lda. (cfr. Doc n.º 6 junto pela Requerente, que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais).

d) Este projeto, incluía, a título exemplificativo) entre outras intervenções: a) “Construção civil, incluindo montagem de estaleiro, demolições de divisórias, desmonte, fornecimento e montagem de tectos falsos, reparação de pinturas e novas pinturas, substituição ou reparação de piso e azulejos/mosaicos em mau estado, remoção, fornecimento e montagem de equipamentos sanitários;” b) “Revisão geral da cobertura em telhado, reparação da impermeabilização de terraço e outros, limpeza e pintura da fachada, substituição de caixilharias;” c) “Substituição de portas corta-fogo, carreteis com mangueira e caixas de areia;” d) “Substituição de instalação eléctrica, incluindo quadros e tomadas, substituição da infraestrutura de comunicações, sinalética;” e) “Substituição de elevadores e sistemas de ar condicionado”, f) Demolição de lajes e elementos em betão armado necessários à execução do projeto...lajes para a execução do novo projeto; g) Alargamento da escada de acesso à fracção V; h) Execução de paredes em alvenaria de tijolo assentes com argamassa de cimento e areia.

5. Na lista de preços unitários, junta como doc. 7, constam as seguintes despesas: 2.5.12 Limpeza e reparação de paredes revestidas a azulejo em casas de banho a manter sem alterações, incluindo substituição de materiais degradados e betumagem geral das juntas – €1.943,29; 2.5.15 Reparação e limpeza das zonas afetadas ou em mau estado dos pavimentos dos pisos -2, -1, =, Galeria e 1-9 (total: €18.623); 2.5.20. Recuperação do mosaico de Klinker existente em rampas €2691,24; 2.6.3. Reparação das portas existentes incluindo substituição dos elementos degradados– €1.100; 2.7.2. Reparação e pintura de

portas existentes com o mesmo esquema de pintura, incluindo raspagem de tintas velhas – €2.600; 2.7.4. Reparação e pintura de guardas de escadas e elementos vários metálicos €9375; 3.1. Revisão geral da cobertura em telhado incluindo substituição de elementos degradados € 5.625;

3.6 Limpeza e pintura das fachadas:

€18.471, totalizando estas despesas € 60.428,53.

6. Através da ordem de serviço nº OI2016..., de 30 de agosto de 2016, os Serviços de Inspeção Tributária iniciaram, em 7 de novembro de 2018, uma ação de fiscalização externa e parcial ao Fundo, em sede de IVA e de IRC, em relação ao exercício de 2014, a qual terminou no dia 2 de maio de 2019.

7. Foram efetuadas correções em sede de IRC e de IVA, que constam do relatório da inspeção, que se dá como reproduzido, foram notificadas à Requerente através do ofício nº..., de 6 de maio de 2019.

8. Nesse relatório entendeu-se, designadamente:

- que deviam ser consideradas as rendas efetivamente recebidas e não as contabilizadas;
- que os encargos suportados com as obras efetuadas no edifício não são dedutíveis para efeitos fiscais, por não corresponderem a obras de conservação ou manutenção;
- que os encargos com os espaços que não deram rendimento não deviam constituir componente negativa para efeito dos rendimentos prediais sujeitos a imposto;
- que os encargos suportados com os espaços, quando superiores ao valor das respetivas rendas, não deviam ser deduzidos para além desse valor;

9. A Requerente foi notificada da liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2019..., de 13 de maio de 2019, no montante de € 20 653,75 (vinte mil seiscientos e cinquenta e três euros e setenta e cinco cêntimos), relativa ao exercício de 2014, relativas ao período de tributação de 2014.

10. Nessas liquidações foram concretizadas as correções propostas no relatório de inspeção.

11. A Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 12 de setembro de 2019, no qual pretende impugnar a liquidação adicional efetuada pela Autoridade Tributária e a autoliquidação feita por ela própria.



#### **4.2. Factos não provados**

Não há factos relevantes que não tenham sido provados.

#### **4.3. Fundamentação da matéria de facto provada:**

A convicção dos árbitros fundou-se nos documentos juntos aos autos pela Requerente e na posição das partes demonstrada nas peças processuais produzidas.

