

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 125/2025-T

Tema: IVA IRC e RFIRS – Artigos: 78.º do CIVA e Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, 23.º do CIRC e n.ºs 1 e 2 do art.º 5.º e 101.º do CIRS – Erro de direito na aplicação da Verba 2.23 e direito ao reembolso da parte do IVA indevidamente liquidado; Dedutibilidade de gastos com deslocações e estadas; (I)legalidade da retenção na fonte sobre rendimentos não previstos no n.º 2 do art.º 5.º do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

1. A verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, aplica-se às empreitadas de reabilitação realizadas em imóveis situados em Área de Reabilitação Urbana (ARU) integrada em Operação de Reabilitação Urbana (ORU) aprovada, devendo ser liquidado IVA à taxa reduzida.
2. A liquidação à taxa normal constitui erro de direito, conferindo ao adquirente, em determinadas circunstâncias, direito ao reembolso da parte do imposto indevidamente liquidado.
3. Nos termos da jurisprudência do TJUE e do art.º 78.º do CIVA, o reembolso direto pelo Estado apenas é admissível em situações de impossibilidade ou dificuldade excessiva na recuperação do IVA junto do fornecedor dos bens/prestador dos serviços.
4. O artigo 23.º do CIRC consagra como critério de dedutibilidade, a conexão do gasto com a atividade empresarial, não cabendo à Administração Tributária substituir-se ao juízo de gestão sobre a oportunidade e adequação do custo. Se demonstrado o nexos com a atividade, os gastos com deslocações e estadas são fiscalmente dedutíveis, ainda que a sua incorrência coincida com períodos de férias escolares ou envolva familiares, desde que o propósito dominante seja empresarial. Não tendo a Requerente feito prova suficiente do nexos entre as despesas com deslocações e estadas e o exercício da sua atividade, julgou-se improcedente o pedido de aceitação fiscal dessas despesas.
5. A liquidação de retenção na fonte em sede de IRS sobre quantias não aceites como gastos em sede de IRC é legítima quando tais valores, ainda que enquadráveis na cláusula geral do artigo

5.º, n.º 1, do CIRS, sejam considerados rendimentos de capitais a favor dos sócios, estando sujeitos a retenção nos termos conjugados dos artigos 5.º, n.º 1, 71.º, n.º 1, alínea a), e 101.º do CIRS, conforme entendimento jurisprudencial maioritário e consolidado em decisões arbitrais recentes.

I. RELATÓRIO:

1. **A..., LDA., NIPC ...**, com sede na Rua ..., ..., ...-... ..., (doravante, Requerente), apresentou, em 04.02.2025, pedido de pronúncia arbitral, invocando o disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que estabelece o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (de ora em diante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. No pedido de pronúncia arbitral (doravante PPA), a Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou árbitro singular que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 27.03.2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redação que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 15.04.2025 para apreciar e decidir o objeto do processo.
6. Em 20.05.2025, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por impugnação, refutando os vícios imputados pela Requerente às liquidações de IVA, IRC e RFIRS (e respetivos Juros Compensatórios) de 2020 e de 2021, que adiante melhor se vão identificar. Apresentou igualmente o Processo Administrativo a que se refere o no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de Janeiro (doravante PA).
7. Em 27.05.2025, foi proferido e inserido no Sistema de Gestão Processual do CAAD (doravante SGP) o seguinte despacho: “[A] final do PPA a Impetrante requer “(...) a notificação da Requerida AT, para vir juntar aos autos comprovativo das quantias liquidadas em resultado das liquidações objeto deste pedido de pronúncia arbitral, incluindo, impostos, juros e custas, nomeadamente, no âmbito de planos prestacionais em processos de execução fiscal já em curso.” Consultado o Processo Administrativo a que se refere o n.º 2 do art.º 17.º do RJAT, constata-se que ele não integra tais documentos. Atendendo a que tal prova documental está

2.

igualmente na posse da aqui Requerente, vai indeferido o pedido, devendo aquela extrair da sua contabilidade tal acervo de prova, empreendendo, se assim o entender, a sua junção aos autos. Para a Reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), este Tribunal Arbitral Singular designa o dia 03 de Julho de 2025, às 10:00 horas. Na Reunião serão ouvidas as testemunhas arroladas, a apresentar pela Requerente. As testemunhas deverão ser apresentadas nas instalações do CAAD em Lisboa ou no Porto, o que deverá ser informado ao CAAD com antecedência de pelo menos 10 dias, podendo os outros intervenientes utilizar meios de comunicação à distância (WEBEX), para o que deverão igualmente contactar o CAAD com antecedência em relação a data da reunião. O Mandatário da Requerente e os Juristas designados pela AT, aqui Requerida, devem vir preparados para alegar oralmente, sem prejuízo de as Partes acordarem em alegações escritas. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes. (...).”

8. Em 03.07.2025, pelas 10:00 horas, realizou-se, por meios telemáticos e também presencialmente, a reunião anteriormente referida. No uso da palavra o ilustre mandatário da Requerente declarou pretender prescindir da inquirição da testemunha B..., o que, com o acordo do Ilustre representante da Requerida, foi admitido pelo Tribunal. Ordenado o início da diligência, passou-se então à inquirição da testemunha C... . Finda a inquirição, foram, então, a Requerente e a Requerida, notificadas para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias. Integraram o processo a Ata da inquirição, bem como a gravação integral da sessão de julgamento.
9. Em 14.07.2025 a Requerida apresentou alegações finais.
10. Em 17.07.2025, a Requerente apresentou igualmente no SGP do CAAD alegações finais.
11. A pretensão objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste: *i*) na declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa n.º ...2024..., apresentada com vista à anulação dos seguintes atos de liquidação de IVA: i) Liquidação n.º 2024..., período 202006T, Nota de Cobrança n.º 2024..., IVA a pagar: 3.745,32€; ii) Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., período 202006T, Nota de Cobrança n.º 2024..., juros a pagar: 497,46€; iii) Liquidação n.º 2024..., período 202009T, correção de IVA: 561,46€; iv) Liquidação n.º 2024..., período 202103T, correção de IVA: 176,18€; v) Liquidação n.º 2024..., período 202106T, Nota de Cobrança n.º 2024..., IVA a pagar: 412,38€; vi) Liquidação n.º 2024..., período 202106T, Nota de Cobrança n.º 2024..., IVA a pagar: 3.901,41€; vii) Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., período 202106T, Nota de Cobrança n.º 2024..., juros a pagar: 51,81€; viii) Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., período 202106T, Nota de

3.

Cobrança n.º 2024 ..., juros a pagar: 412,42€; ix) Liquidação n.º 2024..., período 202109T, Nota de Cobrança n.º 2024..., IVA a pagar: 10.281,62€; x) Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., período 202109T, Nota de Cobrança n.º 2024..., juros a pagar: 142,43€; e ainda dos seguintes atos de liquidação de IRC: xi) Liquidação de IRC n.º 2024..., no valor de 15.833,08€, e liquidações de juros compensatórios n.º 2024... e n.º 2024..., no valor de 1.230,21€, referentes ao exercício de 2021, Nota de Cobrança n.º 2024..., valor total a pagar: 17.063,29€; e finalmente dos seguintes atos de liquidação de Retenções na Fonte de IRS: xii) Liquidação n.º 2024..., com o valor de imposto 5.103,50 euros e de juros compensatórios 552,96, referente ao exercício de 2021, Nota de Cobrança n.º 2024..., valor total a pagar: 5.656,46€; e bem assim como **ii)** na consequente declaração de ilegalidade daqueles mesmos atos de liquidação de IVA, IRC e RFIRS (e respetivos JC), reportados aos anos de 2020 e de 2021, por, alegadamente, estarem enfermos de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito em que assentou a tributação sindicada; **iii)** a Requerente peticiona ainda o reconhecimento do direito da Requerente ao reembolso do IVA indevidamente faturado e pago, correspondente ao diferencial entre a taxa de 6% e o valor do IVA indevidamente liquidado (nas faturas identificadas nos autos), que a Requerente pagou aos seus fornecedores e que estes, por sua vez, entregaram à Fazenda Pública, acrescido dos juros correspondentes; **iv)** peticiona finalmente a condenação da Requerida na restituição de imposto, juros e custas indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, a calcular desde a data do pagamento das quantias, até efetivo reembolso, calculados à taxa legal supletiva.

12. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

I.A) BREVE SÍNTESE DAS ALEGAÇÕES DA REQUERENTE:

- A)** A Requerente é proprietária de um imóvel sito na Rua..., n.º..., em ..., no qual, nos anos de 2020 e 2021, realizou uma intervenção integrada de reabilitação urbana, com trabalhos de arquitetura, construção civil e serralharia, entre outros.
- B)** O imóvel está situado na **Área de Reabilitação Urbana (ARU)** do Centro da Cidade, conforme certidão emitida pelo Município, e para essa ARU foi aprovada, por deliberação da Assembleia Municipal de 19/04/2016, uma **Operação de Reabilitação**

- Urbana (ORU).** A intervenção realizada é conforme aos objetivos do respetivo **Plano de Ação de Reabilitação Urbana (PARU).**
- C)** Nos termos da **verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA**, as empreitadas de reabilitação urbana em imóveis situados em ARU, com ORU aprovada, beneficiam da taxa reduzida de 6%.
- D)** Os fornecedores liquidaram IVA à taxa de 23%, valor pago integralmente pela Requerente, mas indevidamente liquidado.
- E)** Invoca o **art.º 78.º, n.º 3 do CIVA**, bem como os princípios da **neutralidade fiscal** e da **efetividade** previstos na Diretiva IVA (2006/112/CE) e jurisprudência do TJUE (Acórdão de 07.09.2023, C-453/22), para defender que pode pedir diretamente à AT o reembolso do IVA pago a mais, acrescido de juros, sem que a ausência de pedido prévio aos fornecedores constitua obstáculo.
- F)** Quanto ao IRC, a Requerente impugna a correção das despesas com deslocações e estadas, defendendo que todas as deslocações e estadas têm **conexão direta e objetiva** com a atividade empresarial, nos termos do **art.º 23.º, n.º 1 do CIRC**, na sua redação atual, que abandonou o antigo critério da “indispensabilidade”. Cita jurisprudência arbitral (Processos CAAD 37/2023-T e 520/2022-T) para reforçar que basta a conexão com a atividade empresarial, cabendo ao gestor decidir sobre a oportunidade da despesa.
- G)** **A viagem ao Algarve** teve como objetivo a efetivação de reuniões com a empresa italiana D... S.R.L., o que veio a que originar a celebração de contrato de representação comercial (cf. Doc. n.º 5 junto ao PPA) e o subsequente reconhecimento de réditos pela Requerente (cf. Doc. n.º 6 junto ao PPA).
- H)** **Já a viagem a Veneza** visou estudar soluções técnicas de restauro aplicáveis à obra da Igreja Matriz de..., nomeadamente, através da observação de intervenções na Igreja de
- I)** **As Deslocações a Manteigas, Mêda e Moimenta da Beira** destinaram-se à escolha presencial de materiais (burel e pedra) para o mesmo projeto, considerando que a avaliação sensorial e contextual é insubstituível.

- J)** Quanto à presença de familiares menores nas viagens, aduz a Requerente que ela resultou de constrangimentos logísticos e da estrutura familiar da empresa, e não descaracteriza o propósito empresarial dos custos incorridos e aqui em causa.
- K)** Ademais, refere a Requerente que excluiu proativamente do pedido uma fatura que incluía despesas de alojamento de um amigo dos filhos dos sócios, demonstrando, segundo diz, **rigor e boa-fé**.
- L)** Finalmente e quanto às RFIRS, a Requerente considera ilegal a liquidação por duas ordens de razão: *i) Inexistência de pressupostos:* sendo as despesas dedutíveis em IRC, não há base para presumir uma distribuição de lucros ou vantagem patrimonial aos sócios; *ii) Erro de enquadramento jurídico:* ainda que fossem rendimentos de capitais ao abrigo do **art.º 5.º, n.º 1 do CIRS**, não estariam abrangidos por qualquer das alíneas do n.º 2, pelo que não existe norma no art.º 101.º do CIRS que obrigue à retenção na fonte. Assim, é inaplicável a alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRS. Cita jurisprudência do CAAD (Proc. 131/2012-T) segundo a qual, para que opere a presunção do art.º 6.º, n.º 4 do CIRS, é necessária prova de “lançamento em quaisquer contas correntes dos sócios”, o que não foi alegado ou provado pela AT.
- M)** Em jeito de asserção final, a Requerente defende que, em sede de IVA, deve aplicar-se a taxa reduzida de 6% e reconhecer-se o direito ao reembolso direto do diferencial pago, acrescido de juros; em sede de IRC, as despesas em causa são todas fiscalmente dedutíveis, por conexão direta com a atividade empresarial, estando documental e testemunhalmente comprovadas; em sede de RFIRS, não existem fundamentos legais para qualquer liquidação, por ausência de pressupostos factuais e enquadramento jurídico.
- N)** Por tudo isto, pugna pela procedência total do pedido e a anulação das liquidações impugnadas, peticionando como segue: “[N]estes termos, e nos melhores de direito que este Venerando Tribunal Arbitral doutamente suprirá, deve ser julgado totalmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência: a) Reconhecer o direito da Requerente ao reembolso do IVA indevidamente faturado e pago, correspondente ao diferencial entre a taxa de 6% e o valor do IVA indevidamente liquidado (nas facturas identificadas nos autos), que a Requerente pagou aos seus fornecedores e que estes, por

sua vez, entregaram à Fazenda Pública, acrescido dos juros correspondentes. b) Anular o indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... e, mediamente, anular os actos de liquidação identificados em 2.º, nomeadamente: i) Liquidações oficiosas de IVA referentes aos exercícios de 202006T, 202009T, 202103T, 202106T e 202109T, e respectivas liquidações de juros compensatórios, na parte correspondente àquele diferencial entre a taxa de 6% e a taxa de 23%; ii) Liquidação oficiosa de IRC referente ao exercício de 2021, e respectiva liquidação de juros compensatórios, na parte em que desconsiderou como gastos dedutíveis os montantes referidos; iii) Liquidação oficiosa de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), referente ao exercício de 2021, e respectiva liquidação de juros compensatórios. c) Condenar a Requerida na restituição de imposto, juros e custas indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, por parte da Requerida, desde a data do pagamento das quantias, até efectivo reembolso, calculados à taxa legal supletiva.”

13. Em 20.05.2025, a Requerida apresentou resposta, na qual, em escorço, alega:

I.B) BREVE SÍNTESE DAS ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:

- A)** A Requerida, nas suas peças processuais e em sede de alegações finais, defende a total improcedência do pedido da Requerente, sustentando que as correções efetuadas em sede de IVA, IRC e RFIRS são legais, fundamentadas e devidamente suportadas pela prova coligida.
- B)** No que respeita ao IVA, sustenta que, apesar de o imóvel da Requerente se encontrar em Área de Reabilitação Urbana (ARU), não foi demonstrado que se verifiquem todos os requisitos legais para aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, nomeadamente a comprovação de que as obras se inserem em operação de reabilitação abrangida por uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU) aprovada.
- C)** Mesmo que tal requisito se verificasse, a Requerida sublinha que a Requerente não demonstrou ter reclamado junto dos prestadores de serviços a retificação das faturas e o reembolso do IVA alegadamente liquidado a mais. Tal omissão é determinante, dado que a jurisprudência arbitral – de forma reiterada – entende que o adquirente deve, antes de mais, exercer esse direito junto do fornecedor, não podendo reclamar diretamente à Administração Tributária sem antes esgotar

esse mecanismo. Assim, a falta desse passo inviabiliza o pedido de restituição direta ao abrigo do artigo 78.º, n.º 3 do CIVA.

- D)** Relativamente ao **IRC**, a Requerida entende que as despesas com deslocações e estadas desconsideradas não têm conexão comprovada com a atividade da empresa, sendo, pelo contrário, indiciárias de consumo pessoal e privado, nomeadamente, por incluírem familiares e terceiros alheios à atividade. Considera inverosímil e não credível o depoimento da testemunha principal, sublinhando a ausência de elementos documentais que comprovem as alegadas reuniões ou diligências profissionais. Exemplifica com a viagem ao Algarve, em que foram incluídas despesas com esposa, filhos e até um amigo do filho, e com a viagem a Itália, em que o sócio-gerente esteve ausente durante parte significativa da deslocação.
- E) Viagem ao Algarve:** Incluiu despesas de estadia e alimentação não apenas do sócio-gerente, mas também da sua esposa – sócia e arquiteta da empresa – e ainda dos filhos do casal e de um amigo do filho. A Requerida sublinha que, segundo as regras da experiência comum, sendo a esposa prestadora de serviços da empresa, deveria suportar as despesas inerentes à prestação desses serviços, cabendo à empresa apenas o pagamento do preço. Acrescenta que a testemunha, quando questionada sobre reuniões com a empresa italiana alegadamente realizadas durante essa deslocação, afirmou ter participado numa, mas não conseguiu precisar quando e onde teve lugar, nem se ocorreu no hotel ou noutra local. Para a Requerida, esta falta de memória torna o depoimento inverosímil e insuficiente para dar como provadas as reuniões.
- F) Viagem a Itália (Veneza):** Durou cinco dias, mas o sócio-gerente não participou nos dois primeiros. Em sede de alegações finais, aduz-se como segue: *“(…) conforme a prova documental junta aos autos, (Pág. 48 do ficheiro “OI202...- RIT - 3.pdf” do PA), nessa viagem de cinco dias, os dois primeiros dias da viagem (dia 3 e 4 de agosto), o sócio gerente da Requerente não participou. Ou seja, a única pessoa com “legitimidade” para efectuar despesa a expensas da Requerente, não participou em dois dos 5 dias da viagem, ou seja, em 40% da mesma.”* A presença de familiares – esposa e filhos – foi também integralmente suportada pela empresa. Quanto à alegação de que a viagem visou estudar soluções técnicas para restauro da Igreja Matriz de ..., a Requerida considera que não ficou estabelecida a cronologia dos factos nem demonstrado que, à data da viagem, o projeto ainda estivesse em fase de definição. Pelo contrário, declarações da própria testemunha sugerem que a intervenção já estava definida e que orçamentos já tinham sido preparados e aprovados.
- G) Outras deslocações (Manteigas, Mêda, Moimenta da Beira):** A testemunha não conseguiu concretizar de forma inequívoca quaisquer ações relacionadas com as alegadas prospeções. A

título de exemplo, mencionou uma deslocação à ..., num sábado de manhã, circunstância que a Requerida considera incompatível com visitas a potenciais fornecedores. Em várias destas deslocações, foram incluídas despesas de hotel, refeições e até massagens para familiares e terceiros, evidenciando, segundo a Requerida, um manifesto desvio para consumo privado.

