

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 318/2021-T

Tema: IRS; categoria F, dedução de perdas; englobamento; artigos 41º, 55º e 72º do CIRS

SUMÁRIO:

O artigo 55.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS, que estabelece o regime da dedução de perdas da categoria F (rendimentos prediais), não exige o englobamento dos rendimentos prediais como condição para o reporte de perdas.

DECISÃO ARBITRAL

I.RELATÓRIO

1. A..., solteira, contribuinte fiscal nº ..., residente na Rua ... Porto (*doravante designada por Requerente ou Sujeito Passivo*), apresentou em 2021-05-24 , pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 1, dos artigos 2º, 5º nº 2 alínea a, 6º, nº 1 e 10º, nºs 1 e 2, todos do Decreto Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante referido por RJAT*), e dos artigos 1º e 2º da Portaria 112-A/2011, de 2 de Março, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por AT ou Requerida*), com vista à declaração de ilegalidade do acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa nº ..., e consequentemente a anulação parcial da liquidação de IRS nº 2020 ..., com referência ao ano de 2019.
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral tributário foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e de imediato notificado à Requerida, em 2021-05-26 nos termos legais.
3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário que comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo, no prazo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.
4. Em 2021-07-15 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 3, alíneas a) e b) na redação que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5. O tribunal arbitral singular ficou constituído em 2021-08-03 de acordo com a prescrição da alínea c) do artigo 11º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pela artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho proferido em 2021-08-03, a Requerida apresentou em 2021-09-29 a sua resposta, tendo nessa mesma data procedido à junção do processo administrativo (PA), e à junção de dois documentos.

7. Por despacho proferido em 2021-09-30, devidamente notificado às partes, que fundamentou, para além do mais, a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, foi facultada às partes a possibilidade da apresentação de alegações escritas, e indicado como prazo limite previsível para a prolação da decisão, e sua notificação às partes, o fixado no artigo 21º, nº1 do RJAT.

8. As partes não apresentaram alegações escritas.

9. A fundamentar o seu pedido a Requerente invoca, em síntese e com relevo para o que aqui importa, o seguinte (*que se menciona maioritariamente por transcrição*);

9.1.”[a Requerente] entregou atempadamente a sua declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS, relativa ao ano de 2018, identificada pela código alfanumérico ... (*cf. artigo 7º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 3 com o mesmo junto*);

9.2. Por referência a este ano, a impugnante apurou um rendimento líquido negativo, associado a contratos de arrendamento (categoria F), no valor de € 17.311.74 (*cf. artigo 8º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 4 com o mesmo junto*);

9.3. Tendo este resultado líquido negativo sido influenciado, em grande medida, pela feitura de obras de conservação e manutenção em um dos locados (€ 31.547,21) (*cf. artigo 9º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.4.”(...) a impugnante optou, ao abrigo do disposto no nº 8, do artº 72º do Código do IRS, por não englobar os “rendimentos indicados no quadro 4 e 6”, tal como indicado no quadro 7-D-07 do Anexo F da Modelo 3- 2018 (*cf. artigo 10º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.5. Quanto ao ano de 2019, a Impugnante entregou, de novo atempadamente, a sua declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS, identificado pelo código alfanumérico ... (a Modelo 3 2019). (*cfr. artigo 12º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 4, com o mesmo junto*);

9.6. No quadro 4.1 do Anexo F da Modelo 3 2019, apurou um resultado líquido positivo. associado a contratos de arrendamento (categoria F), no valor de € 19.435,02, associado a contratos de arrendamento (*cfr. artigo 13º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.7. Sendo que tal resultado líquido da Categoria F, resulta da obtenção de rendimentos brutos no valor total de € 23.552,00 e gastos suportados e pagos no montante total de € 4.116.98. (*cfr. artigo 14º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.8. Uma vez mais, a Impugnante optou, ao abrigo do disposto no nº 12 do artº 72º do Código do IRS, por não englobar os rendimentos da Categoria F (...) (*cfr. artigo 15º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.9. “(...) tendo em conta que:

