

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 91/2020-T

Tema: IRS – Tributação de Rendimentos Prediais; Despesas com obras realizadas.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Vera Figueiredo, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 05-08-2020, decide nos termos que se seguem:

I. RELATÓRIO

1. A..., NIF ..., com domicílio fiscal na Rua ..., n.º ... – ..., ...-... Portela, adiante designado como “Requerente”, vem, ao abrigo dos artigos 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada como “Requerida” ou “AT”), e que tem por objeto a anulação da liquidação de IRS n.º 2019..., referente ao ano de 2018, no valor de € 6.434,73 (seis mil quatrocentos e trinta e quatro euros e setenta e três cêntimos).
2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi apresentado pelo Requerente em 17-02-2020, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Requerida na mesma data.
3. O Requerente optou por não designar árbitro, tendo, nos termos do artigo 6.º n.º 1 e do artigo 11.º n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico designado o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado.
4. As partes foram devidamente notificadas da nomeação em 06-07-2020, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º n.º 1 alínea c) do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 05-08-2020.
6. Em 07-08-2020, a Requerida foi notificada do despacho proferido pelo Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 17.º n.º 1 do RJAT, para apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e remeter o processo administrativo (“PAdm”).
7. A Requerida juntou aos autos a sua resposta em 25-09-2020, na qual se defendeu por impugnação, pugnando pela manutenção da liquidação de IRS do ano fiscal de 2018 e pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.
8. Na mesma data, a Requerida juntou aos autos o processo administrativo.
9. Em 29-09-2020, o Tribunal Arbitral ordenou a notificação de Requerente e Requerida para, no prazo de 10 dias, indicarem sobre que factos constantes do pedido de pronúncia arbitral e da resposta, respetivamente, deveria incidir a produção de prova testemunhal.
10. O Requerente informou o Tribunal Arbitral que a prova testemunhal incidiria sobre os artigos 7 a 12 do pedido de pronúncia arbitral, tendo a Requerida prescindido da testemunha que arrolou na sua Resposta.
11. Mediante despacho de 12-10-2020, o Tribunal Arbitral designou o dia 30-10-2020, pelas 10 horas, para a reunião do artigo 18.º do RJAT, tendo indicado que na reunião se iria proceder à audição das testemunhas do Requerente sobre os factos por aquele indicados no requerimento apresentado em 02-10-2020, seguida de alegações orais.
12. Em 19-10-2020, o Requerente veio aos autos requerer que a testemunha arrolada sob o nº 2 – B..., morador na Rua ..., n.º ... – ..., ...-... Lisboa, Profissional da construção civil – fosse notificado pelo CAAD.
13. O Tribunal Arbitral deferiu o pedido de notificação da testemunha e agendou a reunião para o dia 14-12-2020 pelas 10 horas.

14. O CAAD tentou notificar a testemunha B... no dia 22-10-2020, por carta registada com aviso de receção, a qual foi devolvida pelos CTT em 05-11-2020, sem ter sido reclamada.
15. O Requerente veio aos autos em 12-11-2020 solicitar ao Tribunal Arbitral que “oficiasse” as autoridades competentes, nomeadamente a AT ou a Segurança Social, para aferir da atual morada da testemunha, tendo o Tribunal Arbitral indeferido o requerido ao abrigo do disposto no artigo 119.º n.º 2 do CPPT, por despacho notificado em 16-11-2020.
16. O mandatário da Requerida requereu a participação na reunião do artigo 18.º do RJAT através do sistema de videoconferência Cisco Webex, o que foi deferido.
17. No dia 14-12-2020 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que foi produzida prova testemunhal. Na referida reunião foi solicitada à Requerida a junção aos autos da declaração modelo 3 oficiosa de IRS e ao Requerente a junção aos autos da declaração modelo 3 submetida pelo Requerente. Foi, ainda, decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas, para as quais foi dado um prazo de 10 dias sucessivo para o Requerente e Requerida.
18. A Requerida apresentou em 14-12-2020 requerimento, no qual juntou aos autos a declaração modelo 3 oficiosa.
19. Em 16-12-2020, o Requerente juntou aos autos a prova de entrega da declaração Modelo 3 – IRS referente ao exercício de 2018 (com a menção “Declaração Entregue – Não serve de Comprovativo”), e procuração forense. Na mesma data apresentou alegações escritas, nas quais reiterou os argumentos aduzidos no pedido de pronúncia arbitral.
20. A Requerida não apresentou alegações escritas.

II. SANEAMENTO

21. O presente Tribunal Arbitral considera-se regularmente constituído para apreciar o litígio (artigo 5.º n.º 1 e n.º 2, artigo 6.º n.º 1 e artigo 11.º do RJAT).

22. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas (artigos 3.º, 6.º e 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea a) do RJAT).
23. Não foram alegadas quaisquer questões prévias nos presentes autos que obstem à decisão de mérito.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos dados como provados

24. Com interesse para a decisão da causa, dão-se como provados os seguintes factos, que não foram contestados pela Requerida:
- a) O Requerente e a irmã, C..., são os únicos e universais herdeiros em quotas partes ideais da herança indivisa aberta por óbito do seu pai, D... .
 - b) Da referida herança fazem parte, entre outros bens móveis e imóveis, os seguintes prédios urbanos: i) prédio urbano sito na n.º ..., ...-... .., inscrito na respetiva matriz sob o artigo ... (“Prédio ...”) e ii) prédio urbano sito na ..., n.º ..., ...-... .., inscrito na respetiva matriz sob o artigo ... (“Prédio ...”).
 - c) Os prédios, acima identificados, estavam arrendados em 2018, conforme o detalhe dos contratos de arrendamento constante de págs. 22-23 do PAdm:

Contrato	Referência	Recibo	Período da Renda	Importância recebida
612123	...	612123/29	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 2.300,00
612123		612123/27	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 230,00
612123		612123/28	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 230,00
612441		612441/28	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 4.200,00
612441		612441/27	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 420,00
612441		612441/26	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 420,00
612534		612534/32	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 3.600,00
612534		612534/31	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 360,00
612534		612534/30	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 360,00
613223		613223/29	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 2.257,20
613223		613223/28	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 225,72
613223		613223/27	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 225,70
613385		613385/30	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 3.200,00
613385		613385/29	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 320,00
613385		613385/28	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 320,00
613635		613635/28	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 3.016,20
613635		613635/28	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 301,62
613635		613635/27	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 301,62
613793		613793/26	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 4.500,00
613793		613793/25	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 450,00
613793		613793/24	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 450,00
614021		614021/31	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 3.200,00
614021		614021/30	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 320,00
614021		614021/29	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 320,00
1097510		1097510/15	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 390,00
1097510		1097510/14	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 390,00
1097522		1097522/17	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 2.750,00
1097522		1097522/16	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 275,00
1097522		1097522/15	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 275,00
1097608		1097608/16	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 4.500,00
1097608		1097608/15	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 450,00
1097608		1097608/14	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 450,00
1973012		1973012/1	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 5.460,00
2760404		2760404/1	2018-05-01 a 2018-12-31	€ 3.400,00
3091702		3091702/1	2018-10-01 a 2018-12-31	€ 1.335,00

Contrato	Referência	Recibo	Período da Renda	Importância recebida
609436	...	609436/26	2018-02-01 a 2018-12-31	€ 3.300,00
609436		609436/25	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 300,00
609710		609710/29	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 100,00
609710		609710/28	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 100,00
609779		609779/29	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 1.584,40
609779		609779/28	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 158,44
609779		609779/27	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 158,44
609808		609808/29	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 1.584,40
609808		609808/28	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 158,44
609808		609808/27	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 158,44
610102		610102/31	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 1.584,40
610102		610102/29	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 158,44
610102		610102/30	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 158,44
610102		610102/28	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 158,44
1303426		1303426/12	2018-03-01 a 2018-12-31	€ 3.500,00
1303426		1303426/11	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 350,00
1303426		1303426/10	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 350,00
1371186		1371186/10	2018-02-01 a 2018-02-28	€ 450,00
1371186		1371186/9	2018-01-01 a 2018-01-31	€ 450,00
1972975		1972975/1	2018-01-01 a 2018-12-31	€ 5.460,00

- d) O Requerente submeteu a sua declaração Modelo 3 de IRS, com o n.º de identificação..., relativa aos rendimentos auferidos no ano de 2018, tendo declarado no quadro 4 do Anexo F os rendimentos obtidos:

4 RENDIMENTOS OBTIDOS							
Identificação matricial dos prédios	Titular	Rendas					
		Valor líquido	Natureza				
Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração/Secção				
4001	...	U	...	RC D	A	333,75	01
4002		U		3E	A	2.475,00	01
4003		U		CV D	A	850,00	01
4004		U		2 E	A	1.650,00	01
4005		U		RC E	A	871,42	01
4006		U		RC E	A	1.980,00	01
4007		U		CV D	A	225,00	01
4008		U		2E	A	1.658,91	01
4009		U		RC D	A	333,75	01
4010		U		2 D	A	1.925,00	01
4011		U		1 E	A	50,00	01
4012		U		2D	A	2.475,00	01
4013		U		3D	A	1.760,00	01
4014		U		SCV	A	2.310,00	01
TOTAL						35.688,85	

4	RENDIMENTOS OBTIDOS						
	Identificação matricial dos prédios				Titular	Rendas	
	Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração/Secção		Valor ilíquido	Natureza
4015	...	U	...	SSCVE	A	1.512,50	01
4016		U		CV D	A	850,00	01
4017		U		1D	A	2.730,00	01
4018		U		CV E	A	950,64	01
4019		U		1D	A	1.241,46	01
4020		U		SSCVD	A	1.265,00	01
4021		U		4E	A	2.940,00	01
4022		U		RC D	A	195,00	01
4023		U		1E	A	1.760,00	01
4024		U		4D	A	2.475,00	01
4025		U		RC D	A	871,42	01
TOTAL						35.688,85	

e) E nos quadros 5A e 5B as despesas de conservação e manutenção, bem como as obras de conservação e manutenção, relativas aos referidos imóveis:

5		
A		
	Campo Q4	Conservação e manutenção
5001	4001	165,00
5002	4002	1.375,00
5003	4003	165,00
5004	4004	1.275,00
5005	4005	165,00
5006	4006	1.375,00
5007	4007	165,00
5008	4008	1.375,00
5009	4009	1.375,00
5010	4010	1.375,00
5011	4011	165,00
5012	4012	1.455,00
5013	4013	875,00
5014	4014	875,00
TOTAL		18.240,00

5		
A		
	Campo Q4	Conservação e manutenção
5001	4015	1.375,00
5002	4016	165,00
5003	4017	1.275,00
5004	4018	1.375,00
5005	4019	1.375,00
5006	4020	165,00
5007	4021	165,00
5008	4022	165,00
5009		
5010		
5011		
5012		
5013		
5014		
TOTAL		18.240,00

B	COM OBRAS DE CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO (N.º 7 DO ART.º 41.º DO CIRS)						Valor
	Campo Q4	Data de início do contrato de arrendamento		Data de início dos gastos			
		Ano	Mês	Ano	Mês		
5101	4018	2018	01	2017	12	CV E	2.175,22
5102	4017	2018	10	2018	09	1 D	456,27
5103	4022	2018	01	2017	12		1.877,50

f) Por último, no quadro 10, a dedução à coleta do AIMI:

10 DEDUÇÃO À COLETA - ADICIONAL AO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS [alínea I] do n.º 1 do art.º 78.º do CIRS]					
1 - Se no ano a que respeita a declaração foi liquidado Adicional ao IMI relativamente a imóveis que originaram rendimentos obtidos no âmbito de atividades de arrendamento ou hospedagem, indique:					
	Campo do Q4	Valor Patrimonial Tributário		Campo do Q4	Valor Patrimonial Tributário
10001	4001	14.260,00	10011	4011	14.260,00
10002	4002	31.590,00	10012	4012	34.835,00
10003	4003	14.260,00	10013	4013	12.185,00
10004	4004	28.320,00	10014	4014	13.025,00
10005	4005	14.260,00	10015	4015	30.320,00
10006	4006	31.590,00	10016	4016	14.260,00
10007	4007	14.260,00	10017	4017	28.320,00
10008	4008	31.590,00	10018	4018	30.320,00
10009	4009	30.320,00	10019	4019	31.590,00
10010	4010	30.320,00	10020	4020	14.260,00
TOTAL					523.625,00
2 - Valor total da liquidação do Adicional ao IMI					10101 2.322,57
3 - Valor tributável de todos os prédios urbanos de que é proprietário e sobre os quais incidiu o Adicional ao IMI					10102 631.795,00