- H)** Nessa conformidade, a Requerida entende que a Requerente não cumpriu o ónus de prova que lhe competia quanto aonexo entre estas despesas e a realização de rendimentos ou o interesse empresarial, conforme exige o artigo 23.º do CIRC, devendo, por isso, manter-se as correções efetuadas em sede de IRC.
- I)** Quanto ao **IRS por retenção na fonte (RFIRS)**, a Requerida sustenta que, não sendo as despesas aceites como custos para efeitos de IRC e revertendo em benefício direto dos sócios, sem causa contratual ou laboral, tais valores configuram vantagens patrimoniais enquadráveis no artigo 5.º, n.º 1 do CIRS, devendo ser tributados como rendimentos de capitais. Nestes casos, a entidade pagadora – a sociedade aqui Requerente – atua como substituto tributário, devendo proceder à retenção na fonte à taxa liberatória de 28%, prevista no artigo 71.º, n.º 1, alínea a) do CIRS.
- J)** Em suma, a Requerida conclui que a Requerente não logrou provar o nexo empresarial das despesas e não cumpriu os procedimentos exigidos para reclamar o IVA indevidamente liquidado, pelo que as liquidações impugnadas devem manter-se na íntegra.
- K)** Por todo o exposto, a Requerida pugna pela manutenção da liquidação impugnada e pela improcedência total do pedido arbitral apresentado pela Requerente.

14. Cumpre, então, agora, proferir decisão.

II. THEMA DECIDENDUM:

15. O presente processo tem por objeto a apreciação da legalidade das liquidações adicionais de IVA, IRC e retenções na fonte de IRS (RFIRS) emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) na sequência de ação inspetiva realizada à Requerente, pessoa coletiva que exerce atividade no setor da arquitetura, design e construção.
16. Em concreto, o Tribunal deve pronunciar-se sobre: **IVA - a)** Se os trabalhos de reabilitação efetuados no imóvel da Requerente, sito em ..., se enquadram na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, por estarem inseridos em Área de Reabilitação Urbana (ARU) com Operação de Reabilitação Urbana (ORU) aprovada;

b) Se, tendo sido liquidado IVA à taxa normal (23%) em vez de taxa reduzida (6%), a Requerente pode obter o reembolso diretamente junto da AT, ou se tal direito depende de prévia tentativa de restituição junto dos fornecedores, face ao regime dos artigos 78.º e seguintes do CIVA e à jurisprudência do TJUE. **IRC** - a) Se as despesas com deslocações e estadas realizadas em 2021, designadamente ao Algarve, Veneza, Manteigas, Mêda e Moimenta da Beira, têm conexão direta e comprovada com a atividade empresarial da Requerente, sendo, por isso, dedutíveis nos termos do artigo 23.º, n.º 1 do CIRC; b) Se a presença de familiares dos sócios descaracteriza a natureza profissional das deslocações ou se o critério relevante é o do “propósito dominante” da despesa. **RFIRS** - Se, na hipótese de não aceitação dos referidos gastos em IRC, os montantes suportados pela empresa em benefício dos sócios configuram rendimentos de capitais nos termos do artigo 5.º, n.º 1 do CIRS; b) Se esses rendimentos se enquadram em alguma das alíneas do n.º 2 do mesmo artigo, que determine sujeição a retenção na fonte; c) Se, em face do exposto, a liquidação de retenção na fonte efetuada pela AT, ao abrigo do artigo 71.º, n.º 1, alínea a) do CIRS, é ou não legal; d) Analisar se, para efeitos da aplicação da presunção prevista no artigo 6.º, n.º 4 do CIRS, é exigível prova do lançamento dos valores em contas correntes de sócios e, em caso afirmativo, se tal prova foi alegada e produzida pela AT no presente processo, com impacto na validade das liquidações sindicadas.

III. SANEAMENTO:

III.A) DA (IN)COMPETÊNCIA MATERIAL ABSOLUTA DO TRIBUNAL ARBITRAL (ALÍNEA A) DO N.º 4 DO ART.º 89.º DO CPTA):

17. A questão da competência material do tribunal arbitral é do conhecimento oficioso e não obstante as partes não haverem suscitado a exceção dilatória da (in)competência material deste o Tribunal, importa avaliar da verificação daquele requisito de procedibilidade ou não da ação.
18. O âmbito de competência material dos tribunais constitui matéria de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, cumprindo, por isso e antes de tudo o mais, proceder à sua apreciação (Cf. artigos 16.º do CPPT, 13.º do CPTA e 96.º e 98.º do CPC, subsidiariamente aplicáveis por remissão, respetivamente, das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).
19. *Como ensinava o Prof. Manuel Domingues de Andrade em «Noções Elementares de Processo Civil» p.p. 88 e ss., a competência dos tribunais “[é] a medida de jurisdição dos diversos*

tribunais; o modo como entre eles se fracciona e reparte o poder jurisdicional”, sendo que a “Competência abstracta dum tribunal é a medida da sua jurisdição; a fracção do poder jurisdicional que lhe é atribuída; a determinação das causas que lhe tocam” e a “Competência concreta dum tribunal, trata-se (...) da sua competência para certa causa. É o seu poder de julgar (exercer actividade processual) nesse pleito; a inclusão deste na fracção de jurisdição que lhe corresponde.”

20. A competência material do tribunal afere-se pelos termos em que a ação é proposta e pela forma como o autor estrutura o pedido e os respetivos fundamentos. Por isso, para se aferir da competência material do tribunal importa apenas atender aos factos articulados pelo autor na petição inicial e à pretensão jurídica por ele apresentada, ou seja, à causa de pedir invocada e aos pedidos formulados. (Neste sentido veja-se Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 15.1.2015, Pº 117/14.4TTLMG.C1 que veio a ser confirmado pelo Acórdão do STJ de 16/06/2015).
21. A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é desde logo definida pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que dispõe: *“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; c) (...)”* - Revogada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.
22. A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é ainda limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece o seguinte: *“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes: a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão; c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que*

- incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.”*
23. Isto dito, importa então começar por atentar no pedido formulado pela Requerente que, visto o petitório, se materializa como segue: “[N]estes termos, e nos melhores de direito que este Venerando Tribunal Arbitral doutamente suprirá, deve ser julgado totalmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência: a) Reconhecer o direito da Requerente ao reembolso do IVA indevidamente faturado e pago, correspondente ao diferencial entre a taxa de 6% e o valor do IVA indevidamente liquidado (nas facturas identificadas nos autos), que a Requerente pagou aos seus fornecedores e que estes, por sua vez, entregaram à Fazenda Pública, acrescido dos juros correspondentes. b) Anular o indeferimento da reclamação graciosa n.... 2024... e, mediatamente, anular os actos de liquidação identificados em 2.º, nomeadamente: i) Liquidações officiosas de IVA referentes aos exercícios de 202006T, 202009T, 202103T, 202106T e 202109T, e respectivas liquidações de juros compensatórios, na parte correspondente àquele diferencial entre a taxa de 6% e a taxa de 23%; ii) Liquidação officiosa de IRC referente ao exercício de 2021, e respectiva liquidação de juros compensatórios, na parte em que desconsiderou como gastos dedutíveis os montantes referidos; iii) Liquidação officiosa de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), referente ao exercício de 2021, e respectiva liquidação de juros compensatórios. c) Condenar a Requerida na restituição de imposto, juros e custas indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, por parte da Requerida, desde a data do pagamento das quantias, até efectivo reembolso, calculados à taxa legal supletiva.”
24. Intuindo-se daqui que decorre com meridiana clareza da literalidade do pedido que o que a Requerente efetivamente pretende é a declaração de ilegalidade e a anulação total das liquidações de IVA, IRC e RFIRS (e respetivos Juros Compensatórios), relativas aos anos de 2020 e de 2021, por via da declaração de ilegalidade e anulação da decisão que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2024... oportuna e previamente apresentada.
25. No caso dos presentes autos e em face do petitório acima transcrito, dúvidas não restam de que a pretensão deduzida é, a título principal, a anulação parcial de atos de liquidação e acessoriamente a decisão de condenação na restituição dos montantes pagos e ainda a decisão de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios e da taxa de arbitragem e bem assim como o reconhecimento ainda do direito da Requerente ao reembolso do IVA

- indevidamente faturado e pago, correspondente ao diferencial entre a taxa de 6% e o valor do IVA indevidamente liquidado (nas faturas identificadas nos autos), que a Requerente pagou aos seus fornecedores e que estes, por sua vez, entregaram à Fazenda Pública, acrescido dos juros correspondentes.
26. Como visto, a pretensão de anulação de atos tributários de liquidação tem perfeito cabimento na norma competencial prevista na alínea a), do n.º 1, do art.º 2.º do RJAT.
 27. Acrescendo dizer, quanto à competência do CAAD para apreciação da (i)legalidade de atos de segundo e terceiro grau, que considera o tribunal que é atualmente entendimento pacífico tanto na Jurisprudência como na Doutrina que os atos de indeferimento de pretensões dos sujeitos passivos – ou seja, atos de segundo ou terceiro grau - poderão ser arbitráveis junto do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), na condição de, eles próprios, terem apreciado a legalidade de um ato de liquidação de imposto - *i.e.*, de um ato de primeiro grau.
 28. Naquele sentido, adequado se mostra trazer à colação jurisprudência arbitral (concretamente a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 272/2014-T do CAAD que pode ser lida *in* https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=180&id=614) e doutrina (Jorge Lopes de Sousa que, no seu “*Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*” e Carla Castelo Trindade, *in* “*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*”), que sustenta que a jurisdição arbitral é competente para arbitrar pretensões relativas à declaração da legalidade de atos de liquidação de tributos - atos de primeiro grau - quando, num ato de segundo ou terceiro grau, a AT se tenha pronunciado relativamente à legalidade de tal ato.
 29. Isto dito se conclui que este Tribunal é competente em razão da matéria atenta a conformação do objeto do processo, dirigido aos atos de liquidação de IVA, IRC e RFIRS (e respetivos Juros Compensatórios), reportados a 2020 e 2021, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.
 30. O tribunal é ainda materialmente competente para apreciar os pedidos dependentes de condenação da AT à restituição das importâncias pagas e ao pagamento de juros indemnizatórios.

III.B) (IN)COMPETÊNCIA MATERIAL PARCIAL DO TRIBUNAL:

31. Questão relevante é ainda a de saber se o pedido de reconhecimento do direito da Requerente ao reembolso do IVA indevidamente faturado e pago, correspondente ao diferencial entre a taxa

- de 6% e o valor do IVA indevidamente liquidado (nas faturas identificadas nos autos), que a Requerente pagou aos seus fornecedores e que estes, por sua vez, entregaram à Fazenda Pública, acrescido dos juros correspondentes, sempre seria consequência da apreciação de uma pretensão que ao Tribunal Arbitral é vedado conhecer, na medida em que, tal ato de reconhecimento, não consta da aludida norma de delimitação de competência dos tribunais arbitrais.
32. Não devendo olvidar-se que o referido ato de reconhecimento, não está diretamente alicerçado na anulação dos atos de liquidação de IVA aqui em causa, reportados aos vários períodos de tributação de 202006T, 202009T, 202103T, 202106T e 202109T e respetivas liquidações de juros compensatórios, já que não é sua mera decorrência. É que, entende o Tribunal que da hipotética anulação das liquidações de IVA e JC aqui em causa (no pressuposto de que procedia *in totum* o PPA quanto às liquidações de IVA), não deriva a reconhecimento do direito da Requerente ao reembolso do IVA indevidamente faturado e pago, correspondente ao diferencial entre a taxa de 6% e o valor do IVA indevidamente liquidado, já que ela não constitui objeto do referido ato de liquidação.
33. Isto dito e sem mais delongas, com respaldo nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 587/2014-T, 30/2015-T e 223/2020-T e ainda na decisão prolatada no acórdão do TCA Sul de 28- 04-2016, Processo n.º 09286/16 e quanto a esta parte do pedido, ou seja, quanto ao reconhecimento do direito da Requerente ao reembolso do IVA indevidamente faturado e pago, correspondente ao diferencial entre a taxa de 6% e o valor do IVA indevidamente liquidado e por manifesta falta de competência material do Tribunal, deverá proceder a exceção dilatória de incompetência absoluta em razão da matéria (parcial), absolvendo-se a Requerida da instância (nesta parte) que obsta ao conhecimento do pedido, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. 29. Competindo, subsequentemente, em primeira linha, à Requerida determinar os termos de execução da decisão arbitral de acordo com o disposto no artigo 24.º do RJAT; podendo a Requerente, num segundo momento e acaso venha a considerar que os atos praticados pela AT em sede de execução voluntária da decisão arbitral não dão devida execução ao julgado anulatório (caso ele venha a emergir total ou parcialmente em resultado da apreciação do mérito da causa), socorrer-se do processo de execução de julgados, nos termos legalmente consagrados, para fazer valer as suas pretensões quanto à pretendida reposição da autoliquidação.
34. Termos em que se conclui que o Tribunal é incompetente em razão da matéria para conhecer a parte do pedido que se consubstancia no reconhecimento do direito da Requerente ao reembolso do IVA indevidamente faturado e pago, correspondente ao diferencial entre a taxa de 6% e o

valor do IVA indevidamente liquidado, na medida em que, como visto, esse pedido extravasa o âmbito da competência deste Tribunal, atento o disposto no n.º 1 do art.º 2.º do RJAT e ainda na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. 31.

III.C) DOS DEMAIS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS:

35. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (Cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
36. A ação é tempestiva, porque apresentada no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).
37. O processo não enferma de nulidades ou vícios que o invalidem.

IV. MATÉRIA DE FACTO:

IV.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

38. Antes de entrarmos na apreciação das questões acima elencadas, cumpre fixar a matéria factual que é relevante para a respetiva decisão:
 - A)** A Requerente é uma sociedade comercial que tem por objeto social “(...) a importação, exportação e comercialização de artigos e equipamentos eletromecânicos e seus acessórios e mobiliário; a prestação de serviços de arquitetura, consultoria para os negócios e gestão e decoração de interiores; a construção civil; a promoção imobiliária; a compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim.” (Cf. fls. 7 do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) respeitante ao ano de 2020 e que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 1/47 do ficheiro denominado no PA como OI2023... – RIT.pdf e Doc. n.º 2 junto ao PPA);
 - B)** A Requerente é proprietária de um imóvel sito na Rua ..., n.º ..., em ..., alvo de obras de reabilitação em 2020 e 2021. (Facto não controvertido).
 - C)** O imóvel identificado no ponto **B)** do probatório, está localizado em **Área de Reabilitação Urbana (ARU)** devidamente constituída pelo Município e denominada de ARU do Centro da Cidade de Oliveira de Azeméis, com delimitação aprovada nos termos do artigo 13.º do RJRU.

A decisão de aprovação foi publicada no Diário da República n.º 62, 2.ª Série, de 28 de março, Aviso n.º 5549/2019. (Cf. Doc. n.º 4 junto ao PPA).