i. Por referência ao ano de 2018, a Impugnante apurou um resultado líquido negativo da categoria F no valor de € 17.311,74;

ii. Tal resultado negativo líquido da categoria F era reportável até ao ano de 2024:

iii. Por referência ao ano de 2019, a Impugnante apurou um resultado líquido positivo da categoria F no valor de € 19.435,02, (*cfr. artigo 16º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.10. A Impugnante contava que, por referência ao ano de 2019, apenas seria sujeita a IRS, quanto a rendimentos de categoria F, no valor de € 2.123,28. (*cfr. artigo 17º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.11. Uma vez que o resultado líquido positivo apurado em 2019 (€ 19.435,02) deveria ser automaticamente deduzido do resultado negativo apurado em 2018 (€ 17.311,74). (*cfr. artigo 18º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.12. Sendo que aquele montante de rendimento líquido, após dedução de perdas, no montante de € 2.123,28, deveria ser sujeito à taxa autónoma de 28%, uma vez que a Impugnante não optou pelo respectivo englobamento. (*cfr., artigo 19º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.13. Motivo pelo qual a Impugnante estimava suportar IRS, por referência aos rendimentos de categoria F de 2019, no montante de € 594,52 (€ 2.123,29 x 28), após dedução do resultado líquido negativo apurado em 2018. (*cfr.*, *artigo 20º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.14.(...) a correspondente liquidação de IRS, identificada pelo nº 2020 ... (...) apurou um montante de imposto resultante da aplicação de taxas autónomas a pagar pela Impugnante no valor de € 13.372,84 (...). (*cfr. artigo 21º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 5 com o mesmo junto*);

9.15. Sendo que tais € 13.372, 84 de IRS resultante de taxas autónomas se repartem, quanto à sua origem, de seguinte forma;

(i) € 1.137,03 em resultado das alienações de partes sociais e outros valores mobiliários declaradas no quadro 9 do Anexo G da Modelo 3 2019;

(ii) € 6.794 em resultado da alienação de partes sociais declaradas quadro 9.2. A do Anexo J da Modelo 3 2019;

(iii) O remanescente, isto é, € 5.441,81, em resultado do resultado líquido positivo da categoria F. (*cfr.*, *artigo 22º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.16.”(...) a AT apurou um montante de IRS associado ao resultado líquido positivo da categoria F, relativo a 2019, de € 5.441,81. (*cfr. artigo 23º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.17.Superior, portando, em € 4.847,29, ao montante de imposto que resultaria da correcta aplicação das disposições legais relevante (€ 594,52). (*cfr. artigo 24º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.18.”(...) a Impugnante apercebeu-se de imediato que a AT não havia deduzido ao resultado líquido positivo da categoria F apurado em 2019 (€ 19. 435,02), o resultado líquido negativo da categoria F apurado no ano anterior (€ 17.311,74). (*cfr. artigo 25º do pedido de pronúncia arbitral*);

9.19. No que concerne à questão de direito subjacente alvitra a Requerente que a Autoridade Tributária e Aduaneira fez “*depende o reporte de resultados líquidos negativos da categoria F, da selecção da opção englobamento.*”;

9.20.Identificando a questão dirimenda “*em saber se pode ou não, nas circunstância aqui apuradas, admitir-se o reporte do resultado líquido negativo da categoria F (rendimentos prediais) apurado*

pela Impugnante em 2018, relativamente ao resultado positivo da mesma categoria apurado em 2019, tendo em atenção que a Impugnante não optou pelo seu englobamento”.

9.20. A Requerente reclama ainda o pagamento de juros indemnizatórios.

9.21. Culminando o seu pedido de pronúncia arbitral peticionando;

(i) a anulação parcial da liquidação de IRS 2019,

(ii) a determinação do reembolso do valor de € 4.847,29; e

(iii) o pagamento de juros indemnizatórios, por erro imputável à AT, nos termos legais.