10 DEDUÇÃO À COLETA - ADICIONAL AO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS [alínea I] do n.º 1 do art.º 78.º do CIRS]					
1 - Se no ano a que respeita a declaração foi liquidado Adicional ao IMI relativamente a imóveis que originaram rendimentos obtidos no âmbito de atividades de arrendamento ou hospedagem, indique:					
	Campo do Q4	Valor Patrimonial Tributário		Campo do Q4	Valor Patrimonial Tributário
10001	4021	45.220,00	10011		
10002	4022	14.260,00	10012		
10003			10013		
10004			10014		
10005			10015		
10006			10016		
10007			10017		
10008			10018		
10009			10019		
10010			10020		
TOTAL					
2 - Valor total da liquidação do Adicional ao IMI					10101
3 - Valor tributável de todos os prédios urbanos de que é proprietário e sobre os quais incidiu o Adicional ao IMI					10102

g) Foi instaurado pelo Serviço de Finanças de Loures um processo de divergências relativamente ao IRS de 2018, com o n.º..., com os códigos de análise 064 - "despesas de prédios arrendados" e 076 - "dedução do AIMI".

h) Em 03-09-2019 através do ofício n.º GI - ..., datado de 27-08-2019, registado sob o n.º RH...PT, foi o Requerente notificado do projeto de correções à sua declaração de IRS modelo 3 de 2018 para audição prévia:

NOTIFICAÇÃO PARA AUDIÇÃO PRÉVIA

Exmo. Sr. ou Sr.ª,

Da análise efetuada aos documentos/elementos apresentados relativamente à declaração de IRS, Modelo 3 do ano de 2018, com a identificação _____, constatou-se a existência da(s) seguinte(s) incorreção(ões):

Substituir declaração e corrigir declaração de acordo com quadro infra. Relativamente ao AIMI foi declarado 523625,00 deve corrigir para 521625,00, o quadro 5B não tem documento suporte com data anterior (2017). Findo o prazo será a mesma corrigida oficiosamente

Deste modo, fica V. Ex.ª notificado da intenção de se efetuarem a(s) seguinte(s) correção(ões) aos valores inscritos na referida declaração Modelo 3:

Anexo	Quadro	Campo	Valor Declarado	Valor a Corrigir	Valor Final
F	5A	DES? TOTAL (Contribuição mensual IRS)	€ 20.193,69	€ 13.063,01	€ 7.130,68

- i) Em suma, a AT propunha as seguintes correções à declaração modelo 3 submetida pelo Requerente:
- (i) Anexo F - Quadro 10: o valor da dedução do AIMI seria de € 521.625 e não de €523.625;
 - (ii) Anexo F - Quadro 5A: valor de gastos suportados e pagos corrigido de € 20.193,69 para € 7.130,68;
 - (iii) Anexo F – Quadro 5B: valor de €4.508,99 não seria considerado por não existirem faturas e recibos que comprovassem gastos com início em 2017.
- j) Em 13-09-2019, o Requerente exerceu direito de audição prévia, nos seguintes termos:

No respeitante da V. modificação, venho demonstrar a minha vontade em exercer o meu direito de redução pária.

No entanto, na vossa mensagem, não são explicitos os motivos para a não aceitação de despesas no montante de 13.063,01. Valor que corresponde a apenas 50% das despesas não aceites, dando lugar a uma herança.

Assim, apesar de não ter sido notificada por esta entidade, solicito-se igualmente o objecto da redução pária para a contribuinte: C...
com o N.º C: ...

Para concluir, solicita que todas as despesas com custos sejam detalhadas, bem como os métodos para a MS aceites.
Em anexo, envio alguns documentos em entrega por V. Serviço de Finanças.

Doc. 1 Recibo
Doc 2 Oncomentor (1 e 2)
Doc 3 Relatório ISQ.

k) Os documentos juntos pelo Requerente em sede de direito de audição foram os seguintes:

- (i) Documento n.º 1 - recibo n.º 25/A no valor de € 18.550,00, datado de 18-02-2019, emitido à herança de que o sujeito passivo é o cabeça de casal, e que comprova o pagamento da fatura n.º 2/A:

Recebimento N.º 25/A

Original

Junto anexamos Recebimento por Transferência no valor de 18.550,00 (DEZOITO MIL E QUINHENTOS E CINQUENTA EURO(S)) para pagamento do(s) seguinte(s) documento(s):

V/N.º Contribuinte	Data Doc.	Moeda
.....	18/02/2019	EUR

Doc.	N.º Doc.	Prt.	Valor Doc.	Pend. Doc.	Valor Atrib.	Valor Desc.	Valor Pend.
FA	2/A	1	18.550,00		18.550,00	0,00	0,00
Total			18.550,00		18.550,00	0,00	0,00

Total Recebido	18.550,00
-----------------------	------------------

(ii) Documento n.º 2 – Orçamento da E..., Lda. datado de 28-12-2017, com o n.º 2017/..., para substituição da coluna elétrica para 18 frações, elevadores, e serviços comuns na ..., n.º, no montante de €13.800 e datado de 29-12-2017, para o mesmo efeito, no montante de €9.900;

(iii) Documento n.º 3 – Relatório do Instituto da Soldadura e Qualidade, datado de 18-07-2018.

l) Mediante ofício n.º ... datado de 14-10-2019, notificado ao Requerente em 16-10-2019, a Requerida enviou a sua resposta ao direito de audição prévia apresentado:

Pela análise feita à documentação apresentada em audição, os mesmos não reúnem os requisitos para poderem ser consideradas despesa com prédios arrendados, nomeadamente aquisição de material sem associação de qualquer obra com orçamento (FT 221;390;670; 19253 e 19273 c...) e uma fatura datada de 2019-02-18 no montante de 18550,00. Tendo sido aceite as despesas suportadas com elevadores, seguros, ... e recibos de obras na ...

m) Em suma, não foram consideradas as despesas documentadas pelas faturas detalhadas infra:

Faturas n.º	Fornecedor/prestador de serviços	Data	Montante	Local de descarga/Local da Obra
FT 201800740/000221	G...	29/01/2018	€ 885,84	...
FT 201800740/000390	G...	17/02/2018	€ 2.152,15	
FT 201800740/000670	G...	21/03/2018	€ 2.660,89	
FT 201800718/019253	G...	27/06/2018	€ 157,56	
FT 201800718/019273	G...	27/06/2018	€ 118,17	
FA/A2	H...	20/12/2018	€ 18.550,00	
Total			€24.524,61	

n) Tendo sido aceites as despesas suportadas com elevadores, seguros e ..., bem como os recibos de obras na ... (Prédio ...).

o) O Sr. B... emitiu os seguintes recibos em 2018:

Fatura/Recibo n.º	Prestador de serviços	Data da prestação de serviços	Data da emissão	Montante	Descritivo	Local
40	B...	13/12/2017	05/01/2018	€ 950,00	Obra de pintura interiores e exteriores: Picagem; Massas; Pintura Interior	...
41	B...	19/12/2017	05/01/2018	€ 1.950,00	Obra de pintura interiores: Picagem; Massas; Pintura Interior; Reparação canalização (fuga de água); Reparação de armário	-
42	B...	22/12/2017	05/01/2018	€ 1.600,00	Obras de pintura interiores: Picagem; Massas	...
Total				€ 4.500,00		

p) Em 18-10-2019 foi elaborado pela Requerida o documento de correção com as retificações propostas:

5 GASTOS SUPORTADOS E PAGOS							
A APÓS O INÍCIO DO ARRENDAMENTO							
	Campo Q4	Conservação e manutenção	Condomínio	Imposto municipal sobre imóveis	Imposto do selo	Taxas autárquicas	Outros
5001	4001	347,80		47,06			
5002	4002	347,80		122,26			
5003	4003	347,80		47,06			
5004	4004			105,73			
5005	4005			47,06			
5006	4006	347,80		122,26			
5007	4007			47,06			
5008	4008	347,80		122,26			
5009	4009	347,80		117,34			
5010	4010			117,34			
5011	4011			47,06			
5012	4012	347,80		134,81			
5013	4013	347,80		47,16			
5014	4014	347,80		50,41			
TOTAL		5.217,00	0,00	1.953,69	0,00	0,00	0,00
B COM OBRAS DE CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO (N.º 7 DO ART.º 41.º DO CIRS)							
	Campo Q4	Data de início do contrato de arrendamento		Data de início dos gastos		Valor	
		Ano	Mês	Ano	Mês		
5101							
5102							
5103							
5104							
5105							
5106							
5107							
5108							
5109							
5110							
5111							
5112							
5113							
5114							
TOTAL							0,00

5 GASTOS SUPOSTADOS E PAGOS							
A APÓS O INÍCIO DO ARRENDAMENTO							
	Campo Q4	Conservação e manutenção	Condomínio	Imposto municipal sobre imóveis	Imposto do selo	Taxas autárquicas	Outros
5001	4015	347,80		117,34			
5002	4016	347,80		47,06			
5003	4017			105,70			
5004	4018			117,34			
5005	4019	347,80		122,26			
5006	4020	347,80		47,06			
5007	4021	347,80		175,00			
5008	4022	347,80		47,06			
5009							
5010							
5011							
5012							
5013							
5014							
TOTAL							
B COM OBRAS DE CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO (N.º 7 DO ART.º 41.º DO CIRS)							
	Campo Q4	Data de início do contrato de arrendamento		Data de início dos gastos		Valor	
		Ano	Mês	Ano	Mês		
5101							
5102							
5103							
5104							
5105							
5106							
5107							
5108							
5109							
5110							
5111							
5112							
5113							
5114							
TOTAL							

q) Em 24-10-2019, o Requerente foi notificado da decisão de correções à declaração de IRS de 2018, através do ofício n.º..., datado de 22-10-2019:

Da análise efectuada aos documentos/alegações apresentados em sede de audição prévia, relativamente à notificação da(s) divergência(s) identificada(s) na declaração de rendimentos Modelo 3 do ano de 2018 com a identificação ..., não foram comprovados os elementos declarados pelo que por minha decisão de 2019-10-18 foi determinada a efectivação das seguinte(s) correcção(ões):

Corrigido os gastos suportados com manutenção e conservação de prédios arrendados por não reunirem os requisitos tidos como tal, e de acordo notificação em audição ao contribuinte.

Decorrente dessa(s) alteração(ões) aos valores declarados, será V.Ex.^o oportunamente notificado da liquidação do correspondente imposto, da qual poderá reclamar/impugnar nos termos do art.^o 140.^o do Código do IRS e artigos 68.^o/99.^o e segs. Do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

- r) No seguimento das correções acima notificadas, foi emitida liquidação oficiosa de IRS, com o n.º 2019..., a qual notificada ao Requerente e recebida pelo mesmo em 29-10-2019:

DI. MONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS

NR. ACERTO CONTAS: 2019 ... ID. FISCAL: ...