- D)** Foi aprovada uma **Operação de Reabilitação Urbana (ORU)** aplicável à ARU referida no ponto **C)** do probatório, por deliberação da Assembleia Municipal de 19.04.2016 e quanto ao âmbito da operação urbanística, a operação exige a execução de obras de reabilitação integral do edifício, não constituindo uma mera operação de conservação. A intervenção realizada é conforme aos objetivos do respetivo **Plano de Ação de Reabilitação Urbana (PARU)**. (Cf. certidão e parecer emitidos pelo Município de ... que estão juntos ao PPA como Doc. n.º 4).
- E)** Os serviços contratados à Requerente inserem-se no âmbito da ORU referida no ponto **D)** do probatório (Cf. artigos 21.º e 22.º do PPA).
- F)** No âmbito da reabilitação do imóvel, a Requerente contratou a execução de obras e outros trabalhos necessários à sua conservação e recuperação, incorrendo em despesas documentadas por faturas emitidas pelos respetivos fornecedores/prestadores. (Cf. artigos 21.º e 22.º do PPA)
- G)** Os emitentes das faturas referidas no ponto **F)** do probatório **liquidaram IVA à taxa normal de 23%**. (Cf. artigos 24.º do PPA).
- H)** A Requerente **pagou integralmente o IVA referido no ponto G) do probatório**. (Factualidade não controvertida).
- I)** A Requerente não demonstrou ter encetado diligências concretas, documentadas e tempestivas junto dos fornecedores/prestadores para obter a regularização das faturas e a restituição do IVA indevidamente liquidado, nomeadamente nos termos do artigo 78.º do CIVA, antes de formular o pedido de reembolso diretamente à Autoridade Tributária.
- J)** A Requerente alegou que a recuperação deste valor junto dos fornecedores se tornou inviável por força da prescrição do direito à retificação das faturas, mas não provou, por meios idóneos, que tal impossibilidade resulte de factos concretos como a caducidade do direito de ação ou insolvência dos fornecedores.
- K)** A Requerente foi alvo de duas ações de inspeção externas, credenciadas pelas Ordens de Serviço n.ºs OI2023... e OI2023... da Direção de Finanças de ..., de âmbito geral, respetivamente reportadas aos anos de 2020 e 2021, tendo como fins (alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 12.º do RCPITA) - procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários. (Cf. fls. 7 do RIT, respeitante ao ano de 2020 e que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 1/47 do ficheiro denominado no PA como OI2023... – RIT.pdf e fls. 8 do Relatório de Inspeção

Tributária reportado ao ano de 2020 e que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 1/70 do ficheiro denominado no PA como OI2023... – RIT 1.pdf);

- L) O ponto V do RIT de 2020 (doravante e quanto às correções empreendidas em sede de IVA, o Tribunal vai basicamente reportar-se ao RIT de 2020, sendo que, no essencial, o RIT de 2021 tem idêntica redação ao de 2020 em termos de fundamentação das correções empreendidas) refere-se à *“Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades”* no âmbito do procedimento inspetivo e, no seu ponto V.1 (que tem por epígrafe *“IVA indevidamente deduzido”*), diz-se: *“[O] direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos do imposto encontra-se consagrado nos artigos 19.º a 26.º do CIVA. O n.º 1 do artigo 20.º do CIVA prevê que só pode deduzir-se o imposto suportado na aquisição de bens ou serviços adquiridos para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas (art.º 19.º, n.º 1, al. a) do CIVA) ou para a realização das operações especificamente previstas no art.º 19.º, n.º 1, al. b) do CIVA (importações). Ou seja, não se encontra prevista no CIVA a possibilidade de dedução do IVA suportado nas aquisições de bens ou de serviços exclusivamente afetos à realização de operações ativas não sujeitas a imposto ou sujeitas a imposto, mas dele isentas. Ora, de acordo com o art.º 9.º, n.º 30 do CIVA, estão isentas de IVA as operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT). Assim, conjugando o art.º 9.º, n.º 30 do CIVA com o art.º 20.º, n.º 1 do CIVA conclui-se que o IVA suportado nas aquisições relacionadas com um imóvel cuja alienação será sujeita a IMT, não é dedutível. (...) Conforme já anteriormente referido, a atividade principal da A... é a prestação de serviços de consultoria. No entanto, para além disto, em 2019, adquiriu um imóvel em ... com a finalidade de construção de apartamentos para venda, conforme imagens em anexo n.º 1. Ora, aquando da venda dos apartamentos, não haverá lugar à liquidação de IVA por força do disposto no art.º 9.º, n.º 30 do CIVA, pelo que, o IVA suportado nos gastos relacionados com esta atividade não é dedutível por força do art.º 20.º, n.º 1 do CIVA, já que não estão relacionados com a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas (art.º 19.º, n.º 1, al. a) do CIVA). (...) No ano de 2020, a A... suportou e contabilizou gastos relacionados com a sua atividade de construção de apartamentos para venda, tendo deduzido o IVA suportado no montante de € 5.532,17. Já no ano de 2021, a A... suportou e contabilizou gastos relacionados com a sua atividade de construção de apartamentos para venda, denominados *“3720 Apartments”*, tendo deduzido o IVA suportado no montante de € 14.183,03 (Cf. fls. 11 e 12 do RIT, respeitante ao ano de 2020 e que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 1/47 do ficheiro denominado no PA como OI2023...– RIT.pdf e fls. 12 e 13*

do RIT de 2021 e que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 1/70 do ficheiro denominado no PA como “OI2023... – RIT - 1.pdf” e ainda o seu Anexo 4).

M) No subponto V.2.3 do RIT de 2021 (que tem por epígrafe “Gastos com viagens não aceites”), diz-se: “[N]o ano de 2021, a A... contabilizou as seguintes faturas relativas a viagens e alojamento em hotéis:

Conta SNC	Fatura	Data	Fornecedor	Gasto	Descrição
62661131 – Serv. diversos – Desp. Rep.	24566	22-06-2021	BEACH CLUB ALD TUR SA	€ 2 313,48	Adiantamento (estadia de 29-08 a 05/09/2021)
62661132 - Serviços diversos - Despesas de representação	2225	29-07-2021	CASAS JUR. RUR. LDA	€ 165,00	Alimentação no Hotel - Burel (28-07 e 29-07-2021)
	A34/49	01-08-2021	TURISMO HISTORICO E LAZER LDA	€ 365,00	Alimentação no Hotel (29-07 a 01-08-2021)
	22490	16-08-2021	SOC. AGRICOLA LDA	€ 539,00	Alimentação no Hotel (13 a 16/08/2021)
	7377	05-09-2021	BEACH CLUB ALD TUR SA	€ 341,50	Alimentação durante a estadia
62661133 - Serviços diversos - Despesas de representação	25074	27-07-2021	BEACH CLUB ALD TUR SA	€ 2 313,48	Adiantamento (estadia de 29-08 a 05/09/2021)
	22490	16-08-2021	SOC. AGRICOLA LDA	€ 150,00	Massagens no Hotel (14 e 15/08/2021)
	7377	05-09-2021	BEACH CLUB ALD TUR SA	€ 134,55	Alimentação durante a estadia
	26107	23-11-2021	BEACH CLUB ALD TUR SA	€ 1 828,75	Adiantamento (estadia de 22-07 a 30/07/2022)
626612 - Serviços diversos - Despesas de representação	190	07-07-2021	VIAGENS E TURISMO UNIP. LDA	€ 1 020,00	Alojamento no Hotel - Burel
	193	08-07-2021	VIAGENS E TURISMO UNIP. LDA	€ 6 556,05	Passagens aéreas e alojamento no Hotel (Veneza)
	196	08-07-2021	VIAGENS E TURISMO UNIP. LDA	€ 1 240,00	Alojamento no Hotel
	198	08-07-2021	VIAGENS E TURISMO UNIP. LDA	€ 2 100,00	Alojamento no Hotel do
	NC56	17-08-2021	VIAGENS E TURISMO UNIP. LDA	- € 840,00	Reembolso de serviços não utilizados no Hotel
				€ 18 226,81	

Estas faturas ficam a constar em anexo n.º 7

De seguida vão ser analisadas as faturas constantes da tabela anterior:

- **Estadia no Hotel...:** Os gastos relativos a esta estadia correspondem às faturas n.º 190 da ... VIAGENS E TURISMO (€ 1.020,00) e n.º 2225 da ... SENHORA DA ESTRELA (€ 165,00), tendo a estadia ocorrido entre os dias 27 e 29 de julho de 2021. Contactadas as entidades emitentes daquelas faturas, constata-se que estiveram alojados 4 hóspedes, dois deles adultos (E... sócio-gerente da A... e C..., esposa daquele e sócia da A...) e também duas crianças menores (anexo n.º 8).
- **Estadia no Hotel...:** Os gastos relativos a esta estadia correspondem às faturas n.º 196 da ... VIAGENS E TURISMO (€ 1.240,00) e n.º 49 da ... (€ 365,00), tendo a estadia ocorrido entre os dias 29 de julho e 1 de agosto de 2021. Contactadas as entidades emitentes daquelas faturas, constata-se que estiveram alojados E... sócio-gerente da A... e C..., esposa daquele e sócia da A... (anexo n.º 9).
- **Viagem e estadia em Veneza:** Os gastos relativos a esta viagem e estadia correspondem à fatura n.º 193 (€ 6.556,05) da ... VIAGENS E TURISMO. A entidade que emitiu a fatura identificou como passageiros / hóspedes E..., C... e os seus dois filhos (anexo n.º 10), sendo que no caso de C... e dos dois filhos a viagem decorreu entre os dias 03 e 08

de agosto de 2021 e no caso de E... entre os dias 05 e 08 de agosto de 2021 (...) (Ver anexo n.º 10).

- **Estadia no Hotel ...:** Os gastos relativos a esta estadia correspondem à fatura n.º 198 (€ 2.100,00) e nota de crédito 56 (€ 840,00) ambas da ... VIAGENS E TURISMO e fatura n.º 22490 da QUINTA ... (€ 539,00), tendo a estadia ocorrido entre os dias 13 e 16 de agosto de 2021. Da consulta à fatura, conclui-se que estiveram alojadas 4 pessoas em 2 quartos (HOT06 e HOT07), no entanto, contactadas as entidades emitentes daquelas faturas, apenas identificaram 2 hóspedes, que são E... sócio-gerente da A... e C..., esposa daquele e sócia da A... (anexo n.º 11).
- **Estadia no Hotel ...:** Os gastos relativos a esta estadia correspondem às faturas n.º 24566 (€ 2.313,48), n.º 25074 (€ 2.313,48), n.º 26107 (€ 1.828,75) e n.º 7377 (€ 476,05) todas emitidas por ... BEACH CLUB, tendo a estadia ocorrido entre os dias 29 de agosto e 05 de setembro de 2021. Da consulta à fatura, conclui-se que estiveram alojadas 4 pessoas. Contactada a entidade emitente daquelas faturas, esta identificou como hóspedes E... sócio-gerente da A..., C..., esposa daquele e sócia da A... e os 2 filhos destes (anexo n.º 12).
- **Adiantamento ao Hotel ...:** A fatura n.º 26107 (€ 1.828,75) de ... BEACH CLUB corresponde a um adiantamento por conta de uma estadia que irá ocorrer entre 22-07-2022 e 30-07-2022. Contactada a entidade emitente daquelas faturas, esta identificou como hóspedes E... sócio-gerente da A..., C..., esposa daquele e sócia da A..., os 2 filhos destes e ainda outro menor (anexo n.º 12)

Ou seja, da análise destes documentos, conclui-se tratar-se de deslocações realizadas no fim de julho, agosto e início de setembro, ou seja, um período habitualmente associado à época das férias de verão, não se podendo deixar de associar estes gastos à realização de despesas pessoais relacionadas com a família do sócio-gerente da A..., não sendo perceptível qualquer ligação à atividade desta sociedade.

Tratando-se de deslocações em família, não encontram enquadramento na definição de gastos fiscalmente aceites em sede de IRC, por não respeitarem o disposto no art.º 23.º, n.º 1 do CIRC, que prevê que “são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”.

Veja-se que no caso de E... é sócio-gerente da A..., ou seja, apesar de não ser remunerado pela sociedade, a sua condição de gerente permite-lhe realizar atos que contribuem para a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC, pelo que eventuais gastos por ele realizados no exercício das funções de gerência (art.º 259.º do Código das Sociedades Comerciais) poderiam ser aceites como gasto

fiscalmente dedutível. No caso de C..., sendo apenas sócia da A..., esta condição não lhe confere a capacidade de exercer funções na atividade da sociedade, não podendo assim realizar gastos fiscalmente dedutíveis. Quanto aos filhos do casal não têm qualquer ligação à sociedade, pelo que não são admissíveis os gastos por ele realizados.

Notificada a sociedade para sustentar a dedutibilidade destes gastos no apuramento do seu lucro tributável, nos termos do art.º 23.º do CIRC, esta respondeu (cfr. anexo n.º 2) que as deslocações ao Algarve teriam como finalidade estabelecer contactos com um fornecedor de mobiliário para cozinhas de exterior que a A... começou a comercializar em 2022 e quanto às restantes, referem-se à preparação do projeto das obras de reabilitação da Igreja Matriz ..., obra realizada em 2022.

Da análise da resposta da A... conclui-se que não foram apresentados factos concretos que permitam estabelecer a ligação entre os gastos realizados e os invocados rendimentos obtidos em 2022. A resposta da A... limita-se a um conjunto de justificações vagas e genéricas que aproveitam, de forma conveniente, os rendimentos obtidos em 2022, para tentar justificar os gastos suportados em 2021, sem estabelecer uma relação concreta entre os gastos contabilizados em 2021 e os invocados rendimentos obtidos em 2022.

Só pode concluir-se que a justificação apresentada não tem fundamento, devendo estes gastos ser considerados como um gasto pessoal (férias) da família do sócio-gerente da A..., pelo que não têm qualquer conexão com a atividade da A... .

Os gastos fiscalmente dedutíveis em sede de IRC (art.º 23.º do CIRC) são aqueles que contribuem para a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC, devendo esta conexão ser sempre comprovada, não bastando o simples facto das faturas terem sido emitidas em nome da A... e pagas por esta para fundamentar a sua aceitabilidade como gasto dedutível em sede de IRC. Neste caso, não existe qualquer elemento concreto que permita relacionar estas faturas com a atividade da A..., pelo contrário, estamos perante gastos com as férias da família do sócio-gerente da A... .

Veja-se ainda que estes gastos foram contabilizados em contas de despesas de representação (contas da classe SNC 6266). Ora, no art.º 88.º, n.º 7 do CIRC estas despesas são definidas como: “os encargos efetuados ou suportados relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidade”.

Ou seja, devem ser consideradas despesas de representação aquelas que são respeitantes a clientes, fornecedores ou outras pessoas ou entidades, sendo que, nos termos do art.º 23.º, n.º 1 do CIRC, deverão sempre estar relacionadas com a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC. Conforme já anteriormente se referiu, a conexão dos gastos com a obtenção dos rendimentos deve sempre ser comprovada, pelo que não podem ser aceites como despesas de representação, gastos com pessoas

que não têm qualquer ligação à sociedade, se não contribuírem para a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC.

Quanto à fatura n.º 26107 (€ 1.828,75) de ... BEACH CLUB, emitida em 23-11-2021 e que corresponde a um adiantamento por conta de uma estadia que iria ocorrer entre 22-07-2022 e 30-07-2022, ou seja no ano económico seguinte, deveria ter sido contabilizada respeitando as regras da especialização dos exercícios (art.º 18.º do CIRC), independentemente de ter sido paga em 2021. Assim, para além de se lhe aplicar a fundamentação anteriormente exposta, não sendo um gasto fiscalmente aceite por ser respeitante às férias da família do sócio-gerente, também não poderia ser reconhecido como gasto em 2021, já que o serviço apenas será prestado em 2022.

Assim, os gastos suportados com viagens, alojamento e alimentação, anteriormente elencados, no montante de € 18.226,81 não podem ser considerados gastos fiscalmente dedutíveis por serem respeitantes a despesas de carácter pessoal (férias) da família do sócio-gerente da A..., pelo que não contribuem para a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC (art.º 23.º, n.º 1 do CIRC).

Relativamente ao gasto no montante de € 1.828,75, respeitante às férias de 2022, também não deveria ter sido considerado gasto no ano de 2021 por força da periodização do lucro tributável prevista no art.º 18.º do CIRC.

Tendo em conta o anteriormente referido, a correção aos gastos com férias deve ser repartida por uma correção relativa a gasto com férias do ano 2021 no montante de € 16.398,06 e outra relativa a gastos com férias do ano 2022 no montante de € 1.828,75, totalizando o valor das faturas aqui em análise de € 18.226,81. (Cf. fls. 16 a 19 do RIT de 2021 e que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 1/70 do ficheiro denominado no PA como “OI2023... – RIT - 1.pdf”).

N) No subponto V.3.1 do RIT de 2021 (que tem por epígrafe “Retenções na fonte de IRS sobre rendimentos de capital”), refere-se: “(...) **A. Enquadramento Fiscal** - Conforme descrito no ponto V.2.3 deste relatório, em 2021, a A... contabilizou gastos com despesas de representação, respeitantes a viagens e alojamentos durante as férias da família do sócio-gerente, no montante de € 18.226,81.

Ora, conforme o enquadramento efetuado no ponto V.2.3 deste relatório, estes gastos, apesar de contabilizados como despesas de representação, não estão relacionados com a atividade da A..., não tendo contribuído para a obtenção dos rendimentos sujeitos a IRC (art.º 23.º, n.º 1 do CIRC), pelo que correspondem ao pagamento de rendimentos de capitais resultantes da participação no capital da A... detida pelos 2 sócios da sociedade (E... e C...).

Naquele ponto deste relatório, concluiu-se que a sociedade não conseguiu demonstrar que os gastos contabilizados como despesas de representação correspondiam a deslocações e estadias realizadas ao serviço e no interesse próprio da A..., pelo que estes gastos devem ser requalificados, não se tratando de despesas de representação, mas do pagamento de rendimentos aos beneficiários, tendo a sua qualificação como despesas de representação servido para reduzir a tributação que incidiria sobre estes rendimentos obtidos pelos sócios.

Veja-se que dos elementos apresentados (anexo n.º 2) não se conseguiu justificar a necessidade destas deslocações, tendo sido aproveitado na resposta da A... os rendimentos realizados no ano de 2022 para justificar a realização destes gastos em 2021, sem, no entanto, ser apresentado qualquer elemento concreto que permita validar a correlação entre estes e aqueles.

Tendo em conta que os gastos suportados pela A..., com viagens e estadias das férias da família do sócio-gerente, não correspondem a gastos relacionados com a atividade da sociedade, devendo ser reenquadrados nos seguintes termos:

- *O art.º 1.º, n.º 1 do CIRS prevê que “O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, ... Categoria E - Rendimentos de capitais...”*
- *O art.º 5.º, n.º 1 do CIRS prevê que “Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.”*
- *Tendo em conta que E... e C... detêm, em conjunto, 100% do capital da A..., deve considerar-se que estes gastos correspondem a um rendimento por eles auferido em resultado da detenção daquele capital, ou seja, rendimentos de capitais enquadráveis no art.º 5.º do CIRS.*
- *Veja-se que estes rendimentos não podem ser enquadrados noutras categorias de rendimentos tributáveis em sede de IRS pelos seguintes motivos:*
 - *Categoria A (trabalho dependente): Os sócios da A... não são trabalhadores dependentes desta, pelo que os rendimentos não podem ser enquadrados nesta categoria;*
 - *Categoria B*

(trabalho independente): Não foram estabelecidas relações comerciais entre os beneficiários dos rendimentos e a A... que possam ser enquadráveis nesta categoria de rendimentos; - Categoria F (prediais): Os sócios da A... arrendam à sociedade o espaço que serve de sede a esta, auferindo o respetivo rendimento no montante de € 1.500,00 anuais cada um. Sendo este o montante acordado entre as partes, não existe motivo para considerar que foram efetuados pagamentos de rendimentos prediais para além destes; - Categoria G (incrementos patrimoniais): Estes montantes não podem ser enquadrados nesta categoria porque não resultam de mais-valias, indemnizações ou acréscimos patrimoniais não justificados; - Categoria H (pensões): Os montantes recebidos não são enquadráveis como rendimentos de pensões.