10. Como referido, em 2021-09-29, a Autoridade Tributária, procedeu à junção do PA e juntou dois documentos.

10.1. Elaborou a AT, no seu articulado de resposta uma descrição exaustiva do quadro factual subjacente e a referencias doutriniais a respeito da dedução de perdas em sede de rendimentos da categoria F de IRS.

10.2. Resposta essa que não obstante o seu labor, e para o que aqui releva, remete expressa e fundamentalmente, *“para os factos descritos no PA”* e *“para o direito descrito na PA, de forma a evitar repetições inúteis, dando-se por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais o conteúdo aí vertido”*.

10.3. Conclui a AT a sua resposta pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente, pela manutenção do acto impugnado na ordem jurídica.

11. O tribunal Arbitral Singular é materialmente competente, e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º e 6º do RJAT

12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e estão devida e legalmente representadas (artigos 3º, 6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ex vi artigo 29º, nº1, alínea a) do RJAT).

13. Não foram suscitadas excepções de que deva conhecer-se.

II. FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

Com relevo para a apreciação e decisão da questão suscitada, dão-se como provados e assentes os seguintes factos:

1. A Requerente apresentou em 2019-06-27, a sua declaração Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2018, identificada pelo código alfanumérico
2. Nessa declaração foi apurado um rendimento líquido negativo de 17.311,74 €,
3. A Requerente entregou em 2020-06-21 a sua declaração de rendimentos, relativamente ao ano de 2019, de onde resulta um resultado líquido positivo no valor de 19.435,02 €,
4. Em ambas as declarações de rendimentos, e no que toca ao anexo F da Modelo 3 do IRS, no campo para tanto assinado a Requerente optou pelo não englobamento dos rendimentos prediais por si obtidos,
5. A Requerente após a correcção promovida pela AT, nos termos do disposto no artigo 65º, nº 4 do CIRS, foi notificada da nota de liquidação nº 2020 ..., relativa ao ano de 2019 com um valor a pagar de 17.590,62 €
6. Da identificada liquidação, veio a Requerente apresentar, por via electrónica, em 03 de Agosto de 2020 reclamação graciosa junto do Serviço de Finanças do Porto – ..., a que veio a caber o nº ...,
7. Na supra referida reclamação graciosa, veio a Requerente alegar o seguinte:

- “1. Na declaração anual de rendimentos do ano de 2018, a Requerente apurou um resultado líquido negativo na Categoria F, no valor de 17.311,74 €.*
- 2. Tal valor, nesse ano, é considerado “Perdas a Reportar”, ao abrigo do disposto na alínea b) do nº 1 do art. 55º do Código do IRS (CIRS).*
- 3. Com referência ao ano de 2019, a Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, incluindo rendimentos da Categoria F, tendo optado pelo não englobamento no campo 6-F do Anexo F, aos quais deveria ter sido deduzido o saldo indicado no ponto 1, para efeitos de determinação do rendimento tributável da dita categoria.*
- 4. A AT não efectuou qualquer dedução, pelo que os rendimentos da Categoria F obtidos no ano de 2019, no total líquido de 19.435,02 € (rendimento ilíquido de 23.552,00 € e despesas de 4.116,98 €) foram integralmente sujeitos a IRS sem qualquer dedução.*
- 5. O imposto assim originado no valor de 5.441,81 € (à taxa prevista no art. 72º, nº1, alínea e) do CIRS), ao invés dos 594,52 € de IRS que seriam efectivamente devidos caso a AT tivesse efetuado a dedução a que estava obrigada, no referido montante de 17.311,74 €, com consequente apuramento de rendimento líquido no valor de 2.123,28 €.*
- 6. Na sequência da entrega da declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS do ano de 2019, foi a Requerente notificada da nota de liquidação objeto desta reclamação com valor a pagar de 17.459,62 €, quando deveria ser a pagar de 12.612,33 €.*
- 7. Nestes termos há uma eventual ilegalidade parcial no ato de liquidação do IRS referente ao ano fiscal de 2019, por violação das regras previstas no CIRS, nomeadamente o regime previsto no art. 55º do CIRS, com argumentos que a seguir se sintetizam.*
- a) O imposto referente aos rendimentos prediais foi erroneamente calculado, não tendo a AT reconhecido o direito da Requerente ao reporte do saldo negativo que havia transitado do ano de 2018.*
- b) Nos termos do nº1 do art. 41º do CIRS, aos rendimentos prediais brutos (definidos no art. 8º do CIRS) são deduzidos “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 da natureza financeira, dos relativos a mobiliário, eletrodomésticos e artigos de conforto ou decoração, bem como do adicional ao imposto municipal sobre imóveis”.