CONSIGNAÇÃO: NIF 0,00 IVA 0,00
IRS 0,00 IVA 0,00
PERDAS A REPORTAR: 0,00
PAGTOS. POR CONTA a efetuar no ano 2020
NIF ... 0,00

SOBRETAXA
Base: 0,00 x 0,000 % = 0,00
Deduções: 0,00
Ret. Fonte: 0,00
Resultado: 0,00

PERÍODO RENDIMENTOS	ACERTO	NR. LIQUIDACAO	LIQUIDAÇÃO
2018-01-01 a 2018-12-31	2019-10-25	2019	2019-10-23
1	Rendimento global	€	10.910,37
2	Deduções específicas	€	0,00
3	Perdas a recuperar	€	1.426,37
4	Abatimentos	€	0,00
5	Deduções ao rendimento	€	0,00
6	Rendimento coletável	€	9.484,00
7	Quociente rendimentos anos anteriores/Propriedade intelectual	€	0,00
8	Rendimentos isentos englobados para determinação da taxa	€	0,00
9	Total do rendimento para determinação da taxa	€	9.484,00
10	Quociente familiar (1,00 ; taxa 23,00) %		
11	Importância apurada (9 : coef. a taxa)	€	2.181,32
12	Parcela a abater	€	602,74
13	Imposto anos anteriores/Propriedade intelectual	€	0,00
14	Imposto correspondente a rendimentos isentos	€	0,00
15	Taxa adicional [(0,00 x 0,0% + 0,00 x 0,0%) x 1,00]	€	0,00
16	Excesso em relação ao limite do quociente familiar	€	0,00
17	Imposto relativo a tributações autónomas	€	7.985,08
18	Coleta total [(11-12) x 1,00 + 13-14 + 15 + 16 + 17]	€	9.563,66
19	Deduções à coleta	€	3.188,18
20	Benefício municipal (0,000% do esgoto)	€	0,00
21	Acrescimos à coleta	€	0,00
22	Coleta líquida [(18-19-20) + 21]	€	6.375,47
23	Pagamentos por conta	€	0,00
24	Retenções na fonte	€	0,00
25	Imposto apurado [(22-(23+24))]	€	6.375,47
26	Juros de retenção-poupança	€	0,00
27	Sobretaxa-resultado	€	0,00
28	Juros compensatórios	€	59,26
29	Juros indemnatórios	€	0,00
VALOR A PAGAR:			6.434,73

- s) O Requerente efetuou o pagamento da liquidação de IRS com o n.º 2019..., em 27-11-2019.
- t) O Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral em 17-02-2020.
- u) O Tribunal Arbitral foi constituído em 05-08-2020.

C. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que é alegado pelas partes, cabendo-lhe o dever de selecionar os factos para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º n.º 2 do CPPT e artigo 607.º n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º n.º 1 alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em face das várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cf. artigo 607.º, n.º 5 do CPC e artigo 16.º alínea e) do RJAT).

Apenas quando a força probatória se encontra estabelecida na lei, nomeadamente no caso de força probatória plena dos documentos autênticos, prevista no artigo 371.º do Código Civil, é que não se aplica o princípio da livre apreciação da prova produzida.

Assim, no que respeita à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na análise crítica dos documentos juntos aos autos e não impugnados pelas partes, e na posição assumida pelas mesmas em relação aos factos.

No que se refere aos depoimentos das duas testemunhas inquiridas – C..., irmã do Requerente, também herdeira da herança aberta por óbito de D..., e F..., sobrinha do Requerente, dadas as relações pessoais existentes com o mesmo e o interesse pessoal da primeira no desfecho da ação, o seu contributo foi relativizado pelo Tribunal. Em qualquer caso, as declarações prestadas não são passíveis de infirmar os factos fixados que resultam dos documentos. Com efeito, as testemunhas afirmaram que o Requerente fez reparações nos prédios destinados a arrendamento, referindo a necessidade de reparação dos mesmos no termo

dos contratos de arrendamento, para garantir a sua habitabilidade. Todavia, não ficou demonstrado a que frações em concreto se referiam as reparações.

B. Factos não provados

O Requerente não logrou provar, por via documental ou pelo depoimento das testemunhas, os seguintes factos alegados, cujo ónus sobre si recai, e que se julgam não provados:

- (i) Fração/andar arrendado (artigos 4.º a 12.º do PPA) do Prédio ... e do Prédio de ... em que foram realizadas obras em 2018;
- (ii) Data da realização das obras na fração/andar arrendados (artigos 4.º a 12.º do PPA) do Prédio ... e do Prédio

Neste âmbito, convém referir que o Sr. B... emitiu três recibos de prestação de serviços n.º 40 a 42, indicando nos recibos n.º 40 e 42 que os serviços foram prestados na ... n.º... Subcave Esquerda e na mesma morada no 4.º Direito. No entanto, a prestação de serviços foi declarada como tendo sido realizada em dezembro de 2017, apesar de o recibo ter sido emitido em 05-01-2018. Enquanto que, todas as faturas juntas aos autos relativas a materiais de construção foram emitidas pela G... S.A. (G...) em 2018 e indicam como Local de descarga a morada dos Prédios de ... e de ..., sem indicação da respetiva fração/andar.

Aliás, para além dos recibos do Sr. B... e das faturas G... S.A. (G...), o Requerente nada trouxe aos autos que pudesse fazer este Tribunal Arbitral dar como provado em que frações/andares realizou as obras e em que datas.

Apenas de forma indireta é possível evidenciar que foram realizados novos contratos de arrendamento em 2018 relativamente a alguma fração/andar, os quais não geraram pagamentos de rendas durante alguns meses de 2018, o que indicia que as obras possam ter sido realizadas nessa fração/andar.

Acresce a falta de detalhe dos depoimentos das testemunhas quanto à identificação das frações a cujas obras reportam os gastos com materiais de construção e do prestador de serviços.

Com efeito, apenas foi identificada uma Cave no Prédio de ... pela testemunha C... que referiu que “quando o imóvel foi entregue já estava muito degradado”, pelos anteriores arrendatários, dado que nem estes nem o senhorio “fizeram qualquer manutenção” durante o contrato de arrendamento, para além de reparações de ruturas de canalizações do prédio, etc.

Pelo que se afigura que, terão existido obras realizadas nos dois Prédios, que têm frações/andares arrendados, mas não se consegue determinar com elevado grau de certeza em qual das frações/andares arrendados decorreram, nem em que data.

Com relevo para a decisão não se verificaram quaisquer outros factos alegados que devam julgar-se não provados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

a. Questão decidenda

A questão decidenda no presente processo arbitral respeita à dedutibilidade em sede de categoria F – Rendimentos prediais, de determinadas despesas de conservação e manutenção incorridas com imóveis arrendados, tal como previsto no n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRS, na atual redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de novembro.