### **5. Apreciação da matéria de direito**

#### **5.1. Delimitação do objeto do Pedido**

A Requerente não contesta duas das correções efetuadas pela AT, a saber:

- i)* Correção no valor de 965.828,39 €, relativa à diferença de entendimento entre a AT e a Requerente quanto à forma de apuramento da matéria coletável dos rendimentos prediais, sendo que a AT entende que deve ter-se em conta os pagamentos e os recebimentos enquanto a Requerente entende que os rendimentos são calculados com base na demonstração de resultados, ou seja, com base nos rendimentos e gastos contabilísticos;
- ii)* Correção no valor de 575.949,43 €, relativa aos gastos suportados com o IMI que a AT entendeu como sendo dedutíveis para efeitos fiscais.

No entanto, não concorda e impugna as correções realizadas pela AT relativamente à dedutibilidade:

- i) De encargos de conservação suportados com o edifício na ..., no valor de €720.544,86;
- ii) De encargos de conservação e manutenção, na proporção que excede as rendas recebidas por imóvel, no valor de €892.432, 63.

São estas as correções objeto do presente processo, cuja legalidade importa analisar. Vejamos cada uma das correções:

### **5.1. Encargos de conservação e manutenção suportados com o edifício da ...**

Quanto aos encargos suportados com o referido edifício, os mesmos somam o valor de 720.544,86 €.

A AT considerou que estes encargos não seriam dedutíveis aos rendimentos por entender que os mesmos corresponderiam a uma obra “estrutural e de requalificação de um imóvel” que não cabe no conceito mais estrito de encargo de conservação.

Para a Requerente, os encargos suportados visaram repor o edifício nas condições que ele tinha inicialmente, e, portanto, são obra de conservação.

#### *a) Quanto à alegada falta de fundamentação das correções*

A Requerente alega que se verifica uma manifesta falta de fundamentação da referida correção destes encargos com o edifício sito na ... . Para a Requerente, a fundamentação apresentada pela AT não foi suficiente para ficar esclarecida quanto aos factos conhecidos pela AT e que permitem a qualificação dos gastos em questão como tendo natureza estrutural, em clara violação do artigo 77º da LGT.

Já a Requerida refere que a fundamentação em causa permitiu à Requerente agir através de pedido de pronúncia arbitral, não se evidenciando que os seus direitos de defesa tenham sido colocados em causa ou que a mesma não permitisse perceber o raciocínio adotado pela AT que conduziu à liquidação adicional de IRC do ano de 2014.

Com efeito, a fundamentação é uma exigência dos atos tributários em geral, sendo uma imposição constitucional (artigo 269º da CRP) e legal (artigo 77º da LGT).

É hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais que a fundamentação exigível tem de reunir as seguintes características:

1. **Oficiosidade:** deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido;
2. **Contemporaneidade:** deve ser coeva da prática do ato, não podendo haver fundamentações diferidas;
3. **Clareza:** deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos;
4. **Plenitude:** deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada. Esta característica desdobra-se em duas exigências, a saber: o dever de justificação (normas legais e factualidade – domínio da legalidade) e de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).

Ora, se a fundamentação é, nos termos referidos, necessária e obrigatória, tal não pode nem deve ser entendido de uma forma abstrata e/ou absoluta, ou seja, a fundamentação exigível a um ato tributário concreto, deve ser aquela que funcionalmente é necessária para que aquele não se apresente perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio.

Esta será a pedra de toque do cumprimento do dever de fundamentação: quando, perante um destinatário médio colocado na posição de destinatário real, o ato tributário se apresente, sob um ponto de vista de razoabilidade, como um produto do puro arbítrio da Administração, por não serem discerníveis os motivos de facto e/ou direito em que assenta, o ato padecerá de falta de fundamentação.

O artigo 77.º n.º 1 da LGT refere, assim que: “a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”.

O relatório de inspeção, quanto à fundamentação das correções efetuadas, refere o seguinte: “do cruzamento dos imóveis em termos de rendimento e encargos imputados pelo Fundo verificamos que há imóveis em que a regra não foi respeitada, isto é, o sujeito passivo considerou encargos superiores às rendas recebidas. (Quadro 11).