c). Sempre que tais deduções legalmente permitidas sejam superiores ao rendimento bruto daquela categoria, apura-se um resultado líquido negativo nesse ano fiscal que é considerado como “Perdas a Reportar”, podendo ser abatido aos rendimentos nos anos subsequentes com referência àquela mesma categoria;

d). Esta possibilidade de reporte das perdas registada na Categoria F vem prevista na alínea b) do n.º 1 do 55.º do CIRS ao determinar que “[r]elativamente a cada titular de rendimentos, o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria só é dedutível aos seus resultados líquidos positivos da mesma categoria, nos seguintes termos (...) b) O resultado líquido negativo apurado em determinado ano na categoria F só pode ser reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeita”;

e). A possibilidade de reporte de perdas não está sujeita a qualquer condição ou requisito adicional – para além do prazo de 6 anos para reporta das perdas – ao invés do que se verifica, por exemplo, na alínea d) do n.º 1 do referido art. 55.º do CIRS, em que se refere expressamente que a possibilidade de reporta de perdas só é admitida quando “(...) o sujeito passivo opte pelo englobamento”;

f). Havendo perdas a reportar reconhecidas pela AT no âmbito da Categoria F, deverão estas ser automaticamente deduzidas aos rendimentos da mesma categoria, obtidos nos anos seguintes pelo mesmo sujeito passivo, independentemente de este optar ou não pelo englobamento.

g). A AT, ao processar a declaração de IRS da Requerente referente ao ano de 2019 ignorando o saldo negativo transportado do ano anterior e tributando o total líquido de rendimentos obtido na Categoria F, agiu em clara violação da lei.

Nestes termos, vem solicitar a V. Exa, a anulação parcial desta liquidação, dando lugar ao pagamento de 12.612,33 € em vez de 17.459,62 € apurados pela AT, (...)”.

8. Na informação/parecer que serviu de base ao projecto de despacho de indeferimento da reclamação graciosa, refere a AT, para além do mais, o seguinte:

“A questão controvertida no presente procedimento prende-se com saber se o imposto liquidado em sede de Categoria F do ano de 2019, resultante da aplicação da taxa de 28% sobre o rendimento

líquido positivo proveniente dos imóveis arrendados, deveria, ou não, ter tido em consideração o resultado líquido negativo apurado no ano de 2018, no valor de € - 17.311,74.

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

Aplicação do direito

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

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

b) O resultado negativo apurado em determinado ano na categoria F só pode ser reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeita:

d) O saldo negativo apurado num determinado ano, relativo às operações previstas nas alíneas b),c), e) g) e h) do nº 1 do artigo 10º, pode ser reportado para os cinco anos seguintes quando o sujeito passivo opte pelo englobamento”

É entendimento da Autoridade Tributária, veiculado através de fichas doutriniais de que, o direito de reporta de perdas obriga a que o Sujeito Passivo opte pelo englobamento dos rendimentos prediais obtidos.