O Requerente vem defender que *“Esta actual redacção do artigo pretende considerar como regra todos os gastos em que o sujeito passivo incorre para obter ou garantir os rendimentos prediais, e enuncia taxativamente as excepções à regra dos gastos que não devem ser considerados enquanto deduções - gastos de natureza financeira; gastos relativos a depreciações; gastos relativos a mobiliário, eletrodomésticos e artigos de conforto ou decoração; gastos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis. (...) Na actual redacção o legislador veio clarificar quais os gastos com prédios arrendados que podem ser dedutíveis, de forma a que possam ser deduzidos todos os gastos efectivos que o sujeito passivo incorra de modo a poder realizar os seus rendimentos prediais, concretizando os princípios da capacidade contributiva e da tributação do rendimento líquido.*

Na sua resposta, a Requerida defende que *“Da conjugação de todos estes elementos, parece-nos resultar claro que, de harmonia com o que sucede com as restantes categorias de rendimentos do IRS, as deduções efectuadas são-no na proporção directa dos rendimentos obtidos, estabelecendo-se uma relação causal e directa entre os dois factores.*

E o modo de assegurar que essa relação existe é através da fixação do elemento temporal pois, de outro modo, seria sempre muito fácil aos sujeitos passivos contornar a situação

Efectivamente, o art.41º do CIRS consagra a expressa dedução do valor de IMI e IS “(...) 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” estabelecendo a própria norma uma causa directa entre o rendimento e a despesa suportada, na medida em que aquela fonte geradora de rendimento, enquanto o foi, teve a si associado um custo.

As despesas em causa têm de ser necessárias à manutenção e conservação do prédio enquanto fonte produtora de rendimentos e tal tem de ficar indubitavelmente demonstrado.”

Cumpre decidir.

b. Enquadramento legislativo

O artigo 8.º do Código do IRS dispõe da seguinte forma:

“1. Consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares (...).”

2. São havidas como rendas:

a) As importâncias relativas à cedência do uso de prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência”.

Por seu turno, o artigo 41.º do Código do IRS, na redação em vigor à data dos factos dispunha 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.

3 - Caso o sujeito passivo detenha mais do que uma fração autónoma do mesmo prédio em regime de propriedade horizontal, os encargos referidos no número anterior são imputados de acordo com a permutagem atribuída a cada fração ou parte de fração no título constitutivo da propriedade horizontal.

4 - Caso o sujeito passivo arrende parte de prédio suscetível de utilização independente, os encargos referidos no número anterior são imputados de acordo com o respetivo valor patrimonial tributário ou, na falta deste, na proporção da área utilizável de tal parte na área total utilizável do prédio.

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.

6 – (...).

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.***¹. (negrito nosso)

¹ Redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de Novembro.

c. O conceito “gastos efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter ou garantir tais rendimentos”

A redação do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRS foi introduzida pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, que procedeu à reforma da tributação das pessoas singulares²:

*“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.”³.*

Conforme é explicado no Projeto da Reforma do IRS, elaborado pela Comissão para a Reforma do IRS⁴, datado de setembro de 2014:

*“É por demais conhecido que a oferta de prédios para arrendamento, quando assegurada por pessoas individuais, esbarra na sobretributação a que as rendas estão sujeitas em IRS, questão que só recentemente foi parcialmente atenuada pela recente consagração da possibilidade da sua sujeição a uma taxa especial. Apesar disso, tal sobretributação mantém-se, em resultado, essencialmente, de dois fatores: (i) a acumulação da sujeição dos prédios arrendados a IMI com a sujeição a IRS das rendas; e (ii) a **reduzida consideração fiscal dos gastos implicados por esta atividade económica. Acrescem dificuldades de delimitação de tais gastos**, nomeadamente quando relativos a despesas de conservação e manutenção.*

*Perante estes elementos, a Comissão ponderou dois cenários: o estabelecimento de uma presunção de gastos (à semelhança do que acontece no regime simplificado da categoria B) ou um **alargamento das deduções específicas consideradas para efeito de determinação do***

² Disponível em <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/66022085/details/normal?q=82-E%2F2014>

³ Redação dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

⁴ Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 2014 – Projeto da Reforma do IRS – Uma Reforma do IRS Orientada Para a Simplificação, a Família e a Mobilidade Social, setembro de 2014, p. 25.)

rendimento desta categoria, atualmente quase restritas, para além do IMI, às despesas de conservação e manutenção. (...).

*Assim, atendendo aos efeitos pretendidos, a solução encontrada, pese embora implicar alguma complexidade administrativa, passou por **admitir a dedução da maioria dos gastos que sejam efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter tais rendimentos**. Esta ampliação das deduções específicas permitidas levou a que se tenham tomado algumas cautelas capazes de prevenir abusos que, de outro modo, certamente ocorreriam. Em primeiro lugar, **mantém-se a necessidade de apresentação de documentos comprovativos das despesas que se pretende deduzir**; em segundo lugar, propõe-se o estabelecimento da regra de que as perdas apenas podem ser deduzidas aos ganhos de cada prédio em concreto, mas com a consagração de um generoso prazo de reporte para futuro. (...)*”.

Decorre do supra exposto que o legislador pretendeu minimizar a *sobretributação* dos rendimentos prediais, elegendo como um dos caminhos a consideração fiscal dos gastos decorrentes de tal atividade económica, restrita até então à dedução de despesas de conservação e manutenção.

Reconhecendo as dificuldades de delimitação de gastos relativos a despesas de conservação e manutenção, entendeu que a solução legal passaria por “*admitir a dedução da maioria dos gastos que sejam efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter tais rendimentos*”. Sendo que, para evitar abusos, os gastos deveriam ser comprovados documentalmente, conforme previsto no n.º 8 do artigo 41.º do Código do IRS.