Tendo-se verificado que existem gastos suportados para os quais não foram recebidas rendas, pelo que não são de aceitar gastos no montante de €892.432,63 (SUBTOTAL do quadro acima). Acresce a esta correção que o Fundo considerou como encargo a obra de remodelação do seu prédio do edifício de ..., ... em Lisboa, mais uma vez, uma obra estrutural e de requalificação de um imóvel que não sabe no conceito mais estrito de encargo de conservação, pelo que as faturas desta obra levada a cabo pela D..., LDA com o NIF ... (Anexo 5), não são aceites fiscalmente como encargo. A correção ascende a €720.544,83 (quadro acima).

Assim aos gastos contabilizados na conta #76 “Encargos de Manut. E Conservação” no montante de €5.454.614,30 serão deduzidos os gastos não aceites fiscalmente, no montante de €1.612.977,49 (892.432,63 + 720.544,86) e acrescido do valor do IMI (€575.949,43)”.

A nosso ver, nos presentes autos, a fundamentação em causa, ainda que sucinta, é suficiente, sendo perceptível pelo teor do pedido arbitral que a Requerente compreendeu o processo lógico e jurídico das correções efetuadas pela AT.

Será assim de concluir, como concluíram, entre outras, as decisões arbitrais dos processos n.º 344/2018-T e 368/2018-T, que a AT cumpriu o seu dever de fundamentação, improcedendo nesta parte a posição da Requerente.

*b) Quanto à natureza das despesas de conservação e manutenção*

Os fundos de investimento, sujeitos passivos de IRC, estavam sujeitos, em 2014, ao regime especial estabelecido no art.º 22º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

O artigo 22º n.º 6 alínea a) do EBF, na redação em vigor à data dos factos, dispunha que:

---

*“6 - 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 sejam 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 efetivamente suportados, devidamente documentados, bem como do imposto municipal sobre imóveis, sendo a entrega do imposto efetuada pela respetiva entidade gestora, até ao fim do mês de abril do ano seguinte àquele a que respeitar, e considerando-se o imposto eventualmente retido como pagamento por conta deste imposto”.*

Tal como refere a decisão do CAAD do processo n.º 163/2018-T, *“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”.*

Como se lê na referida decisão, é 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”.* E são *“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”*, de acordo com Aragão Seia, Arrendamento Urbano, 6ª edição, página 196. Sobre estas definições, veja-se a título de exemplo, o acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 04-12-2000, do processo 0051266.

Por sua vez, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-07-2016, do processo n.º 088/2016, refere que *“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 efetuadas 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 suscetibilidade de ele gerar rendimentos”.*

Rui Duarte Morais, no manual “Sobre o IRS”, Almedina, Lisboa, 2006, define encargos de manutenção e conservação por contraposição com despesas de valorização (realização de benfeitorias), definindo estas como “*um novo investimento predial, eventualmente capaz de, no seu futuro, gerar maior rendimento; normalmente aumentarão o valor do prédio o que será relevante, desde logo, em sede de impostos que incidem sobre o património imobiliário*”.

Por outro lado, Manuel Faustino, em “IRS: A Categoria F (Rendimentos Prediais) Revisitada”, Revista Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º 3, páginas 100 e seguintes, define obras de conservação, para efeitos de IRS, como “obras destinadas a manter uma edificação nas condições existentes à data da sua construção, reconstrução, ampliação ou alteração, designadamente as obras de restauro, reparação ou limpeza”. Para este autor, as despesas de “ampliação e as de alteração, são, no quadro legal atual, indedutíveis no âmbito da categoria F a título de «despesas de conservação» e, como veremos, também se nos afigura não poderem sê-lo a título de «despesas e manutenção».

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. Estão, assim, fora do seu âmbito de aplicação as obras de conservação extraordinária e as obras de beneficiação, só assim não sendo quando estas tenham resultado de imposição administrativa ou de acordo expreso.

O STA pronunciou-se já sobre o conceito de “valorização” e afirma que, “atentando na letra da lei (encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos) não pode deixar de concluir-se, desde logo, que o encargo há-de estar ligado à valorização do bem alienado. Ou seja, não estão incluídos encargos que tenham por escopo a mera preservação

do valor do bem, mas, tão só os que se destinem a aumentar esse valor”. (acórdão do STA do processo n.º 0587/11, de 21 de março de 2012).