Assim, nos termos do art.º 1.º, n.º 1 e do art.º 5.º, n.º 1 ambos do CIRS, estes rendimentos reúnem os pressupostos para serem sujeitos a tributação em sede de IRS, devendo ser enquadrados na Categoria E – Rendimentos de Capitais, porque procedem diretamente de elementos patrimoniais detidos por E... e C..., nomeadamente 100% do capital da A... .

*Não restam dúvidas que estes rendimentos foram colocados à disposição dos beneficiários, já que conforme informação recebida das entidades que prestaram os serviços (anexos n.º 8 a 12), foram eles que usufruíram das viagens e estadias, pelo que, os gastos indevidamente contabilizados como despesas de representação devem ser considerados rendimentos de capitais dos sócios da A..., no momento em que usufruíram deles, nos termos do art.º 7.º, n.º 1 do CIRS. **B. Tributação** - Conforme anteriormente demonstrado, as viagens e estadias pagas pela A..., que correspondem a gastos com as férias dos sócios desta sociedade, devem ser enquadrados como rendimentos de capitais, nos termos do art.º 5.º, n.º 1 do CIRS.*

Ora, nos termos dos art.s 71.º, n.º 1, al. a) e 101.º, n.º 2, al. a) do CIRS, estes rendimentos de capitais devem ser tributados à taxa liberatória de 28%, quando pagos por entidades com contabilidade organizada, sendo este o caso da A... .

Assim, a A... deveria ter efetuado retenções na fonte de IRS a título definitivo à taxa liberatória de 28%, sobre os rendimentos de capitais pagos a E... e C..., os quais foram contabilizados como despesas de representação (cfr. ponto V.2.3 deste relatório), sendo

que nos termos do art.º 7.º, n.º 1 do CIRS, estes rendimentos ficam sujeitos a tributação no momento da sua colocação à disposição, neste caso, o momento em que foram contratados junto da entidade prestadora do serviço (emissão da fatura).

Assim, os montantes das retenções na fonte de IRS, sobre rendimentos de capitais que se encontram em falta nos cofres do Estado, relativos ao ano de 2021, devem ser calculados da seguinte forma:

Data	Fatura	Fornecedor	Gasto (A)	IRS (28%) (B = A x 28%)
22-06-2021	24566	BEACH CLUB ALD TUR SA	€ 2.313,48	€ 647,77
Retenções na fonte em falta em Junho 2021				€ 647,77
07-07-2021	190	VIAGENS E TURISMO, UNIP. LDA	€ 1.020,00	€ 285,60
08-07-2021	193	VIAGENS E TURISMO, UNIP. LDA	€ 6.556,05	€ 1.835,69
08-07-2021	196	VIAGENS E TURISMO, UNIP. LDA	€ 1.240,00	€ 347,20
08-07-2021	198	VIAGENS E TURISMO, UNIP. LDA	€ 2.100,00	€ 588,00
27-07-2021	25074	BEACH CLUB ALD TUR SA	€ 2.313,48	€ 647,77
29-07-2021	2225	CASAS LDA	€ 165,00	€ 46,20
Retenções na fonte em falta em Julho 2021				€ 3.750,47
01-08-2021	A34/49	TURISMO HISTORICO E LAZER LDA	€ 365,00	€ 102,20
16-08-2021	22490	SOC. AGRICOLA LDA	€ 539,00	€ 150,92
16-08-2021	22490	SOC. AGRICOLA LDA	€ 150,00	€ 42,00
17-08-2021	NC56	VIAGENS E TURISMO, UNIP. LDA	-€ 840,00	-€ 235,20
Retenções na fonte em falta em Agosto 2021				€ 59,92
05-09-2021	7377	BEACH CLUB ALD TUR SA	€ 341,50	€ 95,62
05-09-2021	7377	BEACH CLUB ALD TUR SA	€ 134,55	€ 37,67
Retenções na fonte em falta em Setembro 2021				€ 133,29
23-11-2021	26107	BEACH CLUB ALD TUR SA	€ 1.828,75	€ 512,05
Retenções na fonte em falta em Novembro 2021				€ 512,05

Os montantes de retenções na fonte de IRS sobre rendimentos de capitais em falta nos cofres do Estado, por período, são os seguintes:

Período	IRS
Junho 2021	€ 647,77
Julho 2021	€ 3.750,47
Agosto 2021	€ 59,92
Setembro 2021	€ 133,29
Novembro 2021	€ 512,05
TOTAL	€ 5.103,50

(cf. fls. 19 a 21 do RIT de 2021 e que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 1/70 do ficheiro denominado no PA como “OI2023... – RIT - 1.pdf”)

- O)** No âmbito do procedimento inspetivo referidos no ponto **K)** do probatório e reportado ao ano de 2020, a AT, procedeu, nos termos e em conformidade com o disposto no art.º 60.º do RCPITA, à notificação do projeto de relatório à Requerente, através de notificação eletrónica efetuada no VIACCTT e datada de 21.11.2023, conferindo-lhe ali a possibilidade de exercício do direito de audição no prazo de 15 dias. (cf. fls. 14 do

- RIT, respeitante ao ano de 2020 e que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 1/47 do ficheiro denominado no PA como OI2023...– RIT.pdf).
- P)** Na sequência da notificação do projeto de relatório de inspeção, a Requerente exerceu o seu direito de audição, apresentando os fundamentos da sua discordância, os quais, no entanto, só em parte foram acolhidos pelos Serviços de Inspeção Tributária, que, no essencial, mantiveram as correções propostas. (Cf. fls. 14 do RIT, respeitante ao ano de 2020 e que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 1/47 do ficheiro denominado no PA como OI2023... – RIT.pdf).
- Q)** O ponto X.2 do RIT de 2020, sob a epígrafe “*Abordagem à resposta do sujeito passivo*”, refere o seguinte: “[N]a sua resposta à notificação para o exercício do direito de audição (anexo n.º 2), o S.P. veio apresentar os seguintes argumentos: • *Relativamente às irregularidades em sede de IRC, reconhece a sua existência, mostrando-se disponível para corrigir a declaração Modelo 22 de IRC; • Relativamente às irregularidades em sede de IVA, distingue duas situações: - Fatura n.º 2 de 12-10-2020, emitida por B... com base tributável de € 5.327,77 e IVA liquidado de € 1.225,39, relativamente à qual afirma estar relacionada com a prestação de serviços de arquitetura, na área de decoração de interiores, juntando duas faturas emitidas a cliente (2019/4 e 2020/3), nos valores de € 3.250,00 e IVA liquidado de € 747,50 cada uma, pelo que deve ser aceite a dedução do IVA suportado. - Relativamente aos gastos relacionados com a construção de edifício habitacional para venda (3720 Apartments), afirma que os mesmos são tributáveis à taxa de IVA de 6%, nos termos da Verba 2.23 do Lista I anexa ao Código do IVA, juntando os elementos demonstrativos de que aquela taxa era aplicável a esta situação. Sobres estes argumentos importa efetuar a seguinte análise:*
- *Relativamente às correções em sede de IRC, o requerimento para regularização da situação tributária, nos termos do art.º 58.º, n.º 2 do RCPITA, deve ser apresentado nos quinze dias concedidos para exercício do direito de audição. Ora, conforme datas constantes do ponto anterior, quando foi recebida a resposta ao direito de audição, já tinha sido ultrapassado o prazo para requerer a realização da reunião de regularização. Para além disto, confirmou-se que também não tinha sido efetuado o pedido de reunião de regularização na área de inspeção tributária do Portal das*

Finanças. • Relativamente ao IVA deduzido com base na fatura emitida por B..., conclui-se que devem ser acolhidos os argumentos do S.P., já que, com base nos elementos apresentados, constata-se que, efetivamente, esta subcontratação era necessária para poderem ser prestados os serviços que constam das faturas 2019/4 e 2020/3. Para além disto, tendo em conta que se tratam de prestações de serviço sujeitas a IVA e dele não isentas, as aquisições com elas relacionadas conferem direito à dedução do IVA, nos termos do art.º 20.º, n.º 1, al. a) do CIVA. • Relativamente ao IVA deduzido nas aquisições relacionadas com a construção de apartamentos para venda, o S.P. parece não contestar que se trata de uma atividade isenta de IVA, que não confere direito à dedução de imposto. No entanto, considera que o IVA corrigido deve ser o correspondente à aplicação da taxa de IVA de 6% à base tributável das faturas em causa, por se tratar de uma obra de reabilitação urbana, enquadrável na Verba 2.23 do Lista I anexa ao Código do IVA, tendo sido indevidamente liquidado à taxa de 23% pelos fornecedores. Ora, não pode ser acolhida esta argumentação, já que aquilo que está em causa neste processo é a desconsideração do IVA deduzido nas aquisições relacionadas com a atividade de construção de apartamentos para venda, a qual é enquadrável no regime de isenção do art.º 9.º, n.º 30 do CIVA, o que, conjugado com o art.º 20.º, n.º 1 do CIVA, não confere direito à dedução do IVA suportado nas aquisições. Assim, com base neste enquadramento, deve ser desconsiderada a totalidade das deduções de IVA relacionadas com esta atividade. Ao aceitar-se a argumentação do S.P., estar-se-ia a conceder-lhe o direito a deduzir o IVA correspondente a 17% das aquisições relacionadas com a construção de apartamentos para venda, o que não tem enquadramento legal. Por outro lado, a aplicação da taxa de IVA de 6% sobre estas transações, nos termos da Verba 2.23 do Lista I anexa ao Código do IVA, teria que resultar de: “Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico”, pelo que o adquirente deveria ter comprovado perante o fornecedor que reunia as condições para lhe ser aplicada esta Verba, liquidando o IVA à taxa reduzida. Não existe, no âmbito desta ação de inspeção, mecanismo legal que permita alterar o IVA que incidiu sobre estas transações. Em 18-12-2023, foi recebida uma resposta complementar ao direito de audição (anexo n.º 3), a qual tem o

seguinte teor:

- *Reafirma a sua concordância com as correções em sede de IRC, propondo-se corrigir a declaração Modelo 22 de IRC de 2020.*
- *Reafirma que deve ser aceite o IVA dedutível relativo à fatura de B..., por estar relacionado com a atividade de decoração de interiores.*
- *Relativamente ao IVA deduzido relacionado com aquisições no âmbito da atividade de construção de apartamentos, entende que apenas tem que entregar ao Estado o montante correspondente à aplicação da taxa de 6% de IVA sobre estas aquisições, já que se trata de uma reabilitação urbana, enquadrável na Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA. Reconhecendo que, neste momento não lhe é possível obter, junto dos fornecedores, a correção das faturas. Sobre estes argumentos, importa referir o seguinte:*
- *Nos termos do art.º 28.º, n.º 3 do RCPITA, no decurso da ação de inspeção, os sujeitos passivos estão inibidos de entregar declarações tributárias, relacionadas com factos nela abrangidos. A regularização da situação tributária, deve seguir os termos previstos nos art.s 58.º e 58.º-A do RCPITA. Ora, o S.P. não cumpriu o disposto no art.º 58.º, n.º 3 do RCPITA, ao não apresentar o requerimento de regularização durante o prazo dos 15 dias para exercício do direito de audição. Por outro lado, veja-se que até à data não foi indicada uma data para realização da reunião de regularização, nem foi efetuado este agendamento no Portal das Finanças. Assim, não estando reunidas as condições para a regularização voluntária desta infração, mantém-se a proposta de correção da matéria coletável em sede de IRC e de elaboração do respetivo auto de notícia.*
- *Relativamente ao IVA deduzido com base na fatura de B..., vão ser acolhidos os argumentos do S.P. pelos motivos anteriormente expostos.*
- *Relativamente ao IVA deduzido relacionado com aquisições no âmbito da atividade de construção de apartamentos, reafirmamos que não se vislumbra fundamento legal para aceitar a argumentação do S.P., a qual teria como consequência permitir-lhe deduzir 17% do IVA que suportou nestas aquisições, violando o disposto no art.º 20.º, n.º 1 do CIVA, que prevê que não é dedutível o IVA suportado em aquisições destinadas à realização de operações isentas, o que é o caso da construção de apartamentos (enquadrável no art.º 9.º, n.º 30 do CIVA). Pelo que, esta 2.a resposta ao direito de audição não altera*

as conclusões da análise efetuada à resposta inicialmente recebida em 13-12-2023. Assim, da análise da resposta ao direito de audição resulta o seguinte: • As correções em sede de IVA do período 2020/12T devem ser anuladas, por se aceitar a argumentação do SP; • Relativamente às restantes correções em sede de IVA e IRC, devem manter-se.” (cf. fls. 15 a 17 do RIT, respeitante ao ano de 2020 e que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 1/47 do ficheiro denominado no PA como OI2023... – RIT.pdf).

- R)** No âmbito do procedimento inspetivo referido no ponto **K)** do probatório e reportado ao ano de 2021, a AT, procedeu, nos termos e em conformidade com o disposto no art.º 60.º do RCPITA, à notificação do projeto de relatório à Requerente, através de notificação eletrónica efetuada no VIACCTT (Ofício n.º 2024...) e datada de 04.04.2024, conferindo-lhe ali a possibilidade de exercício do direito de audição no prazo de 15 dias. (cf. fls. 24 do RIT de 2021 e que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 1/70 do ficheiro denominado no PA como “OI2023... – RIT - 1.pdf”)
- S)** Na sequência da notificação do projeto de relatório de inspeção, a Requerente exerceu o seu direito de audição, apresentando os fundamentos da sua discordância, os quais não foram acolhidos pelos Serviços de Inspeção Tributária, que, para o ano de 2021, mantiveram as correções propostas. (Cf. fls. 24 a 27 do RIT de 2021 e que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 1/70 do ficheiro denominado no PA como “OI2023... – RIT - 1.pdf”).
- T)** O ponto X.2 do RIT de 2021, sob a epígrafe “*Abordagem à resposta do sujeito passivo*”, refere o seguinte: “[N]a sua resposta à notificação para o exercício do direito de audição (anexo n.º 13), o S.P. veio apresentar os seguintes argumentos: **A. Relativamente às correções em sede de IVA (ponto V.1 deste relatório), "admite a possibilidade de ter ocorrido uma interpretação errada da legislação, quanto à dedutibilidade do IVA suportado com os gastos a que se referem as identificadas faturas."** No entanto, considera que a correção a efetuar devia ser de um valor correspondente a 6% do IVA deduzido, já que seria esta a taxa a aplicar nas referidas faturas, por se tratar de uma empreitada de reabilitação urbana (verba 2.23 da lista I anexa ao código do IVA). **B. Quanto às correções em sede de IRC, resultantes de erro**

no apuramento da variação da produção e ativos fixos considerados como gasto do exercício (pontos V.2.1 e V.2.2 deste relatório), afirma concordar com as mesmas, propondo-se corrigir a Modelo 22 de 2021. C. Já quanto aos gastos com viagens (ponto V.2.3 deste relatório) e a respetiva tributação em sede de retenções na fonte de IRS (ponto V.3 deste relatório), discorda da mesma, afirmando que os esclarecimentos prestados (anexo n.º 2 deste relatório) por serem "**verdadeiros e corresponderem à realidade**" permitem estabelecer uma relação entre estes gastos e a atividade da respondente, nos termos do art.º 23.º, n.º 1 do CIRC. Sobre estes argumentos importa efetuar a seguinte análise: A. Relativamente ao IVA deduzido nas aquisições relacionadas com a construção de apartamentos para venda, o S.P. admite que, tratando-se de uma atividade isenta de IVA, que não confere direito à dedução de imposto, não poderia ter deduzido o IVA suportado nas faturas em causa. No entanto, considera que o IVA corrigido deve ser o correspondente à aplicação da taxa de IVA de 6% à base tributável das faturas em causa, por se tratar de uma obra de reabilitação urbana, enquadrável na Verba 2.23 do Lista I anexa ao Código do IVA, tendo sido indevidamente liquidado à taxa de 23% pelos fornecedores. Ora, não pode ser acolhida esta argumentação, já que aquilo que está em causa neste processo é a desconsideração do IVA deduzido nas aquisições relacionadas com a atividade de construção de apartamentos para venda, a qual é enquadrável no regime de isenção do art.º 9.º, n.º 30 do CIVA, o que, conjugado com o art.º 20.º, n.º 1 do CIVA, não confere direito à dedução do IVA suportado nas aquisições. Assim, com base neste enquadramento, deve ser desconsiderada a **totalidade das deduções de IVA relacionadas com esta atividade**. Ao aceitar-se a argumentação do S.P., estar-se-ia a conceder-lhe o direito a deduzir 17% do IVA suportado nestas aquisições relacionadas com a construção de apartamentos para venda, o que não tem enquadramento legal. Por outro lado, a aplicação da taxa de IVA de 6% sobre estas transações, nos termos da Verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, teria que resultar de: "Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico", pelo que o adquirente deveria ter comprovado perante o fornecedor que estavam reunidas as condições para ser aplicada a taxa de IVA prevista nesta Verba. Não cabe no âmbito