Assim, o n.º 1 do artigo 41.º deixou de apelar ao conceito de “despesas de manutenção e conservação”, o qual esteve na génese de contencioso⁵ entre os contribuintes e a AT, para aceitar a dedução de todos os gastos efetivamente suportados para obter ou garantir os

⁵ Cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo de 15-12-2016 no processo n.º 05310/12; Decisão Arbitral n.º 264/2017-T e n.º 659/2017-T do CAAD, disponíveis em www.dgsi.pt e <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>

rendimentos prediais⁶, com as seguintes exceções: i) gastos financeiros; ii) depreciações; iii) mobiliário, eletrodomésticos e artigos de conforto decoração.

No âmbito da redação em vigor anterior à Reforma do IRS, já Rui Duarte Morais constatava que “(...) *os rendimentos prediais obtidos por pessoas singulares estão sujeitos a um regime que não é conforme à tributação do rendimento líquido, exigência do princípio da tributação segundo a capacidade contributiva*”⁷.

Neste sentido, a Decisão Arbitral no processo n.º 701/2018-T do CAAD, de 02-09-2019, citada pelo Requerente: “*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).*”

Como refere Paula Rosado Pereira, “*A dedutibilidade fiscal dos gastos relativos ao imóvel gerador de rendimentos prediais corresponde a uma concretização, no contexto do CIRS, do princípio da capacidade contributiva e, mais concretamente, do princípio da tributação do rendimento líquido, ao admitir-se a dedução dos encargos inerentes à obtenção do rendimento*”⁸.

Analisando a alteração introduzida pela Reforma do IRS de 2014, aquela autora refere que “*O regime da dedução específica da categoria F foi sujeito a uma nova e significativa*

⁶ Cf. Decisão Arbitral no processo n.º 701/2018-T do CAAD, de 02-09-2019, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>

⁷ In *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina 2014

⁸ In *Manual de IRS*, 2ª Edição, Almedina, 2019

alteração com a mais recente reforma do IRS. Em resultado desta, o universo dos gastos dedutíveis aos rendimentos prediais, no âmbito da categoria F, registou um considerável alargamento a partir do ano de 2015, inclusive. (...) Nos termos da atual redação do artigo 41.º, n.º 1 do CIRS, aos rendimentos brutos da categoria F 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 IMI. Verifica-se, portanto, que o artigo 41.º n.º 1 do CIRS, ao prever a dedução fiscal de “todos os gastos efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos” adotou uma regra geral de dedutibilidade dos gastos idêntica à que vigora em sede de IRC e se encontra consagrada no artigo 23.º n.º 1 do respetivo código. A regra do artigo 41.º n.º 1, contudo, exclui a dedução de alguns tipos de gastos, tornando-se assim mais limitada(...)”⁹.

Refira-se, ainda, que “A dedutibilidade dos gastos segundo o artigo 41.º do CIRS opera relativamente a cada prédio ou parte de prédio, de forma a permitir um melhor controlo, e vigora o princípio da comprovação documental dos gastos a deduzir. No caso dos prédios em regime de propriedade horizontal, o n.º 2 do artigo 41.º do CIRS permite a dedução, relativamente a cada fração autónoma ou parte de fração, dos encargos que, nos termos da lei, o condómino deva obrigatoriamente suportar e sejam efetivamente pagos pelo sujeito passivo. Se o sujeito passivo detiver mais do que uma fração autónoma do mesmo prédio em regime de propriedade horizontal, os encargos referidos são imputados de acordo com a permissão atribuída a cada fração ou parte de fração no título constitutivo da propriedade horizontal (artigo 41.º n.º 3 do CIRS)”¹⁰.

Para que os gastos incorridos com as frações possam ser dedutíveis em sede de IRS, exige o n.º 1 que os mesmos sejam *efetivamente suportados e pagos* pelo sujeito passivo para obter ou garantir tais rendimentos.

⁹ Idem.

¹⁰ Ibidem

Conforme refere a Autora citada, a dedutibilidade dos gastos opera relativamente a cada prédio ou parte de prédio. No caso de prédios constituídos em regime de propriedade horizontal, o artigo 41.º permite a dedução das despesas de condomínio imputáveis a cada fração ou parte de fração.

Assim, da letra da lei e da *ratio legis* subjacente, resulta que os gastos para serem dedutíveis devem ser efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo, e ser necessários para obter ou garantir os rendimentos prediais.

A este propósito, refere Ricardo da Palma Borges, “*À primeira vista, a letra do artigo 41.º, n.º 1, indiciaria, através da expressão “relativamente a cada prédio ou parte de prédio”, que as despesas com determinado imóvel apenas seriam dedutíveis às rendas derivadas desse mesmo imóvel. Desta forma, a diferença negativa entre essa renda e as respectivas despesas seria inaproveitável pelo sujeito passivo em relação a outros prédios arrendados, cujo referido saldo fosse positivo. Não obstante, tal não é correcto. Da referida expressão apenas releva a necessidade de uma relação causal entre as despesas e os imóveis arrendados, prevenindo a dedução de despesas não relacionadas com aqueles imóveis. Tanto assim é que a taxa de imposto de 28% se aplica aos rendimentos prediais, e não ao rendimento de cada um dos prédios arrendados [cfr. artigo 72.º, n.º 1, alínea e)]. Desta forma, existe necessariamente um cômputo das rendas de todos os prédios, às quais serão deduzidos todos os gastos suportados e pagos pelos senhorios, num único “cesto”.*”¹¹

d. O Caso Concreto

Da factualidade dada como provada resulta que o Requerente é herdeiro da herança indivisa de cujo acervo fazem parte dois prédios urbanos sites em ... e em ..., com frações/andares dados de arrendamento. No final de cada contrato de arrendamento e antes de entrar um novo arrendatário, torna-se necessário realizar pinturas e reparações interiores para repor a habitabilidade dos mesmos.