No mesmo sentido, a decisão do CAAD do processo n.º 25/2018-T, analisou a dedutibilidade de despesas de reparação do telhado, escadas, janelas e porta do edifício, considerando-as despesas de manutenção. No entanto, no referido processo, ficou provado que *“os encargos assim incorridos tiveram por estrita finalidade a preservação do valor do bem e não a valorização acrescida deste”*.

Aplicando o exposto ao caso dos autos, verifica-se que nem todas caem no conceito de despesas de conservação.

Senão vejamos.

A Requerente refere que aos encargos suportados com o imóvel, sito na ..., tiveram como objetivo repor o edifício nas condições que ele inicialmente detinha, e repor um nível de habitabilidade adequado ao seu fim e que pudesse suscitar o interesse de novos inquilinos potenciais. No entanto, e salvo melhor opinião, não demonstra, como lhe incumbia, que a totalidade das obras efetuadas tenham tido esse escopo.

Com efeito, resulta dos elementos juntos aos autos 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 atrativas para aquele efeito, tendo, aliás, resultado de “Concurso de Concepção – Construção para Projecto e Empreitada de Construção Civil, Acabamentos e Instalações Técnicas para Remodelação do Edifício ..., n.º ... - Lisboa”.

Também na memória descritiva não se conclui em nenhum lado que as obras efetuadas foram de mera conservação.

Com efeito, a Requerente alega que não foram efetuadas alterações estruturais ao edifício, mas tal alegação é, desse logo, contraditada pelo ponto 4, d) dos factos provados.

Como afirma a AT, *“tanto os descritivos das facturas (V., anexo 5 do RIT) emitidas pelo empreiteiro a quem foi adjudicada a execução da obra no prédio da ... - a D...- que aludem a*

*“Remodelação de edifício na ..., ... Lisboa” como a descrição das intervenções mais significativas a que foi sujeito o prédio (...) levam a concluir que a amplitude e a profundidade dos trabalhos executados que compreendem, nomeadamente demolição de divisórias, desmontagem e montagem de tectos falsos, substituição de vidros e caixilharias, substituição e reparação piso, revisão geral da cobertura, substituição de instalações eléctricas e infraestruturas de comunicações, substituição de elevadores e de sistemas de ar condicionado, conquanto não tenham provocado ampliação da área total do prédio ou alteração das fachadas, representam sem dúvida uma obra de beneficiação do prédio”.*

Relativamente ao seguinte grupo de despesas o CAAD, no processo n.º 163/2018-T, já se havia pronunciado sobre a sua não dedutibilidade:

- a) “Demolição de paredes divisórias em alvenaria de tijolo de acordo com as alterações pretendidas;*
- b) Desmonte de revestimentos de paredes em placas de aglomerado de madeira, remoção de balcões e móveis que não se enquadrem no novo projeto;*
- c) Demolição de lajes e elementos em betão armado necessários à execução do projeto (...) lajes para a execução do novo projeto;*
- d) Alargamento da escada de acesso à Fração V;*
- e) Execução de paredes em alvenaria de tijolo assentes com argamassa de cimento e areia”.*

Como se disse na decisão do CAAD do processo n.º 163/2018-T “*não se põe em causa que os encargos suportados pela Requerente sejam suscetíveis de aumentar o valor e a vida útil do imóvel e que, em abstrato, 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”.* Subscrevemos essa posição e entendemos que as despesas atrás mencionadas não podem ser consideradas como despesas de conservação e manutenção dedutíveis aos rendimentos prediais obtidos pela Requerente.



Aplicando o mesmo critério, a resposta terá de ser diferente no caso das obras elencadas no ponto 5 do probatório, que totalizam €60.428,53, as quais terão de ser qualificadas como obras de conservação.

Quanto às restantes despesas incorridas pela Requerente, não resultou provado que as obras se destinassem a conservação e manutenção.

Assim, não sendo possível discernir pelos documentos juntos aos autos a que se destinaram em concreto as despesas, entendemos que não está cumprido o ónus da prova por parte da Requerente e não serão de aceitar aquelas rubricas como obras de conservação.