desta ação de inspeção analisar se a liquidação de IVA à taxa de 6% seria aplicável a estas faturas, já que os fornecedores liquidaram o IVA à taxa de 23% e não existe mecanismo legal que permita alterar o IVA que incidiu sobre estas transações. **B.** Relativamente às correções em sede de IRC constantes dos pontos V.2.1 e V.2.2 deste relatório, as quais o S.P. propõe-se corrigir na declaração Modelo 22 de IRC de 2021, importa referir que, nos termos do art.º 28.º, n.º 3 do RCPITA, no decurso da ação de inspeção, os sujeitos passivos estão inibidos de entregar declarações tributárias, relacionadas com factos nela abrangidos. A regularização da situação tributária, deve seguir os termos previstos nos art.º 58.º e 58.º-A do RCPITA. Ora, o S.P. não cumpriu o disposto no art.º 58.º, n.º 3 do RCPITA, ao não apresentar o requerimento de regularização durante o prazo dos 15 dias (acrescido de 10 dias a seu pedido) para exercício do direito de audição. Por outro lado, veja-se que até à data não foi indicada uma data para realização da reunião de regularização, nem foi efetuado este agendamento no Portal das Finanças. Veja-se ainda que, a resposta ao direito de audição foi recebida no 06-05-2024, sendo que o prazo de 25 dias para apresentação da resposta tinha terminado em 03-05-2024, data até à qual deveria ter sido apresentado o requerimento para regularização (parcial) da situação tributária. **C.** Quanto à argumentação apresentada sobre as correções relativas a gastos com viagens em sede de IRC (ponto V.2.3 deste relatório) e em sede de retenções na fonte (ponto V.3 deste relatório) importa referir o seguinte: • Começa por discordar dos fundamentos constantes do projeto de relatório que sustentam a desconsideração, reiterando os argumentos anteriormente apresentados, em resposta à notificação efetuada no decurso da ação de inspeção (conforme anexo n.º 2 deste relatório). Ora, esta resposta à notificação já foi analisada no ponto V.2.3 deste relatório, onde se concluiu que o S.P. não apresentou argumentos que permitissem concluir que estes gastos estavam relacionados com a atividade exercida: **“Só pode concluir-se que a justificação apresentada não tem fundamento, devendo estes gastos ser considerados como um gasto pessoal (férias) da família do sócio-gerente da A..., pelo que não têm qualquer conexão com a atividade da A... .”** (ponto V.2.3 deste relatório). • De seguida, o mandatário da sociedade invoca que estes gastos com viagens foram desconsiderados

por não serem “**indispensáveis**”, ora, em parte alguma do projeto de relatório é utilizado este argumento, o que facilmente se pode confirmar da leitura da fundamentação destas correções. Fica claro que esta parte do direito de audição resulta da tentativa de utilizar jurisprudência do CAAD que não tem aplicação a este caso. • Outro argumento apresentado é o de que o art.º 23.º, n.º 1 do CIRC não obriga a que os gastos estejam relacionados com a obtenção dos rendimentos, mas com a atividade da sociedade. Efetivamente, no âmbito da atividade podem ser incorridos gastos que não venham a resultar na obtenção de rendimentos, mas que possam ser considerados como relacionados com a atividade da sociedade e conseqüentemente fiscalmente dedutíveis. No entanto, neste caso, é o próprio S.P. que tentou estabelecer uma ligação entre estes gastos com viagens e a obtenção de rendimentos (obra da Igreja e móveis de cozinha ao ar livre), tendo-se concluído que não ficou demonstrada esta ligação, já que, tratando-se de gastos como as férias da família, não existe qualquer ligação à obtenção dos invocados rendimentos, nem tão pouco à atividade da A... • De seguida, vem reforçar os argumentos que já constavam da resposta à notificação (anexo n.º 2), tentando justificar o facto destes gastos terem sido incorridos num período habitualmente considerado como sendo de férias e de serem respeitantes a toda a família. Nesta parte, reiteramos o que já constava do ponto V.2.3 deste relatório, ou seja, estes argumentos são uma forma conveniente de tentar estabelecer uma conexão entre os gastos com férias e os rendimentos obtidos no ano de 2022, sem que tal seja comprovado de forma concreta. Assim, não tendo sido apresentados elementos que permitam comprovar a conexão entre os gastos com viagens (férias) e os rendimentos da A... (obra da Igreja e móveis de cozinha ao ar livre), nem com a própria atividade da sociedade, estes devem ser considerados como gastos pessoais dos sócios da sociedade, não podendo ser considerados gastos enquadráveis no art.º 23.º, n.º 1 do CIRC, e por isto, devem ser considerados cumprimentos de capitais dos beneficiários, tributados por retenção na fonte de IRS, conforme ponto V.3 deste relatório. Da análise da resposta ao exercício do direito de audição, conforme anteriormente explicitado, não se apuraram argumentos suscetíveis de alterar as propostas de correções que constavam do projeto relatório, pelo que estas se devem manter. (...).” (cf. fls. 24 a 27

- do RIT de 2021 e que está no SGP do CAAD, concretamente, fls. 1/70 do ficheiro denominado no PA como “OI2023... – RIT - 1.pdf”).
- U)** Concluídos os procedimentos inspetivos, a AT fez emergir os seguintes atos de liquidação: i) Liquidação n.º 2024..., período 202006T, Nota de Cobrança n.º 2024..., IVA a pagar: 3.745,32€; ii) Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., período 202006T, Nota de Cobrança n.º 2024..., juros a pagar: 497,46€; iii) Liquidação n.º 2024..., período 202009T, correção de IVA: 561,46€; iv) Liquidação n.º 2024..., período 202103T, correção de IVA: 176,18€; v) Liquidação n.º 2024..., período 202106T, Nota de Cobrança n.º 2024..., IVA a pagar: 412,38€; vi) Liquidação n.º 2024..., período 202106T, Nota de Cobrança n.º 2024..., IVA a pagar: 3.901,41€; vii) Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., período 202106T, Nota de Cobrança n.º 2024..., juros a pagar: 51,81€; viii) Liquidação de juros compensatórios n.º 2024 ..., período 202106T, Nota de Cobrança n.º 2024..., juros a pagar: 412,42€; ix) Liquidação n.º 2024..., período 202109T, Nota de Cobrança n.º 2024..., IVA a pagar: 10.281,62€; x) Liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., período 202109T, Nota de Cobrança n.º 2024..., juros a pagar: 142,43€; e ainda dos seguintes atos de liquidação de IRC: xi) Liquidação de IRC n.º 2024..., no valor de 15.833,08€, e liquidações de juros compensatórios n.º 2024 ... e n.º 2024..., no valor de 1.230,21€, referentes ao exercício de 2021, Nota de Cobrança n.º 2024..., valor total a pagar: 17.063,29€; e finalmente dos seguintes atos de liquidação de Retenções na Fonte de IRS: xii) Liquidação n.º 2024..., com o valor de imposto 5.103,50 euros e de juros compensatórios 552,96, referente ao exercício de 2021, Nota de Cobrança n.º 2024 ..., valor total a pagar: 5.656,46€. (cf. artigo 2.º do PPA e Doc. n.º 1 a10 juntos ao requerimento superveniente que deu cumprimento ao despacho arbitral de 27.05.2025 e que deu entrada no SGP do CAAD em 30.06.2025);
- V)** Contra as liquidações referidas no ponto **U)** do probatório a Requerente apresentou Reclamação Graciosa em conformidade com o disposto na alínea f) do n.º 1 do art.º 54.º da LGT e artigos 68.º e seguintes do CPPT, reiterando os fundamentos já anteriormente invocados em sede de audição (cf. fls. 1 a 59 do ficheiro denominado no PA como “Recl.

Graciosa ...2024... – 1.pdf” e fls. 1 a 47 do ficheiro denominado no PA como “Recl. Graciosa ...2024... – 2.pdf”).

- W)** A reclamação referida no ponto **V)** do probatório, foi atuada com o n.º ...2024..., tendo sido parcialmente deferida, sendo que, no essencial, a decisão proferida pela Direção de Finanças de ... reproduz o entendimento dos Serviços de Inspeção Tributária, sem atender aos elementos fácticos e jurídicos apresentados pela Requerente, exceto na parte respeitante à tributação autónoma das despesas de representação, que, segundo a AT, foram indevidamente relevadas contabilisticamente como tal já que estávamos perante despesas pessoais dos sócios no montante de €18.226,81, implicando, *ipso facto*, a redução das tributações autónomas em €1.822,68, o que foi proposto e aceite por despacho da Exm.^a Senhora Chefe de Divisão (por delegação de competências da Diretora de Finanças Adjunta) de 04.11.2024. (cf. Doc. n.º 1 junto ao PPA);
- X)** Em 23.01.2025, pelas 19:49 horas, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD);
- Y)** O PPA foi aceite em 24.01.2025, pelas 14:45 horas. (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

IV.B) FACTOS NÃO PROVADOS:

39. **Não se provou** a realização de reuniões efetivas e concretas com entidades ou fornecedores em Itália ou noutras deslocações alegadamente profissionais.
40. **Não ficou demonstrado** que a esposa do sócio, os filhos ou o amigo do filho tivessem qualquer papel funcional nas alegadas atividades empresariais.
41. **Não se demonstrou** qualquer critério de imputação objetiva e proporcional das despesas controvertidas à atividade da empresa.
42. **Não se provou** que a viagem a Itália tenha tido como motivo real a recolha de elementos técnicos para a obra executada posteriormente, nem que existisse ligação entre o “*input*” da viagem e o “*output*” da intervenção na igreja.

43. No que tange à questão das deslocações e estadas a prova testemunhal recolhida revelou-se **incongruente, pouco detalhada e inverosímil**, não sendo capaz de suportar, com segurança jurídica, a narrativa da Requerente.
44. **Não ficou provado** que os filhos menores ou o amigo do filho tenham participado em atividades remuneradas ou prestado serviços para a Requerente.
45. Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

IV.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

46. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que 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 distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
47. 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. art.º 596.º do CPC).
48. A convicção do Tribunal formou-se com base na análise crítica da prova documental junta aos autos, bem como no conteúdo do Relatório de Inspeção Tributária e demais elementos disponíveis e ainda na prova testemunhal produzida.
49. O Tribunal valorou o depoimento prestado na audiência de inquirição, tendo nele identificado **lacunas objetivas e memórias vagas** por parte da única testemunha com conhecimento direto das deslocações e estadas.
50. As contradições no depoimento da testemunha (ex.: existência ou não de orçamentos; objetivos da viagem) diminuem fortemente a **credibilidade da versão dos factos apresentada pela Requerente**. O relato de que não se recordava de quem esteve nas reuniões, onde ocorreram ou sequer se saiu do hotel para participar nelas, é, **à luz das regras da experiência comum**, manifestamente inverosímil.
51. Quanto a outros pontos em discussão **a testemunha C...**, apesar de ter interesse no desfecho do processo, prestou declarações técnicas, fundamentadas, esclarecedoras e não contraditórias.

52. A ausência de prova documental complementar (como atas, relatórios, fotografias de carácter técnico, troca de emails com fornecedores ou documentos de trabalho) reforça a conclusão de que **não foi feita prova da conexão entre as despesas e a atividade da empresa.**

IV.D) DO DIREITO:

IV.D.1) APRECIACÃO DO MÉRITO DA CAUSA:

§ 1.º

DA (I)LEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO IMPUGNADA NA PARTE RESPEITANTE AO IVA

IV.D.1.1) APLICAÇÃO DA VERBA N.º 2.23 DA LISTA I ANEXA AO CIVA:

53. A Requerente alega que o IVA liquidado à taxa normal de 23% sobre empreitadas de reabilitação urbana foi indevidamente faturado, defendendo a aplicação da taxa reduzida de 6%, nos termos da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA.
54. Defende, por isso, que tem direito ao reembolso do imposto pago em excesso.
55. Partindo da delimitação do objeto das questões a decidir, começamos, então, pela questão de saber foi demonstrado que existia uma ARU aprovada à data da execução da empreitada, ou seja, no momento da exigibilidade do IVA determinada em conformidade com o disposto no art.º 7.º e 8.º do respetivo compendio normativo.
56. Levando-se em conta os factos dados como provados nos pontos **B)** a **J)** do probatório, importa começar por dizer que a delimitação de uma ARU rege-se pelo **Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU)**, aprovado pelo **Decreto-Lei n.º 307/2009**, de 23 de outubro.
57. O n.º 1 do artigo 13.º refere que compete à **assembleia municipal** deliberar sobre a delimitação da ARU e o seu n.º 6 dispõe no sentido de que a **publicitação** dessa deliberação é feita mediante **publicação na 2.ª série do Diário da República.**
58. Com base no aviso n.º 5549/2019, de 26 de julho, publicado no Diário da República n.º 143/2021, Série II, de 26.07.2021 e que pode ser lido *in* <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/aviso/5549-2019-121699763> e referido no ponto C) do probatório, temos que, em **23 de fevereiro de 2019**, a Assembleia Municipal de Oliveira de

Azeméis aprovou a alteração da delimitação da Área de Reabilitação Urbana do Centro da Cidade de Oliveira de Azeméis

59. Resultando meridianamente claro da leitura do Aviso 5549/2019 que a ARU do Centro da Cidade de Oliveira de Azeméis já existia desde 2020 e 2021. Aliás, a data relevante para efeitos de aplicação da taxa reduzida de IVA, ao abrigo da verba 2.23 da Lista I do CIVA, sempre seria a da delimitação inicial e já não, sequer, a da alteração da delimitação.
60. Assim sendo e atendendo a que a empreitada aqui em causa se realizou após a deliberação de 23 de fevereiro de 2019, na medida em que, em face do que está no artigo 22.º do PPA, as faturas que estão a titular as prestações de serviços de empreitada e aqui em causa foram emitidas no período que mediou entre o dia 22.04.2020 e o dia 30.06.2021, o correspondente imóvel já se encontrava formalmente incluído numa ARU.
61. Concluindo-se, assim, que a ARU do Centro da Cidade de Oliveira de Azeméis é juridicamente eficaz **desde a sua aprovação e releva para efeitos da aplicabilidade da Verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA (sem cuidarmos por ora de saber que efeitos podem resultar no que tange a tal aplicabilidade no pressuposto de que não há ORU aprovada, ou, ao menos, que essa aprovação não está provada nos autos, do que trataremos adiante), sendo que a redelimitação de 2019, não tem efeitos retroativos invalidantes**, nem é necessária para conferir eficácia à anteriormente provada, donde, a **empreitada realizada após 22 de abril de 2020**, em imóvel incluído na ARU do Centro da cidade de Oliveira de Azeméis, poderia, ao menos em tese, ou seja, sem prejuízo da ressalva acima explicitada, **beneficiar da taxa reduzida de IVA**, nos termos da verba 2.23 do CIVA.
62. Resolvida esta temática, voltemo-nos agora para a questão de saber se para efeitos de aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA, basta a circunstância dos imóveis se encontrarem localizados em Áreas de Reabilitação Urbana (ARU) ou se é igualmente necessária a aprovação prévia de uma Operação de Reabilitação urbana (ORU). Vejamos,
63. O ponto crucial reside em determinar se, para que opere a taxa reduzida de IVA (6%), basta a mera localização do imóvel numa Área de Reabilitação Urbana (ARU) ou se a lei exige a aprovação de uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU).
64. A verba 2.23 prevê a aplicação da taxa reduzida de IVA a: *"Empreitadas de reabilitação urbana realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana, delimitadas nos termos legais"*.
65. A verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA tem sido, nos últimos anos, objeto de divergência interpretativa, sobretudo no que diz respeito à questão de saber se basta a aprovação

- de uma ARU ou se a aplicabilidade de tal verba está igualmente na dependência de haver sido aprovada uma ORU. A controvérsia centra-se na interpretação da expressão “**localizados em áreas de reabilitação urbana, delimitadas nos termos legais**”: deve esta ser entendida em sentido estrito, bastando a mera aprovação de uma ARU (Área de Reabilitação Urbana)? Ou exige a norma também que as empreitadas estejam enquadradas **numa operação de reabilitação urbana (ORU)** aprovada nos termos do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana (RJRU)?
66. Uma parte relevante da jurisprudência que vem sendo prolatada no âmbito do CAAD perfilhava a leitura de que bastaria que o imóvel estivesse localizado numa ARU legalmente delimitada para que se pudesse beneficiar da taxa reduzida de IVA.
67. Essa orientação baseava-se numa interpretação excessivamente **literal da Verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA**, sustentada no artigo 11.º da Lei Geral Tributária, que privilegia a letra da lei como primeiro critério hermenêutico. Parte da jurisprudência prolatada no âmbito do CAAD sustentava que da letra daquela norma se deveria inferir a existência de um requisito (literal) que necessariamente nos remeteria para a circunstância do imóvel estar localizado numa ARU, calando a norma quanto à questão da aprovação de uma ORU e, face a essa ausência, por interpretação meramente literal, se advogava bastar a aprovação de uma ARU. Nessa conformidade, a jurisdição arbitral vinha em várias decisões considerando que a aplicação da taxa reduzida de IVA não exigia, necessariamente, a aprovação de uma ORU, bastando a localização do imóvel numa ARU.
68. Adequado se mostrando trazer aqui à colação decisões arbitrais que alinham no sentido de que a aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 não exigia a aprovação prévia de uma Operação de Reabilitação Urbana (ORU), sendo suficiente que a empreitada de reabilitação urbana ocorresse em imóvel localizado em Área de Reabilitação Urbana (ARU) legalmente delimitada. A tal propósito veja-se, v.g., a decisão proferida no âmbito do Processo n.º 947/2023-T, cujo sumário refere: “[1.] A verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, na redação anterior à Lei n.º 56/2023, de 06.10.2023, tem aplicação quando se verificarem as seguintes condições: (a) estamos perante uma empreitada de reabilitação urbana, conforme legalmente definida e (b) a empreitada de reabilitação urbana realizar-se em imóvel ou espaços públicos localizados em Área de Reabilitação Urbana (ARU), legalmente delimitada. 2. Para além das condições referidas, nem da letra, nem do espírito da Lei, resulta qualquer outra exigência para a aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo da mencionada verba 2.23,