A Reclamante expressamente declarou, nas declarações modelo 3 de IRS, não optar pelo englobamento dos rendimentos prediais por ela auferidos;

Ao não optar pelo englobamento a reclamante escolheu tributar separadamente o rendimento da categoria F mediante a aplicação de uma taxa autónoma especial fixa (28%) sobre aquele rendimento;

Não tendo a Reclamante optado pelo englobamento do rendimento da categoria F, está-lhe vedada a possibilidade de ver refletido na liquidação do ano de 2019, o resultado líquido negativo do ano de 2018 no valor total de € - 17.311,74.

CONCLUSÃO

Os fundamentos apresentados pela reclamante, não merecem acolhimento para uma decisão favorável, pelo que é de manter a liquidação reclamada.

Assim, propõe-se o indeferimento do pedido”.

8.A Requerente foi notificada do despacho de 2020-12-16, do projecto de indeferimento da reclamação graciosa, sobre o qual veio a exercer o seu direito de audição prévia (que aqui se dá reproduzido e integrado).

9. A Requerente foi notificada do despacho de indeferimento expresso da reclamação graciosa, através de despacho de 2021-02-03 proferido pelo Chefe de Serviço de Finanças ao abrigo de delegação de competência-

10. A Requerente procedeu ao pagamento do imposto apurado na liquidação de IRS, montante de 17.459,62 €.

11. Em 2021-05-24, a Requerente apresentou junto do CAAD, pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo (*cf. sistema informático de gestão processual do CAAD*).

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes cabendo-lhe sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf. artº 123º, nº 2 do CPPT, e artigo 670º, nº 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 2, alíneas a) e) do RJAT*).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis, da(s)

questão(ões) de Direito (cfr, artigo 596º do CPCivil, aplicável *ex vi* artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas na sua íntima convicção, formando a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. artigo 670º, nº 3 do Código de Processo Civil, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 42/2013, de 26 de Junho).

Somente quando a força probatória de certos meios de prova se encontra pré-estabelecida por lei (vg., força probatória dos documentos autênticos) (cfr. artigo 371º, nº 3 do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, e a prova documental carreada para os autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

Não se deram como provados, nem como não provados, as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de factos supra consolidada.

B. DO DIREITO

No caso subjacente a questão a dirimir consiste na resposta ao seguinte; tendo a Requerente apurado na categoria F de rendimentos sujeitos a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares um valor negativo de 17.311, 74 €, relativamente ao ano de 2018 no quadro da categoria F, o reporte de tais perdas, pressupõe a opção pelo englobamento dos rendimentos prediais?

Dito de outra forma: não tendo a Requerente optado pelo englobamento dos rendimentos prediais nas declarações de IRS, poderá ou não beneficiar do reporte das perdas transitadas dos anos anteriores, tal como previsto no artigo 55º do CIRS?

- Quadro normativo com referência à data dos factos pertinentes (exercício fiscal de 2019)

Artigo 8º

Rendimentos da categoria F

“1. Consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistas pagas os colocadas à disposição dos respetivos titulares, quando estes não optarem pela sua tributação no âmbito da categoria B”.¹

Artigo 41º do CIRS -Deduções) (na redacção introduzida pela Lei nº 82-E/2014, de 31 de Dezembro):

“1. Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8º 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 da natureza financeira, dos relativos a depreciações e dos relativos a mobiliário, eletrodomésticos e artigos de conforto ou decoração,”

Prescrevendo, por seu turno o artigo 55º do CIRS:

Artigo 55º

Dedução de perdas

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

¹ A Lei nº 82-E/2014, de 31 de Dezembro, veio consagrar expressamente a possibilidade de os sujeitos passivos optarem pela tributação no âmbito da categoria B dos seus rendimentos provenientes do arrendamento.

(...)

b) O resultado líquido negativo apurado na categoria F só pode ser reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeita.

c) A percentagem do saldo negativo a que se refere o n.º 2 do artigo 43.º só pode ser reportada aos cinco anos seguintes àquele a que respeita.

d) O saldo negativo apurado num determinado ano, relativo às operações previstas nas alíneas b), c), e), f), g) e h) do n.º 1 do artigo 10.º, pode ser reportado para os para os cinco anos seguintes quando o sujeito passivo opte pelo englobamento.