Em consequência, deve ser anulada parcialmente a liquidação de IRC, tendo em conta a aceitação como gasto apenas as despesas no valor de €60.428,53, por corresponderem a obras de conservação, mantendo-se na ordem jurídica a liquidação no que se refere às despesas com as restantes obras no montante de €660.116,33.

## **5.2. Encargos de conservação e manutenção, na proporção que excede as rendas recebidas por imóvel**

Neste ponto, a Requerente alega que não concorda com o entendimento da AT de os encargos de manutenção e conservação deverem apenas ser dedutíveis até ao limite das rendas recebidas, determinados prédio a prédio.

Com efeito, a AT desconsiderou a dedução de despesas no valor de 892.432,63 €, por ter verificado que foram deduzidos encargos em montante superior aos das rendas recebidas.

Quanto a esta questão não se descortina onde a Requerida tem o seu fundamento legal para efetuar tao correção fiscal.

Tal como se refere na decisão do CAD do processo n.º 163/2018-T, “(...) 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”.

Por sua vez, a decisão do CAAD do processo n.º 461/2018-T também afirma que não existem argumentos legais para “*ter desconsiderado os encargos relativos às lojas que não geraram rendimentos, ter desconsiderado os ajustamentos das dívidas vencidas e de não ter admitido a dedução dos encargos no montante que excedeu o valor das rendas*”.

Assim, não existe a nosso ver um qualquer fundamento legal que impeça que os gastos admitidos sejam superiores aos proveitos realizados.

Ainda que tivessem que ser aplicadas as regras do Código do IRS a solução seria a mesma, nos termos do artigo 41.º do referido Código do IRS, tal como refere a AT na sua resposta e a decisão do CAAD do processo n.º 163/2018-T. Aliás, na categoria dos rendimentos prediais em IRS admite-se a existência de resultado líquido negativo que pode ser objeto de reporte nos anos seguintes.

Deve, assim, ser anulada a liquidação de IRC ora impugnada, por vício de violação da lei, na parte que decorre da não aceitação como dedutíveis de despesas no valor de €892.432,63.

## **5. Juros indemnizatórios**

A Requerente pede que seja condenada a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º n.º 1 da LGT.

O artigo 43.º n.º 1 da LGT determina 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, estatuidando o n.º 4 do art. 61.º 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.*

Nos presentes autos, verifica-se que a ilegalidade parcial da liquidação controvertida é imputável à AT, na parte relativa à não aceitação como dedutíveis despesas de manutenção e conservação, no valor de €60.428,53, bem como quanto não aceitação dos encargos de conservação e manutenção, na proporção que excede as rendas recebidas por imóvel, nos termos expostos.

Assim, a Requerente tem direito, em conformidade com o disposto nos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, ao reembolso do montante de imposto indevidamente pago e aos juros indemnizatórios na proporção do valor anulado, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados desde a data do pagamento do imposto, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que serão incluídos.

## **6. Decisão**

Termos em que se decide neste Tribunal coletivo:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado e, em consequência, declarar a ilegalidade da liquidação adicional de IRC n.º 2019..., relativa ao ano de 2014, e correspondentes juros compensatórios, cujo ato deve ser mantido apenas no que respeita à não admissibilidade dos encargos considerados pela Requerente como obras de conservação, relativamente ao imóvel sito na ..., na parte em que excede o montante de €60.428,53;
- b) Julgar parcialmente procedente o pedido de condenação da AT a reembolsar à Requerente o valor do imposto indevidamente pago, quanto à parte do imposto anulado, e ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data em que tal pagamento foi efetuado até à data do integral reembolso do mesmo;
- c) Condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas do presente processo, na proporção do respetivo decaimento.

## **7. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, 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 406.037,74 €.

## **6. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 6.732,00 €, de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerente e Requerida, na proporção do respetivo decaimento (41% para a Requerente e 59 % para a Requerida).

Notifique-se.

Lisboa, 6 de julho de 2020.

A Árbitra Presidente

(Fernanda Maçãs)

A Árbitra Vogal

(Suzana Fernandes da Costa)

O árbitro Vogal

(Paulo Lourenço)