- designadamente a prévia aprovação de uma operação de reabilitação urbana (ORU) para o território em causa.”*
69. Esta interpretação foi reiterada em diversas outras decisões arbitrais, como seja nos processos n.ºs 932/2023-T, 660/2023-T e 255/2024-T, onde se afirma que a exigência de uma ORU não encontra suporte legal para a aplicação da taxa reduzida de IVA ao abrigo da Verba 2.23.
70. Contudo, essa linha interpretativa foi **formal e decisivamente afastada pelo Supremo Tribunal Administrativo**, através do **Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário**, proferido no **Processo n.º 12/24.9BALS.B**.
71. Neste aresto, o STA procedeu a uma análise **articulada, sistemática e teleológica** daquela norma, invocando fundamentos de ordem legislativa, urbanística, fiscal e funcional, para concluir que **não basta a existência de uma ARU para aplicação da taxa reduzida, sendo também imprescindível a aprovação de uma ORU**.
72. No acórdão em referência, o STA parte da constatação de que **a norma fiscal (Verba 2.23) remete para um conceito jurídico indeterminado, ou seja, a questão era saber o que deve ser entendido por “áreas de reabilitação urbana, delimitadas nos termos legais”**, para efeitos de se determinar qual o alcance do âmbito de aplicação daquela norma. Assim, a expressão **“nos termos legais”** não se esgota na aprovação cartográfica de uma ARU, mas obriga a integrar no seu sentido **o regime jurídico que regula a reabilitação urbana**, ou seja, o **RJRU**, aprovado pelo **Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro**.
73. É dentro desse regime - e não fora dele - que devem ser compreendidos os conceitos de ARU, ORU e reabilitação urbana.
74. O STA recusa, por isso, a leitura isolada e estritamente literal da norma fiscal, por a considerar **insuficiente para captar o alcance funcional e normativo da disposição**, afirmando que a aplicação da taxa reduzida deve ter **um quadro jurídico-material que justifique a concessão do benefício fiscal**.
75. E assim sendo, olhemos para a estrutura normativa do RJRU, retirando dele, diga-se desde já, que a ARU e a ORU são instrumentos complementares e que dificilmente se podem cindir ou desconsiderar mutuamente, estando intimamente interligados, o que não pode deixar de ter consequências em termos da adequada hermenêutica a realizar sobre o alcance da Verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA. Vejamos,
76. Nos termos dos artigos 7.º, 13.º e 15.º do RJRU, o processo de reabilitação urbana inicia-se com a **delimitação de uma ARU**, que é da competência da assembleia municipal. No entanto, a

- ARU, por si só, **não materializa uma operação de reabilitação, definindo apenas o perímetro onde essa operação pode ocorrer.**
77. Sendo que uma ARU é uma zona delimitada pelo município onde se pretende incentivar a reabilitação urbana. Apenas depende de uma delimitação formal pela Câmara Municipal e permite acesso a incentivos fiscais.
78. A ORU, por sua vez, configura-se como sendo um plano de ação específico dentro de uma ARU que define obras e intervenções concretas. Depende de aprovação formal e pode ser simples (caso apenas conceda incentivos) ou sistemática (se impuser obrigações de reabilitação).
79. A distinção entre ORU simples e sistemática está prevista no artigo 16.º do RJRU, que estabelece: “[A]s operações de reabilitação urbana são aprovadas através de instrumento próprio ou de plano de pormenor de reabilitação urbana, que contém: a) A definição do tipo de operação de reabilitação urbana; e b) A estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana, consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou sistemática.”
80. Na decisão arbitral tirada no Processo n.º 3/2023-T, o Tribunal Arbitral analisou a natureza das operações de reabilitação urbana, esclarecendo que: “ (...) O que, ao longo do RJRU, se designa por “operação de reabilitação urbana” – e que, conforme vem de ser dito, é um dos momentos constitutivos da reabilitação urbana – não se distingue nem funcional nem temporalmente da programação estratégica a executar na área compreendida naquela delimitação. Essa programação estratégica, como se disse, traduz-se, no caso de ORU simples, na elaboração de uma estratégia de reabilitação urbana, e no caso da ORU sistemática, na elaboração de um programa estratégico de reabilitação urbana. Para esta conclusão contribui decisivamente o artigo 16.º da RJRU, onde se dispõe, grosso modo, que as operações de reabilitação urbana contêm, necessariamente, a definição do tipo de operação de reabilitação urbana e a estratégia ou o programa estratégico da reabilitação urbana (consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou sistemática). Este normativo confirma que o “instrumento próprio” ou o “plano de pormenor de reabilitação urbana” que aprova a ORU é, no fundo, o documento onde se define a programação estratégica da ORU, seja ela simples ou sistemática. (...)”
81. A reabilitação urbana só ganha **densidade programática, objetivos definidos, instrumentos de atuação e obrigações específicas** com a aprovação de uma **Operação de Reabilitação Urbana (ORU)**, que, como visto, pode ser: i) **Simple**s, quando apenas prevê a atribuição de incentivos e instrumentos de promoção da reabilitação; ou ii) **Sistemática**, quando impõe obrigações aos proprietários e intervenientes.

82. A ORU é, assim, o **verdadeiro instrumento de gestão urbanística que ativa a reabilitação urbana dentro da ARU**, nos termos do artigo 16.º do RJRU.
83. É também ela que define a forma como os incentivos fiscais e urbanísticos (incluindo o IVA a taxa reduzida) podem ser aplicados e a quem se destinam.
84. A leitura do STA (que vai no sentido de se exigir, para efeitos de aplicabilidade da verba 2.23, a aprovação de uma ARU e também de uma ORU) assenta num **critério funcional e teleológico**: a concessão de um benefício fiscal, como a taxa reduzida de IVA, deve corresponder a um **compromisso com uma política pública concreta** - neste caso, com os **objetivos da reabilitação urbana previstos no RJRU**. Assim, uma empreitada localizada numa ARU, mas **não integrada numa ORU aprovada**, poderá ser uma mera obra de construção civil, sem ligação a qualquer programa público de reabilitação urbana.
85. O STA sublinha que **a finalidade da norma fiscal não é fomentar a atividade construtiva em geral**, mas sim **apoiar financeiramente a execução de políticas públicas de reabilitação urbana integradas e programadas**, como previsto na legislação urbanística.
86. E assim sendo, tal benefício fiscal deve estar **subordinado à existência de um quadro normativo de reabilitação urbana - materializado na ORU - que justifique e legitime essa vantagem fiscal**.
87. Sem ORU, não há reabilitação urbana em sentido jurídico e funcional, pelo que a taxa reduzida prevista na Verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA não pode aplicar-se.
88. O acórdão uniformizador estabelece como **premissa interpretativa fundamental** que a Verba 2.23 **não pode ser interpretada de forma descontextualizada do RJRU**, nem se pode permitir que o seu benefício seja aplicado **sem controlo normativo**, com base apenas numa localização geográfica em ARU.
89. O STA reconhece que a norma não menciona expressamente a ORU, mas sustenta que a remissão para “áreas delimitadas nos termos legais” **implica a aplicação integral do RJRU** e, com ele, da exigência de ORU.
90. É uma posição que valoriza o **sistema jurídico como um todo**, e não a letra isolada de uma norma e, por isso, o STA uniformiza jurisprudência no sentido de que: *“A aplicação da taxa reduzida de IVA prevista na verba 2.23 da Lista I do CIVA exige que a empreitada de reabilitação urbana seja realizada no quadro de uma operação de reabilitação urbana aprovada, e não apenas em imóvel situado em área de reabilitação urbana delimitada.”*

91. À luz da interpretação uniforme ora fixada pelo Supremo Tribunal Administrativo, não restam dúvidas de que **a mera delimitação de uma ARU não basta** para justificar a aplicação da Verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA.
92. A exigência de uma **ORU aprovada** não constitui um requisito adicional criado pela Administração Tributária, mas sim um pressuposto lógico e jurídico que resulta da **interpretação sistemática e funcional do regime aplicável à reabilitação urbana**.
93. A aplicação da taxa reduzida de IVA neste contexto está, pois, dependente de que a empreitada esteja **formal e substancialmente inserida numa operação de reabilitação urbana validamente aprovada**, nos termos do RJRU.
94. Tal interpretação assegura **coesão normativa, controle na concessão de benefícios fiscais e alinhamento com os objetivos de política pública que justificam o regime de incentivo previsto na Verba 2.23**.
95. Voltando para o caso dos autos, dir-se-á que a AT sustenta no RIT (o que veio secundado na Resposta da Requerida) que apenas obras abrangidas por uma ORU podem beneficiar da taxa reduzida. A posição sustentada no RIT (secundada na Resposta) vai no sentido de que, relativamente ao imóvel referido no ponto **B**) do probatório, **no período em que foi sendo realizada a empreitada** (entre o dia 22.04.2020 e o dia 30.06.2021), **não existia ORU aprovada**, sendo que, na perspetiva deste tribunal, tal posição interpretativa revela-se **materialmente errada**, salvo se se demonstrasse que o imóvel **não estava incluído na alteração da delimitação da ARU aprovada em 23.02.2019**, sendo que, a tal propósito, **nada foi provado pela Requerida. Vejamos**,
96. Para além do **Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário**, proferido no **Processo n.º 12/24.9BALS** que aqui seguimos de perto, adequado se mostra trazer à colação as seguintes **decisões arbitrais** que já reconheciam a exigência de ORU para efeitos de se mostrar legitimada a aplicabilidade da Verba n.º 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA e que são elas as que foram prolatadas, v.g., nos Processos números 295/2022-T e 93/2023-T.
97. *In casu* e tal como está dito no ponto D) do probatório, foi aprovada uma **Operação de Reabilitação Urbana (ORU)** aplicável à ARU do Centro da Cidade de Oliveira de Azeméis, por deliberação da Assembleia Municipal de 19.04.2016 e também ao imóvel aqui em causa tal como está referido no Doc. n.º 4 junto ao PPA.
98. Não vislumbrando este tribunal razões para dissentir das decisões acima trazidas à colação, alinhamos a nossa hermenêutica com elas, onde, aliás, nos respaldamos, pelo que, atendendo a

que a empreitada de reabilitação urbana aqui em causa ocorre, é certo, dentro de uma ARU e resultando provado nos autos que estava aprovada e em vigor uma ORU para a área onde se localiza o respetivo imóvel, não pode este tribunal deixar de reconhecer que a Requerente poderia efetivamente fruir o benefício fiscal previsto na verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA, com a correspondente aplicação da taxa reduzida de IVA.

99. Consequentemente, os atos tributários de liquidação de IVA à taxa de 23% estão claramente enfermos de ilegalidade já que lhes era aplicável a taxa reduzida de 6% (que pressupõe a verificação de uma tal condição da exigência de uma ORU aprovada e em vigor), alicerçada, tal ilegalidade, na interpretação da Verba 2.23 que preconizamos como boa e fundada na jurisprudência do CAAD e do STA acima sobejamente explicitada.
100. Assim sendo, há que reconhecer que as liquidações de IVA controvertidas e empreendidas pelos fornecedores/prestadores de serviços que são contraparte da aqui Requerente, estão, efetivamente, enfermas do vício de violação de lei que lhe é assacado pela Requerente a ponto de esta peticionar o reconhecimento do seu direito ao reembolso do IVA indevidamente faturado e pago, correspondente ao diferencial entre a taxa de 6% e o valor do IVA indevidamente liquidado (nas faturas referidas no ponto F) do probatório), que a Requerente pagou aos seus fornecedores e que estes, por sua vez, entregaram à Fazenda Pública, acrescido dos juros correspondentes.

IV.D.1.2 - AVALIAÇÃO SOBRE SE A DEVOLUÇÃO DO IVA INDEVIDAMENTE LIQUIDADO DEVE RECAIR SOBRE O ESTADO:

101. Aceitando-se que a obra está localizada em Área de Reabilitação Urbana (ARU) com ORU aprovada, o que preenche os requisitos materiais de aplicabilidade da verba 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA, **subsiste um obstáculo legal insuperável: a Requerente não demonstrou ter solicitado a retificação das faturas aos fornecedores/prestadores**, nem provou que tal pedido foi recusado ou se tornou inviável por causas objetivas. Vejamos,
102. Coloca-se, assim, seguidamente, a questão de saber se, *in casu*, a devolução do IVA indevidamente liquidado deve recair sobre o Estado em conformidade com a jurisprudência invocada pela Requerente no seu PPA?.

103. E a tal propósito importará seguir de perto a jurisprudência que dimana da decisão arbitral proferida no processo n.º 472/2023-T, já que ela tem aqui perfeita aplicabilidade e este Tribunal não vislumbra razões para dela divergir.
104. Nesse sentido segue-se a transcrição da referida decisão arbitral na parte em que entendemos relevante para respaldar a decisão a tomar por este Tribunal: *“Da conjugação da alínea c) do n.º 1 do art.º 2, e do n.º 2 do art.º 27, ambos do Código do IVA, resulta que IVA que seja indevidamente faturado se torna devido por força dessa menção na fatura, e deve, consequentemente, ser entregue ao Estado. Tal justifica-se por razões de salvaguarda da receita fiscal, porquanto o adquirente dos bens ou serviços pode, por sua vez, exercer o direito à dedução, na sua esfera, do montante de IVA constante dessa fatura. In casu, no entanto, ficou provado que o Requerente, na qualidade de adquirente dos serviços, nada deduziu entre 2018 e 2020, pelo que o objetivo pretendido com esta cláusula de proteção do erário público já foi assegurado por via da não dedução original de imposto. Também não foram suscitadas questões de abuso ou de fraude fiscal, que pudessem justificar medidas especiais de proteção da receita fiscal por via da recusa, ao destinatário, do reembolso do IVA indevidamente faturado e pago. Segundo jurisprudência constante do TJUE, na falta de disposição na Diretiva IVA sobre a regularização do imposto indevidamente faturado pelo emitente da fatura, em princípio cabe aos Estados-Membros determinar as condições em que esse IVA pode ser regularizado, devendo essas condições respeitar os princípios da equivalência e da efetividade. E, como tal, a fim de assegurar a neutralidade do IVA, cabe aos Estados-Membros prever, na sua ordem jurídica interna, a possibilidade de regularização de qualquer imposto indevidamente faturado, desde que o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé (Entre outros, v. o acórdão do TJUE de 26.04.2017, proferido no processo C-564/15). Em particular, resulta da jurisprudência do TJUE que “uma legislação nacional nos termos da qual, por um lado, o prestador de serviços que pagou por erro o IVA às autoridades tributárias pode exigir o seu reembolso e, por outro, o destinatário dos serviços pode intentar uma ação cível para obter a repetição do indevido contra esse prestador de serviços, respeita os princípios da neutralidade do IVA e da efetividade. Com efeito, esse sistema permite que o destinatário que suportou o encargo do IVA faturado por erro obtenha o reembolso dos montantes pagos indevidamente”. E “se o reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil, (...) os princípios da neutralidade do IVA e da efetividade exigem que os Estados-Membros prevejam os instrumentos e vias processuais necessários para permitir ao destinatário recuperar o IVA indevidamente faturado, nomeadamente em resposta ao seu pedido de reembolso diretamente*

dirigido à Autoridade Tributária.” (Acórdão do TJUE de 13.10.2022, proferido no processo C-397/21, pontos 21 e 22). Recentemente, o TJUE voltou a afirmar este princípio no processo C-453/22, de 07.09.2023, também citado pelo Requerente, no âmbito do qual concluiu que a Diretiva IVA e os princípios da neutralidade do imposto e da efetividade devem ser interpretados no sentido de que “exigem que o beneficiário de entregas de bens disponha, diretamente junto da Autoridade Tributária, de um direito ao reembolso do IVA indevidamente faturado que ele pagou aos seus fornecedores e que estes por seu turno pagaram à Fazenda Pública, acrescido dos juros correspondentes, nas circunstâncias de, por um lado, nenhuma fraude, abuso ou negligência lhe poderem ser imputados, ele já não poder reclamar este reembolso aos seus fornecedores por força da norma prevista no direito nacional (no caso, uma norma de prescrição) e, por outro lado, haver uma possibilidade formal de, posteriormente, os referidos fornecedores reclamarem à Autoridade Tributária o reembolso do montante cobrado em excesso depois de retificadas as faturas inicialmente emitidas ao beneficiário destas entregas” (sublinhado do Tribunal). Face ao exposto, resulta claro da jurisprudência do TJUE que: 1. Os sujeitos passivos que tenham suportado indevidamente imposto na aquisição de bens ou serviços aos seus fornecedores têm direito ao reembolso desse montante indevidamente pago, nos casos em que estejam de boa-fé e, portanto, inexistam abuso ou fraude fiscal, bem como perda da receita fiscal, não obstante tal imposto se ter tornado devido, num primeiro momento, por via da sua menção em fatura (Tal afigura-se, aliás, consentâneo com o entendimento do TJUE de que IVA indevidamente liquidado não é dedutível na esfera do adquirente (porque a operação em causa não está sujeita a imposto), pelo que não é ao nível da dedução de imposto que a situação de irregularidade pode/deve ser corrigida).; 2. O direito ao reembolso de IVA indevidamente liquidado deve ser, em primeira linha, exercido pelo sujeito passivo adquirente junto do fornecedor que procedeu à liquidação, e respetiva entrega, desse imposto ao Estado (e a legislação nacional tem mecanismos processuais que permitem o exercício desse direito em juízo cível); 3. Complementarmente, o TJUE reconhece um direito ao reembolso direto pelo Estado ao adquirente / repercutido (apenas) em circunstâncias especiais, i.e., se e na medida em que o reembolso do IVA pelo fornecedor se torne impossível ou excessivamente difícil – por exemplo, quando o fornecedor não esteja em condições de promover esse reembolso por estar insolvente (C-397/21) ou quando já não seja possível ao adquirente dos bens ou serviços atuar judicialmente, por via da caducidade ou prescrição do seu direito (C-453/22). São, portanto, cenários de extrema e comprovada dificuldade ou, mesmo, absoluta impossibilidade, em que o não reembolso do imposto pelo Estado ao adquirente seria manifestamente gravoso e

injustificado, porquanto este (adquirente) já não conseguirá obter tal reembolso junto do seu fornecedor; 4. Nos casos em que o reembolso seja concedido ao adquirente dos bens ou serviços e não ao fornecedor, cabe às administrações fiscais adotarem os procedimentos necessários (neste caso, de recusa) para evitar o risco de duplo reembolso, caso o fornecedor desses bens ou serviços pretenda, a posteriori, ser igualmente reembolsado desse montante. (A este respeito, ver pontos 30 e 31 do acórdão do TJUE no processo C-453/22, de 07.09.2023). No caso em apreço, resulta dos autos que o fornecedor se recusou, por email de 10.01.2024 (i.e., já na pendência deste processo arbitral), a corrigir (voluntariamente) a faturação emitida ao Requerente entre 2018 e 2020. É certo que tal recusa, apesar do contexto de conversação informal entre as partes em que esse email se parece inserir, deve ser entendida como uma manifestação da não-vontade do fornecedor em promover a retificação das faturas em causa, ao abrigo do art.º 78 ou do art.º 98 do Código do IVA. Não obstante, no caso em apreço não ficaram provadas quaisquer diligências concretas junto do fornecedor, e muito menos a data da sua realização, bem como não foi comprovado pelo Requerente que este já não esteja em tempo de agir contra o seu fornecedor quanto a estas faturas, suscitando, mormente por via judicial, essa correção e o respetivo reembolso do IVA indevidamente liquidado. Ou seja, da análise dos factos presentes nestes autos não resulta que o Requerente tenha, primeiramente, encetado todos os esforços necessários ao reconhecimento do seu direito ao reembolso junto do fornecedor para, então, num segundo plano, perante uma evidente e manifesta impossibilidade, ou excessiva dificuldade, de ser bem-sucedido nesses esforços, nomeadamente por já não dispor de um direito legal de ação contra este, optar por esta via arbitral como último recurso. No entender deste Tribunal – dando cumprimento, como é sua obrigação, ao entendimento do TUJE – apenas perante a plena comprovação dessa impossibilidade (ou quase impossibilidade) de legalmente exercer, junto do fornecedor, o direito ao reembolso se poderia desencadear, in casu, um pedido de reembolso (direto) ao Estado, sob pena de se subverter a lógica do sistema do IVA, em que o fornecedor atua, como regra, por conta da administração fiscal. Acresce que, in casu, a devolução ao Requerente do imposto ilegalmente liquidado pelo fornecedor tem por base a alteração dos pressupostos assumidos por este em sede de IVA – prática de operações tributadas vs. prática de operações isentas de imposto – com impacto no seu direito à dedução de IVA, o qual deveria igualmente ser acautelado para evitar perda de receita fiscal. Está, pois, em causa uma faculdade absolutamente excecional, o que implica grande rigor na comprovação dos seus pressupostos. Em resumo, entende-se que o Requerente

não cumpriu com o ónus de prova (e, até, da alegação de factos consubstanciadores) de um requisito essencial à procedência do seu pedido.”