Ora, analisado ainda que sinteticamente o quadro normativo com relevo para a factualidade subjacente, e sem prejuízo do que infra se dirá, poder-se-á desde já avançar, como conclusão parcial, que o artigo 55.º, n.º 1, alínea b) do CIRS ao estabelecer o regime da dedução de perdas da categoria F, não exige o englobamento dos rendimentos prediais como condição para o reporte de perdas.

Quanto a este segmento, perfilha este tribunal o entendimento de que “(...) o artigo 55.º, n.º 1, alínea b) do CIRS, que estabelece o regime da dedução de perdas da categoria F, não exige o englobamento dos rendimentos prediais como condição para o reporte de perdas, Tal conclusão parece-nos indubitável, atento o facto de o artigo 55.º, n.º 1, alínea d) do CIRS, pelo contrário dispor expressamente que a dedução de perdas relativamente às mais-valias mobiliárias apuradas nos anos seguintes depende da opção do sujeito passivo pelo englobamento.

Desta forma, caso o legislador pretendesse que o reporte de perdas no âmbito da categoria F dependesse do exercício da opção pelo englobamento, tê-lo-ia dito, tal como fez relativamente às mais e menos-valias mobiliárias.”²

² Paula Rosado Pereira, *Manual de IRS*, 2ª Edição, Almedina, 2019, páginas 176-178

Em sentido idêntico ao acabo de transcrever, e perante circunstancialismo fáctico similar ao dos presentes autos, apontam (entre várias outras) as decisões arbitrais proferidas, sob a égide do CAAD, nos processos números 351/2018-T, 538/2018-T e 180/2019-T.

Retirando-se do primeiro dos citados que *data vénia* subscrevemos sem qualquer reserva:

“Resulta do preceito transcrito que, que relativamente a cada titular de rendimentos, um resultado líquido negativo apurado na categoria F, num determinado ano, é dedutível aos resultados líquidos positivos da mesma categoria, desde que seja reportado aos cinco anos seguintes àquele a que respeita.

Contrariamente ao que prevê expressamente na alínea d) do nº 1 do artigo 55º do CIRS, relativo às operações previstas nas alíneas b), c), e), f), g) e h) do artigo 10º, o legislador não condiciona a dedutibilidade de perdas apuradas no âmbito da categoria F [prevista na alínea b), do nº 1, do artigo 55º do CIRS] à opção, por parte do titular do rendimento, pelo englobamento, no ano em que pretenda fazer a dedução.”

Continuando a decisão que vimos seguindo:

“A tributação dos rendimentos da categoria F, concretiza-se, em regra, por via da aplicação de uma taxa especial (taxa de tributação autónoma) de 28%, conforme previsto no artigo 72º, nº 1, alínea e) do CIRS.

As taxas especiais, previstas no artigo 72º do CIRS, têm natureza distinta das taxas liberatórias, previstas no artigo 71º, com estas não se confundindo.

Com efeito, a aplicação das taxas previstas no artigo 72º do CIRS não de traduz em qualquer retenção na fonte a título definitivo, nem liberta o titular do rendimento do cumprimento das inerentes obrigações fiscais, desde logo a obrigação declarativa.

A taxa de 28% a que se refere o artigo 72º, alínea e), é aplicada ao rendimento líquido da categoria F, isto é, ao valor correspondente ao rendimento bruto (ou ilíquido) subtraído dos montantes correspondentes a deduções específicas e a dedução de perdas, nos termos, respectivamente, dos artigos 41º e 55º, nº 1, alínea b), ambos do CIRS.

O artigo 72º, nº 8 do CIRS prevê a possibilidade de o titular de rendimentos da categoria F optar pelo englobamento, mas não prevê que o exercício desta opção pelo titular do rendimento seja condição sine qua non para a dedutibilidade de eventuais perdas apuradas na mesma categoria.