¹¹ Conf. Ricardo da Palma Borges, in *Rendimentos prediais e IRS*, disponível em <https://outofthebox.pt/rendimentos-prediais-e-irs/>

A existência de faturas e recibos emitidos à herança ou ao cabeça de casal da herança são suscetíveis de comprovar documentalmente a existência de gastos para obter ou garantir os rendimentos prediais. Com efeito, nas situações de herança indivisa, a imputação dos rendimentos prediais e dos gastos deverá ser feita, em regra, aos titulares da herança na proporção das suas quotas-partes, só não sendo assim caso exista um acordo em contrário entre os herdeiros, como admitido pela AT.¹²¹³

Relativamente às despesas com os materiais e equipamentos de construção adquiridos em 29-01-2018 (FT 201800740/000221), 17-02-2018 (FT 201800740/000390), 21-03-2018 (FT 201800740/000670), e 27-06-2018 (FT 201800718/019253 e FT 201800718/019273), à G... S.A. (G...), cuja validade não foi posta em causa pela AT, está comprovada documentalmente a realização dos gastos.

Questão diversa é saber se tais documentos são suscetíveis de comprovar a conexão dos gastos “*relativamente a cada prédio ou parte de prédio*” geradores de rendimentos prediais, nos termos do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRS.

Com efeito, como referido supra a Reforma do IRS veio permitir a dedução de *todos os gastos efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter ou garantir tais rendimentos*. No entanto, terá de existir uma conexão dos gastos relativamente a prédio/parte de prédio gerador de rendimentos prediais. Trata-se de uma norma anti-abuso que visa prevenir a dedução de outros gastos não diretamente relacionados com prédio/parte de prédio geradores de rendimentos prediais.

O Requerente sustenta que aqueles materiais e equipamentos de construção teriam sido adquiridos para a prossecução das obras pelo Sr. B... . Contudo, a documentação junta aos autos permite apenas verificar que existiram serviços de pintura e outros realizados pelo Sr. B... em

¹² Cf. Informação Vinculativa no Processo n.º 2596/2019, sancionado por despacho da Diretora de Serviços do IRS, de 24-10-2019-10-24, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/cirs/Documents/PIV_16147.pdf

¹³ Cf. Informação Vinculativa no Processo n.º 661/2018, de 26-04-2018, disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/cirs/Documents/PIV_13253_Cat_F_Despesas_heranca_indivisa.pdf

13-12-2017, 19-12-2017 e 22-12-2017, cujos recibos foram emitidos em 05-01-2018. O Sr. B... declara ter realizado a sua prestação de serviços na Subcave Esquerda e no 4.º Direito da ... n.º... . Assim, os recibos de prestação de serviços juntos aos autos atestam que os serviços foram realizados em 2017, não tendo sido juntos aos autos outros recibos emitidos em 2018, que permitam suportar aquela afirmação.

Por seu turno, as faturas referidas supra apenas indicam como “Local de descarga” as moradas dos Prédios de ... e de Não indicam em que andar/fração foram entregues os materiais de construção e realizadas as obras, pelo que, na falta de prova documental/outra, que permita relacionar os materiais de construção com as obras realizadas em frações/andares arrendados, a mesma será desconsiderada por este Tribunal.

Face à prova documental do facto – Entrega de materiais de construção no “Local de descarga” correspondente à morada dos Prédios de ... e de ...–, ao Requerente cumpriria provar por qualquer outro meio ao seu dispor em que fração/andar realizou as obras.

Ao abrigo dos princípios de repartição do ónus da prova previstos no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, seria necessário comprovar em que fração/andar do Local de descarga foram utilizados os referidos materiais de construção.

Não tendo sido provado em que frações/andares dos Prédios foram utilizados os materiais de construção adquiridos pelo Requerente, não poderão deduzir-se os gastos suportados e comprovados documentalmente, dado que falta o elemento de conexão entre os gastos suportados e o prédio/parte de prédio suscetíveis de gerarem rendimentos prediais.

Não se trata de apenas aceitar a dedução de despesas com determinado prédio às rendas derivadas desse mesmo prédio como refere um dos autores citados supra, mas a aplicação da norma específica anti-abuso, que exige uma conexão entre rendimentos prediais auferidos e os gastos incorridos relativamente a prédio/parte de prédio arrendado.

Não tendo o Requerente logrado provar os factos em que fundamenta a sua pretensão, não poderá o presente pedido de pronúncia arbitral proceder.

Assim sendo, não poderá deixar de concluir-se que, na falta de demonstração da conexão entre as despesas suportadas e o prédio/parte de prédio suscetível de gerar rendimentos prediais, não serão de considerar as referidas despesas para o computo dos rendimentos líquidos tributáveis.

Face a todo o supra exposto, improcede o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS do Requerente, referente ao ano de 2018, devendo a liquidação manter-se.

V. Dos juros indemnizatórios

Por último, o Requerente pede a condenação da Requerida a pagar juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT “*A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso: (...) b) Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito. (...)*”.

No mesmo sentido, o artigo 100.º da LGT prevê que “*A Administração está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros, nos termos e condições previstos na lei*”.

A doutrina e jurisprudência têm defendido que se enquadra no âmbito das competências dos tribunais arbitrais a fixação dos efeitos das suas decisões, nos mesmos termos previstos para a impugnação judicial, designadamente, quanto à condenação em juros indemnizatórios ou a condenação por indemnização por garantia indevida.

Quanto aos juros indemnizatórios, prevê o n.º 1 do artigo 43.º da LGT 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*”.

No caso *sub judice*, o pedido do Requerente é julgado improcedente no que se refere à ilegalidade da liquidação de IRS referente ao exercício de 2018, pelo que não haverá direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

VI. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, relativo a anulação da liquidação de IRS n.º 2019..., referente ao ano de 2018, no valor de € 6.434,73;
- b) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios.

VII. VALOR DA CAUSA

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º n.º 2 do do CPC e da artigo 97.º-A alínea a) do n.º 1 do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e do artigo 3.º n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPTA), fixa-se ao processo o valor de € 6.434,73 (seis mil quatrocentos e trinta e quatro euros e setenta e três cêntimos).

VIII. CUSTAS

Nos termos do artigo 12.º n.º 2 e 22.º n.º 4 do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 5 e 7, do citado Regulamento, fixa-se o montante das custas em €612, nos termos da Tabela I, do RCPTA, a cargo do Requerente.

Lisboa, 3 de fevereiro de 2021

O Árbitro,

Vera Figueiredo