105. Do transcrito podem extrair-se as seguintes asserções: **i)** O adquirente dos serviços cujo enquadramento em sede de IVA se mostra enferiado de erro deve, primeiramente, encetar **todos os esforços necessários ao reconhecimento do reembolso** junto do respetivo fornecedor/prestador. Perspetivando-se que na expressão “todos os esforços”, caiba, em caso de recusa por parte do fornecedor/prestador em corrigir o enferiado enquadramento e em reembolsar, a possibilidade do adquirente intentar ação cível para obter a repetição do indevido contra a sua contraparte; **ii)** Caso as necessárias diligências nesse sentido não se revelem frutíferas, seguidamente, pode o adquirente, junto do Estado, lograr a obtenção desse mesmo reembolso.
106. Ainda assim e não obstante, a possibilidade referida em **ii)** é absolutamente excepcional, ou seja, só perante uma evidente e manifesta impossibilidade ou excessiva dificuldade na concretização do reembolso junto da sua contraparte é que o adquirente dos serviços pode solicitar o reembolso diretamente ao Estado.
107. E a questão que importa trazer à colação é a de saber que situações excecionais de manifesta impossibilidade ou excessiva dificuldade são essas?
108. A decisão acima transcrita dá a resposta: são situações de *ultima ratio* (como enfaticamente se diz na decisão transcrita, são cenários de extrema e comprovada dificuldade ou mesmo de absoluta impossibilidade) como, v.g., as seguintes: a) em que o adquirente já não dispõe de um direito legal de ação contra o fornecedor/prestador dos serviços por caducidade ou prescrição do seu direito; ou b) em que o fornecedor já não se encontre em condições de concretizar o aludido reembolso por estar insolvente.
109. Da letra do artigo 78.º do CIVA e da hermenêutica vinda de explicitar, pode inferir-se a vigência do princípio da **autoliquidação do IVA**, segundo o qual o fornecedor dos bens ou o prestador dos serviços é, em princípio, o responsável pela regularização do imposto liquidado em excesso. O adquirente **só pode pedir o reembolso à AT numa lógica de exceção**, quando tenha esgotado os mecanismos junto do fornecedor e mesmo assim **mediante prova concreta da impossibilidade ou dificuldade excessiva** na concretização desse reembolso por parte da contraparte na operação em causa.
110. Este entendimento está, aliás, em total consonância com a **jurisprudência firmada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia**, nomeadamente os acórdãos tirados nos processos: **i)** o **C-564/15, Tibor Farkas**; **ii)** o **C-397/21, HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési**

Ügynökség Zrt, cujo dispositivo refere: “(...) 1) A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lida à luz dos princípios da efetividade e da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), deve ser interpretada no sentido de que: se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro em aplicação da qual um sujeito passivo, ao qual outro sujeito passivo prestou um serviço, não pode pedir diretamente à Autoridade Tributária o reembolso do montante correspondente ao IVA que lhe foi indevidamente faturado pelo referido prestador e que este último pagou à Fazenda Pública, quando a recuperação desse montante junto do prestador de serviços for impossível ou excessivamente difícil pelo facto de este último ter sido objeto de um processo de liquidação, e quando não for possível imputar a estes dois sujeitos nenhuma fraude ou abuso, de modo que não há risco de perda de receitas fiscais para este Estado-Membro. 2. O artigo 183.º da Diretiva 2006/112, lido à luz do princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), deve ser interpretado no sentido de que: caso um sujeito passivo ao qual outro sujeito passivo tenha prestado um serviço possa pedir diretamente à Autoridade Tributária o reembolso do montante correspondente ao IVA que lhe foi indevidamente faturado por esse prestador de serviços, e de este último o ter pago à Fazenda Pública, incumbe a essa autoridade pagar juros sobre esse montante se não tiver procedido a esse reembolso num prazo razoável depois de lhe ter sido apresentado um pedido nesse sentido. As modalidades de aplicação dos juros sobre esse montante pertencem à autonomia processual dos Estados-Membros, limitada pelos princípios da equivalência e da efetividade, tendo em conta que as normas nacionais relativas, nomeadamente, ao cálculo dos juros eventualmente devidos não devem ter como consequência privar o sujeito passivo de uma indemnização adequada do prejuízo causado pelo reembolso tardio do mesmo montante. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio fazer uso das suas competências para assegurar a plena eficácia destas disposições, procedendo a uma interpretação do direito nacional conforme com o direito da União.”; e ainda **iii**) o C-453/22, Michael Schütte, cuja parte dispositiva diz: “[A] Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010, bem como o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e o princípio da efetividade devem ser interpretados no sentido de que: exigem que o beneficiário de entregas de bens disponha, diretamente junto da Autoridade Tributária, de um direito ao reembolso do IVA indevidamente faturado que ele pagou aos seus fornecedores e que estes por seu turno pagaram à Fazenda Pública, acrescido dos juros correspondentes, nas circunstâncias

de, por um lado, nenhuma fraude, abuso ou negligência lhe poderem ser imputados, ele já não poder reclamar este reembolso aos seus fornecedores por força da norma prevista no direito nacional e, por outro lado, haver uma possibilidade formal de, posteriormente, os referidos fornecedores reclamarem à Autoridade Tributária o reembolso do montante cobrado em excesso depois de retificadas as faturas inicialmente emitidas ao beneficiário destas entregas. Na falta de reembolso, num prazo razoável, do IVA indevidamente cobrado pela Autoridade Tributária, o prejuízo sofrido devido à indisponibilidade do montante equivalente a este IVA indevidamente cobrado deve ser compensado com o pagamento de juros de mora.”

111. Por conseguinte, **o direito de reembolso direto ao Estado só se abre em circunstâncias excecionais**, em que seja comprovada a **impossibilidade legal de ação contra o fornecedor (prescrição ou caducidade)** ou a **insolvência ou incapacidade do fornecedor para reembolsar**. A este respeito, repristina-se aqui parte da acima transcrita fundamentação enunciada na decisão arbitral tirada no **Processo n.º 472/2023-T**, cuja doutrina o presente Tribunal acompanha de perto. Volta a transcreve-se: “[...] *Nos casos em que o reembolso seja concedido ao adquirente dos bens ou serviços e não ao fornecedor, cabe às administrações fiscais adotarem os procedimentos necessários para evitar o risco de duplo reembolso [...] O adquirente deve, primeiramente, encetar todos os esforços necessários ao reconhecimento do seu direito ao reembolso junto do fornecedor [...] Só perante uma evidente e manifesta impossibilidade, ou excessiva dificuldade, de o obter, poderá dirigir-se à Administração Tributária [...] São cenários de extrema e comprovada dificuldade, como a insolvência do fornecedor ou a impossibilidade legal de agir (v.g. caducidade do direito) [...]*”.
112. Com respaldo na decisão arbitral vinda de enunciar e transcrever e ainda nas decisões emanadas do TJUE acima identificadas, entende o Tribunal Arbitral Singular seguir tal jurisprudência julgando no sentido de improcedência das pretensões do Requerente, pois, aquela admite no seu PPA que não encetou diligências no sentido de obter junto da sua contraparte o reembolso do IVA indevidamente liquidado por ausência de aplicação da verba n.º 2.23 da Lista I Anexa ao CIVA, pelo que, tal circunstancialismo, evidencia claramente não haver prova nos autos que demonstre, por si só, a impossibilidade (ou quase impossibilidade) de se exercer junto da entidade prestadora de serviços o direito ao respetivo reembolso (atento o errado enquadramento da operação), donde, entende este tribunal arbitral singular não estar legitimada a absolutamente excepcional possibilidade de se desencadear essa mesma pretensão de reembolso do IVA indevidamente liquidado diretamente junto do Estado.

113. No caso dos autos, **não foi apresentada qualquer prova de diligência judicial ou extrajudicial junto dos prestadores de serviços**, nem se demonstrou que se encontrassem insolventes ou que tivesse caducado o direito de ação. A simples alegação de recusa verbal ou informal ou até a simples invocação da caducidade do direito à regularização nos termos do art.º 78.º do CIVA, não preenchem o critério de “**excessiva dificuldade**” exigido pela jurisprudência do TJUE.
114. No caso em apreço, **não resulta provado que a Requerente tenha enviado diligências formais ou judiciais junto dos fornecedores para obter a retificação das faturas ou o reembolso dos montantes indevidamente pagos**. Não se demonstrou, tão-pouco, que os fornecedores estejam insolventes ou que tenha caducado o direito de agir judicialmente. Assim, **não estão preenchidos os requisitos excepcionais que autorizariam o reembolso do IVA indevidamente liquidado diretamente pela AT**, nos termos da jurisprudência do TJUE e do CAAD.
115. Nessa conformidade, não pode proceder o pedido de reembolso de IVA junto da AT, por faltar o pressuposto jurídico de reembolso direto (por ausência de demonstração da impossibilidade efetiva de obtenção do reembolso junto da contraente da Requerente), pelo que, nesta parte, improcede também o PPA.

§ 2.º

DA (I)LEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO IMPUGNADA NA PARTE RESPEITANTE AO IRC

116. A Requerente relevou contabilisticamente como deslocações e estadas, despesas em que participaram o sócio-gerente, sua esposa e menores (filhos do casal e até um colega destes).
117. Regra geral, o n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, estabelece que são dedutíveis **todos os gastos e perdas incorridos no exercício da atividade para obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a IRC**. A redação atual do n.º 1 não exige que os gastos sejam **indispensáveis**, exigindo apenas que se verifique ligação objetiva entre a despesa e a atividade empresarial.
118. Este Tribunal adere à análise empreendida na decisão arbitral proferida no Processo n.º 793/2021-T relativamente aos números 1, 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC, adequado se mostrando transcrever aquilo que é relevante para o presente pleito: “*[C]omo se pode ler na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 735/2019-T, são três requisitos para que um gasto possa ser deduzido. O primeiro requisito encontra-se na primeira parte do n.º 1 do art.º 23.º e consiste*

em que o gasto tenha efetivamente ocorrido. Trata-se do requisito da “efetividade” do gasto, que a jurisprudência há muito estabeleceu (ac. STA de 22-01-2014, proc. n.º 01632/13). Ter o gasto efetivamente ocorrido implica que tenha sido efetuado um pagamento, ou a obrigação de pagamento tenha sido satisfeita e extinta por outra forma que não o pagamento (compensação ou dação em pagamento, por exemplo), ou que tenha sido criada na esfera do sujeito passivo uma obrigação de pagamento. Assim sendo, de uma forma genérica, não é possível aos sujeitos passivos deduzirem um gasto, ainda que bem documentado e ainda quando os documentos de suporte mostrem que tal gasto seria perfeitamente justificado pelo fim de realização do lucro, se não se demonstrar que o gasto é real, seja por existir um pagamento, seja por se ter extinguido por outra forma a dívida respetiva (vg. por compensação de créditos), seja ainda por ter sido gerada para o sujeito passivo uma obrigação de pagamento. O segundo requisito encontra-se na segunda parte do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, sendo este um requisito de natureza finalística, que consiste em que o gasto deve ter sido realizado “para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”. A lei deixou de falar em indispensabilidade dos gastos, como fazia anteriormente, exigindo agora que o gasto tenha sido incorrido para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Determinante para a dedutibilidade do gasto na atualidade é que o gasto tenha como objetivo contribuir para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. A este segundo requisito, a fim de facilitar a exposição, daremos a designação de “justificação do gasto”. O terceiro requisito diz respeito à documentação do gasto, subdividindo-se em dois aspetos. Em primeiro lugar, é necessário que o gasto se encontre documentado, ou seja que exista prova documental que permita verificar, pelo menos, a existência do gasto. Em segundo lugar, é necessário que o documento que prova a existência do gasto cumpra, ele próprio, vários requisitos quanto ao seu conteúdo, nomeadamente que contenha os elementos de informação elencados nas alíneas a) a c) do n.º 4 do artigo 23.º. Quanto ao sentido e alcance do artigo 23.º do CIRC, verifica-se que, na verdade, da atual redação do artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC, não consta que os gastos devam ser indispensáveis (ou necessários) para a obtenção de rendimentos, devendo apenas avaliar-se se os gastos ocorreram no âmbito e por força da atividade empresarial da Requerente, a qual tem, por definição, escopo lucrativo e é, nesse sentido, sujeita a IRC. Note-se, porém, que, já no domínio da redação anterior, em vigor até 31.12.2013, a noção legal de indispensabilidade era interpretada sob uma perspetiva económico-empresarial, por preenchimento direto ou indireto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivaliam aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os atos abstratamente

subsumíveis num perfil lucrativo. Este desiderato aproximava, de forma propositada, as categorias económicas e fiscais, através de uma interpretação primordialmente lógica e económica da causalidade legal. O gasto imprescindível equivalia a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que representasse um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo dependia, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade da empresa. E “fora do conceito de indispensabilidade ficarão apenas os atos desconformes com o escopo social, aqueles que não se inserem no interesse da sociedade, sobretudo porque não visam o lucro.” (Ac. STA, proferido a 30-11-2011, processo n.º 0107/11): “A regra é que as despesas corretamente contabilizadas sejam custos fiscais; o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir à Administração intrometer-se na gestão da empresa, ditando como deve ela aplicar os seus meios, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda que contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da atividade da empresa, foram incorridos não para a sua prossecução mas para outros interesses alheios. Em rigor, não se trata de verdadeiros custos da empresa, mas de gastos que, tendo em vista o seu objeto, foram abusivamente contabilizadas como tal. Sem que a Administração possa avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a sua oportunidade e mérito. O conceito de indispensabilidade não só não podia fazer-se equivaler a um juízo estrito de imperiosa necessidade, como já se disse, como também não podia assentar num juízo sobre a conveniência da despesa, feito, necessariamente, a posteriori. Por exemplo, os gastos feitos com uma campanha publicitária que se revelou infrutífera não podiam, só em função desse resultado, afirmar-se dispensáveis. O juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos era e é exclusivo do empresário. Se ele decidisse fazer despesas tendo em vista prosseguir o objeto da empresa, mas fosse mal sucedido e essas despesas se revelassem, por último, improficuas, não deixavam de ser custos fiscais. Mas todo o gasto que contabilizasse como custo e se mostrasse estranho ao fim da empresa não era custo fiscal, porque não indispensável. Como ficou consignado em Acórdão do STA “Entendemos (...) que, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não diretamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objetivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objetivas da empresa.” (Acórdão proferido a 29-03-2006, processo n.º 01236/05). Mais recentemente defendeu, por unanimidade, o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 27-02-2018, proferido no processo n.º 01402/17: O conceito de