Também não resulta do artigo 22º do CIRS que apenas sejam admitidas deduções de perdas quanto haja englobamento dos rendimentos.

Aliás, conforme resulta claramente da letra do artigo 55º, nº 1, o legislador não prevê que a dedução de perdas da categoria F seja feita ao rendimento englobado, mas sim ao rendimento líquido apurado na referida categoria.”

De assinalar ainda, pela sua inegável pertinência, (não obstante se reportar à redacção do artigo 55º do CIRS, anterior à Lei nº 82-E/2014, de 31/12) o que vem dito no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Março de 2019, proferido no âmbito do processo nº 0968/14.0BELLE 0141/15;

“(…)”

A questão a decidir é pois a de saber, se não tendo os recorrentes (leia-se sujeito passivo) optado pelo englobamento, poderão ou não beneficiar do reporte das perdas transitadas de anos anteriores, tal como previsto no artigo 55º nº2 do CIRS.

Desde já se adiantará que, a nosso ver, não assiste razão à recorrente (leia-se AT), pois que o reporte das perdas previsto no artº 55º, nº 2 do CIRS não depende da opção pelo englobamento.

Vejamos.

De acordo com o disposto no artigo 72º, nº 7 do CIRS, na redacção em vigor à data dos factos, aditada pela Lei nº 86-B/2012 de 31/12, os rendimentos prediais passaram a ser tributados autonomamente à taxa de 28%.

Por sua vez dispõe o n.º 1 do art.º 41.º do CIRS que, “Aos rendimentos brutos referido no artigo 8.º deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas, bem como o imposto municipal sobre imóveis e o imposto do selo que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento seja objeto de tributação no ano fiscal”.

E os números 1 e 2 do art.º 55.º do CIRS, na redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro), estabeleciam o seguinte:

“1- Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, é dedutível ao conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria de rendimentos.

2-O resultado líquido negativo apurado na categoria F só pode ser reportado aos cinco anos àquele a que respeita, deduzindo-se aos rendimentos líquidos positivos da mesma categoria”.

O princípio da comunicabilidade das perdas é, assim, afirmado pelo n.º 1 do art.º 55.º do CIRS, decorrendo do mesmo que o rendimento negativo (prejuízo) apurado uma dada categoria deve somar-se ao rendimento positivo das demais.

Porém, as exceções são muitas (A este propósito sublinha Rui Morais (Sobre o IRS, 3.ª edição, Almedina, pag. 155) que as exceções são tantas que, se pode afirmar que, em termos práticos, nenhum caso existirá) sendo que o n.º 2 do art.º 55.º constitui precisamente uma exceção ao englobamento.

O regime previsto neste normativo é de reporte de perdas por cinco anos deduzindo-se IRS, sendo justificada, na perspectiva do legislador, pela necessidade de prever alguma incomunicabilidade de perdas, atendendo às possibilidades de arbitragem ou planeamento fiscal de uma comunicabilidade ilimitada de perdas (Neste sentido José Guilherme Xavier de Basto, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, pag.354 e Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 191, Lisboa, Pa. 497).

“(…)”

a ratio do n.º 2 do art.º 55 não é assim o englobamento e o reporte das perdas ocorridas na categoria F não dependendo da taxa a que tais rendimentos líquidos serão tributados: se à taxa autónoma de 28% prevista no artigo 72.º, n.º 7, do CIRS, se à taxa que resultar da opção do contribuinte pelo englobamento destes rendimentos nos restantes, ao abrigo da norma do n.º 8 do mesmo artigo.”

“(…)

E, como sublinha o Prof. Rui Morais (Ob, citada, pag. 115/116, nota 258), estando em causa uma taxa especial (e não uma taxa liberatória, esta aplica-se a rendimentos determinados nos termos gerais, ou seja a rendimentos líquidos, o mesmo é dizer que o sujeito passivo é admitido a fazer as deduções específicas a que a lei prevê, como manterá, também, o direito ao reporte de prejuízos que tenha tido, nesta categoria, em anos anteriores.

Em suma a interpretação propugnada pela Fazenda Pública não tem apoio no texto e no espírito da lei, já que nada na mesma aponta para que o reporte de prejuízos seja uma operação que pressupõe a adopção a montante da opção do englobamento.”

No caso concreto a AT não procedeu à dedução ao resultado líquido positivo da categoria F apurado em 2019 (19.435,02 €) do resultado negativo do ano de 2018 (17.311,74 €), com obvias repercussões em sede de liquidação do imposto sobre os rendimentos da Requerente.

Ou seja,

A liquidação de IRS aqui em crise não reflectiu o direito do reporte dos prejuízos apurados.

E isso é quanto basta para determinar a ilegalidade parcial da liquidação de IRS de 2019, em que a AT erroneamente faz depender o reporte dos resultados líquidos dos rendimentos da categoria F da opção de englobamento, como supra se deixou assinalado.

Face ao exposto, sem necessidade de quaisquer outras considerações, e revertendo à situação dos autos, inexistente base legal que permita à Requerida recusar a dedução de perdas no âmbito da categoria F, na circunstância de o sujeito passivo não ter exercido a opção pelo englobamento dos rendimentos da categoria F.

Procedendo, em consequência, o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

III- JUROS INDEMNIZATÓRIOS

De conformidade ao disposto na alínea b) do artigo 24º 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 para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, a até ao termo do prazo para execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessárias para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100º da LGT, *ex vi* alínea a) do nº 1 do artigo 29º do RJAT, que prevê:

Artigo 100º

Efeitos de decisão favorável ao sujeito passivo

A administração tributária está obrigada em caso de procedência total ou parcial da reclamação, impugnação ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do prazo da execução da decisão.

Embora o artigo 2º, nº1, alíneas a) e b) do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”*, para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), não fazendo menção a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências, os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se harmoniza e conjuga com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT em que se proclama, como primeira directriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

O nº 5 do artigo 24º do RJAT a afirmar que “*é devido o pagamento de juros independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, deverá ser interpretado no sentido de permitir o conhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral tributário.

Os juros indemnizatórios têm uma função reparadora do dano, dano esse que resulta do facto de o sujeito passivo ter ficado ilicitamente privado de certa quantia, durante um determinado período de tempo, visando colocá-lo na situação em que o mesmo estaria caso não tivesse efectuado o pagamento que lhe foi indevidamente exigido.

Perante o que vem de expor-se, e face ao sentido decisório quanto ao mérito da causa, já sinalizado, decide este tribunal singular em condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre a data dos pagamentos efectuados (28/08/2019 e 01/09/2019) até à sua integral devolução.

IV. DECISÃO

Em face do que vem de se expor, decide este Tribunal Arbitral Singular em:

- i . julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral,
- ii. declarar a anulação parcial da liquidação de IRS nº 2020 ..., do ano de 2019, na parte em que desconsidera/não reconhece o resultado líquido negativo apurado no âmbito da categoria F, em anos anteriores.
- iii. declarar a nulidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa nº ...,
- iv. julgar procedendo o pedido de reembolso da quantia de 4.847,29 €, a que acresce a referente a juros indemnizatórios,
- v. condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

De conformidade ao estabelecido nos artigos 296, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 46/2013, de 26 de Junho, 97.º-A, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 4.847,29 € (*quatro mil oitocentos e quarenta e sete euros, vinte e nove cêntimos*)

VI.CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 1, 22.º, n.º 4 do RJAT, e artigos 3.º e 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, e Tabela I a este anexa, fixa-se o montante de custas em 612,00 € (*seiscentos e doze euros*).

NOTIFIQUE as partes, bem assim como o Ministério Público.

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

[A redação da presente decisão rege-se pela grafia anterior ao Acordo Ortográfica de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas).

Onze de Janeiro de dois mil e vinte e dois

O árbitro

(j.coutinho pires)