indispensabilidade dos custos, a que se reporta o art.º 23º do CIRC refere-se aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário. Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a actividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados. (nosso negrito) Mais entendeu que é aplicável à generalidade dos encargos suportados no interesse da actividade da empresa: Consideramos definitivamente arredada uma visão finalística da indispensabilidade (enquanto requisito para que os custos sejam aceites como custos fiscais), segundo a qual se exigiria uma relação de causa efeito, do tipo conditio sine qua non, entre custos e proveitos, de modo que apenas possam ser considerados dedutíveis os custos em relação aos quais seja possível estabelecer uma conexão objectiva com os proveitos (23) (Criticando esse entendimento restritivo da indispensabilidade, ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, pág. 243 e segs., e TOMÁS CASTRO TAVARES, Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal Na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, págs. 131 a 133, e A Dedutibilidade dos Custos em Sede de IRC, Fisco n.º 101/102, Janeiro de 2002, pág. 40.). Entendemos a indispensabilidade como referida à ligação dos custos à actividade desenvolvida pelo contribuinte. «Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo. [...] O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção dos ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa» (24) (TOMÁS CASTRO TAVARES, Da Relação..., loc. cit., pág. 136.). Só não serão indispensáveis os custos que não tenham relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa. A resposta à questão pressupõe, assim, a necessidade de ponderação entre a exigência de ligação entre os custos e a actividade da empresa e a liberdade de gestão dos seus órgãos sociais, com vista a encontrar o equilíbrio entre ambos os vetores. Por sua vez, em relação ao funcionamento do ónus de prova, constitui jurisprudência pacífica que nesta sede tal ónus incide sobre o Sujeito Passivo, por estar em causa um facto constitutivo da dedução invocada (art.º 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária). A este respeito, constitui pertinente orientação jurisprudencial que: “Se a contabilidade organizada goza da presunção de veracidade e, por isso, cabe à AT o ónus de ilidir essa presunção, demonstrando que os factos

contabilizados não são verdadeiros, já no que respeita à qualificação das verbas contabilizadas como custos dedutíveis, cabe ao contribuinte o ónus da prova da sua indispensabilidade para a obtenção dos proveitos ou para a manutenção da força produtora, se a AT questionar essa indispensabilidade” (cfr. os acórdãos do TCA Norte de 11-02-2016, proc. n.º 00080/03 e do TCA Sul de 02-02-2010, proc. n.º 03669/09 e de 1610-2012, proc. n.º 05014/11). Nestes termos, os gastos contabilizados fundadamente questionados pela AT, para serem fiscalmente dedutíveis, têm de ser objeto de comprovação objetiva quanto à sua indispensabilidade por parte do sujeito passivo que os contabilizou. Neste sentido, cfr., entre outras, as Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 735/2019T; 510/2020-T; 534/2020- T. Embora hoje se tenha deixado de se falar em indispensabilidade, a verdade é que o ónus de prova da ligação do custo à atividade empresarial continua a caber ao Sujeito Passivo, atenta a fundamentação subjacente deste ónus. Finalmente, no que concerne à comprovação dos custos, constitui jurisprudência pacífica que, nesta sede, os meios de prova não têm de revestir necessariamente natureza documental. Como ficou consignado nas Decisões arbitrais proferidas nos processos 510/2020-T e 534/2021-T, “(...) para efeitos de dedutibilidade de um custo entendia a doutrina e a jurisprudência que aquele requisito se demonstra através de documentos que comprovem os custos realizados, sendo que esses documentos podem consistir em meros documentos, faturas, recibos ou até uma nota interna da empresa, conquanto se revelem credíveis e consistentes. Só não sendo considerados como custos fiscalmente relevantes os que não são suportados em documentos válidos. Assim sendo, quanto à prova documental, esta é por norma o meio de prova exigido em razão da sua adequação à prática comercial, não sendo, no entanto, de excluir outros meios de prova para comprovar os custos efetivamente realizados, e como complemento da mesma, como, por exemplo, a prova testemunhal ou a prova pericial.” Fim de transcrição.

119. Em conformidade com a reiterada jurisprudência do CAAD, bastando a “conexão com a atividade empresarial” para legitimar a dedução.
120. Neste sentido traga-se ainda à colação o referido na decisão arbitral prolatada no Processo n.º 520/2022-T, onde se sumaria o seguinte: “[I] - O princípio geral previsto no artigo 23.º do CIRC determina que sejam dedutíveis os gastos relacionados com actividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados, bastando a conexão com a actividade empresarial, independentemente da efectiva contribuição para os rendimentos sujeitos a imposto.”
121. No entanto, essa ligação objetiva não se presume.

122. Incumbia à Requerente comprovar documentalmente que as despesas questionadas ocorreram **efetivamente** no âmbito do seu negócio e por interesse da empresa.
123. A jurisprudência arbitral sublinha que, para serem dedutíveis, esses gastos «têm de ser objeto de comprovação objetiva quanto à afetação à realidade empresarial do sujeito passivo». Neste sentido veja-se o Acórdão tirado no Processo n.º 127/2022-T, cujo sumário diz: “ (...) *d) Na atual redação do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, não consta que os gastos devam ser indispensáveis (ou necessários) para a obtenção de rendimentos, devendo apenas avaliar-se se os gastos ocorreram no âmbito e por força da atividade empresarial da Requerente, a qual tem, por definição o, escopo lucrativo e é, nesse sentido, sujeita a IRC. e) Nestes termos, os gastos contabilizados, para serem fiscalmente dedutíveis, têm de ser objeto de comprovação objetiva quanto à afetação à realidade empresarial do sujeito passivo que os contabilizou. f) No que se refere ao funcionamento do ónus de prova, a jurisprudência é pacífica no entendimento de que tal ónus recai sobre o sujeito passivo, por estar em causa um facto constitutivo da dedução invocada. g) Deve a contabilidade estar organizada por forma a garantir que os gastos estão devidamente sustentados em documentação que forneça os dados concretos necessários ao perfeito conhecimento da operação que os justificam. Dessa documentação devem constar os elementos identificadores e caracterizadores da despesa, como, por exemplo, a identificação dos beneficiários de viagens e do seu propósito ou finalidade, a identificação dos clientes para os quais a empresa se faz representar e os clientes beneficiários de ofertas, principalmente se atípicas e fora dos períodos festivos.*”
124. Onde se intui, incontornavelmente, que a contabilidade deve conter documentos com identificação concreta dos beneficiários das viagens, dos destinos, finalidade, e demais factos relevantes.
125. No caso presente, observamos que as viagens serviram não apenas objetivos da empresa (como a prospeção de mercados ou a angariação de clientes ou até a procura de materiais ou processos de fabrico para a incorporação nas operações ativas da Requerente), mas também de lazer familiar, tendo-se deslocado a esposa e até os filhos do casal que é titular das participações sociais da Requerente.
126. Falta aos autos qualquer justificativo plausível de que esses acompanhantes eram necessários à atividade. Pelo contrário, os factos provados sugerem forte componente pessoal nas viagens.
127. Nesta conformidade, procede a liquidação da AT.

128. A negação da dedutibilidade de despesas com deslocações/estadas que incluem familiares e menores tem respaldo no direito e na jurisprudência em referência, sendo que, não há prova de que tais despesas tenham sido «realizadas no âmbito e por força da atividade empresarial». A decisões arbitrais (transcritas em parte) acima referidas são elucidativas, *i.e.*, os respetivos tribunais arbitrais mantiverem correções análogas por falta de conexão clara com o negócio (nomeadamente, viagens em que participavam familiares sem função empresarial).
129. Assim, não pode proceder a impugnação da Requerente quanto às despesas de deslocações e estadas. Estas devem, pois, manter-se por não estarem devidamente comprovadas como necessárias ao negócio e, nomeadamente, por envolverem familiares e menores, sem demonstração de conexão empresarial objetiva que pudesse legitimar a aplicabilidade do disposto no art.º 23.º do CIRC e a sua consideração com o custos relevantes para efeitos de IRC.

§ 3.º

DA (I)LEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO IMPUGNADA NA PARTE RESPEITANTE ÀS RETENÇÕES NA FONTE DE IRS

130. Nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, apenas são fiscalmente dedutíveis os gastos incorridos no âmbito e por força da atividade da empresa.
131. Quando a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) desconsidera determinados encargos por ausência de conexão com a atividade empresarial ou por se tratarem de encargos de natureza pessoal dos sócios, esses montantes perdem a natureza de gastos empresariais e podem assumir relevância fiscal noutra sede: na esfera dos beneficiários individuais, enquanto rendimentos.
132. Rejeitando a Autoridade Tributária a dedutibilidade de montantes na esfera do IRC (por não estarem afetos à atividade da empresa) e, por outro lado, revertendo, esses montantes, para benefício direto de sócios ou administradores, há uma afetação/atribuição patrimonial pessoal que, diga-se desde já, em princípio, carecerá de tributação.
133. Nesse contexto, a AT vem entendendo, com respaldo, aliás, em jurisprudência arbitral que adiante se explicitará, que tais montantes configuram **rendimentos de capitais (categoria E do CIRS)**, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, do Código do IRS, que dispõe: “*Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais [...]*”.
134. Tal entendimento foi acolhido, de forma particularmente clara, na decisão arbitral proferida no **processo n.º 509/2024-T do CAAD**, onde se entendeu que valores despendidos

- pela sociedade na realização de obras em imóvel pertencente a sócios/administradores, sem qualquer suporte contratual ou laboral, constituem rendimentos de capitais subsumíveis no n.º 1 do artigo 5.º do CIRS e sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória de 28% nos termos do artigo 71.º, n.º 1, alínea a) do CIRS.
135. Podendo dali intuir-se que, quando a empresa suporta encargos que não têm justificação contratual ou laboral e que beneficiam diretamente os sócios ou seus familiares, se **verifica uma afetação de recursos da sociedade à esfera pessoal desses titulares**, o que equivale, fiscalmente, à atribuição àqueles de rendimento sujeito a tributação.
136. A lógica subjacente a este regime é impedir que os sócios de uma sociedade se beneficiem indevidamente de recursos sociais sem sujeição a tributação, disfarçando gastos pessoais como encargos empresariais. A sujeição a imposto, nestes casos, por subsunção no n.º 1 do art.º 5.º do CIRS, visa, assim, assegurar a neutralidade e a justiça do sistema fiscal, evitando situações de planeamento abusivo ou aproveitamento indevido da personalidade jurídica das sociedades para suporte de encargos privados, considerando-se legítima a atuação da AT sempre que se prove que os montantes despendidos pela empresa foram canalizados para fins pessoais dos sócios, sem suporte contratual ou documental.
137. Tratada a questão da sujeição a imposto do rendimento aqui em causa, diga-se desde já, como posição de princípio e meramente conclusiva, que entende este Tribunal dever colher a hermenêutica de que os rendimentos que deram origem às retenções na fonte aqui em causa estão sujeitos a tributação na esfera jurídica da Requerente na qualidade de substituta tributária.
138. A circunstância (invocada pela Requerente no seu PPA) de o rendimento aqui em causa se subsumir, tão-só, no conceito de rendimentos de capital previsto no n.º 1 do art.º 5º do CIRS, ou seja, não estando previsto em qualquer das alíneas (meramente exemplificativas) constantes do n.º 2 do mesmo normativo, donde, sempre seriam de considerar operações não sujeitas a retenção na fonte em sede de IRS, e menos ainda a título definitivo a efetuar pela sociedade que os distribui e à taxa liberatória de 28%, por manifesta inaplicabilidade do art.º 71º, nº1, al. a) do CIRS, não pode colher. Vejamos,
139. O rendimento aqui em causa, a tributar na esfera jurídica da Requerente na qualidade de substituta tributária, é, como dito, rendimento sujeito a retenção na fonte a título definitivo (por aplicação conjugada do n.º 1 do art.º 5.º, e alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º e ainda art.º 101º, todos, do CIRS) e, por isso, entende este Tribunal que a aqui Requerente podia ser tributada enquanto responsável meramente subsidiária, nos termos e para os efeitos do art.º 101º do CIRS.

140. A *ratio decidendi* dessa orientação assenta na ideia de que, mesmo não estando o rendimento previsto de forma expressa nas alíneas do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, tal não impede que, pela sua natureza e origem, seja qualificado como rendimento de capitais abrangido pela cláusula geral do n.º 1, sendo, para efeitos de retenção na fonte, subsumível nas situações previstas, por via de interpretação teleológica e sistemática, nas normas dos artigos 5.º, 71.º e 101.º do CIRS.
141. A jurisprudência tem sustentado que a função da retenção na fonte, a título definitivo, não se limita a rendimentos tipificados no n.º 2 do artigo 5.º, mas abrange todas as vantagens patrimoniais transferidas para sócios à margem de relações contratuais ou laborais, desde que enquadráveis na noção ampla de rendimentos de capitais prevista no n.º 1 do mesmo artigo.
142. Esta interpretação, seguida pela AT e sufragada pelo CAAD 509/2024-T, privilegia a neutralidade e a justiça fiscal, prevenindo, repise-se, situações de não tributação sempre que recursos empresariais são desviados para fins pessoais dos sócios.
143. É certo que o Acórdão do STA de 11.9.2019, prolatado no Processo n.º 0203/17.9BEVIS, 2.ª Secção e que pode ser lido *in* http://www.gde.mj.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8ecf58b43ba6010180258479003af2b3?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1 refere o seguinte: “I - Deve ser considerado rendimento de capitais enquadrável na numeração exemplificativa do art.º 5º nº 2 do CIRS o valor de obras realizadas na moradia dos cônjuges detentores de capital de uma sociedade anónima e que ali desempenham as funções de Administrador (cônjuge marido) e Vogal do Conselho de Administração (Cônjuge mulher), na circunstância de as facturas das obras terem sido pagas ao empreiteiro pela referida sociedade sem qualquer deliberação de distribuição antecipada de lucros. II - Este rendimento não está previsto/tipificado, legalmente, como integrando as várias situações em que é operável uma tributação autónoma à taxa liberatória de 28% e, assim sendo o englobamento efectuado pela AT em sede da declaração de IRS dos impugnantes não merece censura.”
144. No entanto, partindo da referência ao acima transcrito acórdão do STA de 11.9.2019, prolatado no Processo n.º 0203/17.9BEVIS, na decisão arbitral tirada no Processo n.º 509/2024-T, diz-se: “[S]ucedo que, no que diz respeito à obrigação de retenção na fonte, esta decisão não pode para aqui ser transposta porque aplica-se a factos relativos a 2013. A Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro alterou o art.º 71º, n.º1, al. a) do CIRS, que na redação aplicável ao caso *sub judice*, prevê expressamente a exigência de retenção na fonte à taxa liberatória de

28 % dos rendimentos de capitais obtidos em território português, por residentes, pagos por entidades que aqui tenham sede.”

145. Quando a Autoridade Tributária desconsidera determinados encargos como não dedutíveis para efeitos de IRC, por falta de conexão com a atividade empresarial e por beneficiarem diretamente os sócios, sem suporte contratual ou laboral, é legítima, como visto, a sua qualificação como **rendimentos de capitais** (categoria E), nos termos do artigo 5.º, n.º 1 do CIRS. Tal abordagem foi sustentada na **decisão arbitral proferida no processo n.º 623/2018-T do CAAD**, que entendeu que os custos assumidos pela empresa com obras realizadas num imóvel pertencente aos seus sócios deviam ser qualificados como vantagem patrimonial e tributados como rendimentos de capitais, sujeitos a **retenção na fonte à taxa de 28%**, nos termos do artigo 71.º, n.º 1, alínea a) do CIRS. No mesmo sentido, veja-se a já apontada e mais recente decisão arbitral proferida no processo n.º 509/2024-T de 23.10.2024.
146. Importando não olvidar que foi intentado recurso para uniformização de jurisprudência, com base na oposição de acórdãos, tendo como acórdão fundamento, o acórdão do STA de 11.09.2019, proferido no processo no 0203/17.9BEVIS, tendo como acórdão recorrido o referido acórdão arbitral proferido no referido processo n.º 623/2018-T.
147. O apontado recurso para uniformização de jurisprudência correu seus termos no STA no âmbito do processo n.º 085/19.6BALSb, com acórdão de 04.11.2020, disponível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/92c4411f0da24d2680258639003ef919>, no qual veio a ser sufragado o entendimento de inexistência de oposição de acórdãos, no essencial porque “(...) Assim, embora a factualidade seja similar em ambas as situações, a verdade é que houve uma alteração substancial da norma do artigo 71.º do CIRS que regula as taxas liberatória (operada pela Lei no 82-E/2014, de 31/12).”
148. É, portanto, certo que o **Supremo Tribunal Administrativo**, no processo n.º **085/19.6BALSb**, não se pronunciou sobre o mérito dessa decisão arbitral, **limitando-se a julgar inexistente a oposição de julgados** e, por isso, **não conhecendo do recurso para uniformização de jurisprudência**.
149. Não houve, assim, confirmação ou rejeição do entendimento jurídico adotado no acórdão arbitral proferido no referido processo n.º 623/2018-T, ou seja, o colendo Tribunal apenas alinhou pela constatação de que não se verificava um conflito jurisprudencial relevante.
150. Não obstante, a linha interpretativa seguida na citada decisão do CAAD tirada no processo n.º 623/2018-T, tem vindo a ser replicada noutras decisões (como seja a tirada no Processo n.º 509/2024-T) e baseia-se na **finalidade do sistema fiscal de evitar a afetação de**

- meios empresariais ao consumo pessoal** sem tributação correspondente. A afetação de recursos da empresa ao interesse pessoal dos sócios, sem contrapartida, **não é apenas uma correção em sede de IRC**, mas pode configurar também **uma situação de tributação autónoma na esfera dos beneficiários, enquanto rendimentos de capitais**, evitando situações de não tributação.
151. Este Tribunal e na senda da jurisprudência citada, aceita que a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) poderia sustentar que determinados encargos suportados pela Requerente, desconsiderados em sede de IRC por não estarem relacionados com a atividade empresarial, configurariam **rendimentos de capitais** (categoria E do IRS) a favor dos respetivos beneficiários (sócios ou seus familiares), por subsunção no n.º 1 do art.º 5.º do CIRS. E fá-lo com respaldo nas decisões tiradas nos processos n.ºs 623/2018-T e 509/2024-T e na circunstância do Acórdão do STA de 04.11.2020, processo n.º 085/19.6BALSb não se ter pronunciado sobre o mérito dessa decisão arbitral ali sindicada, **limitando-se a julgar inexistente a oposição de julgados** e, por isso, **não conhecendo do recurso para uniformização de jurisprudência**, donde, aceita-se também que tais rendimentos se mostrem sujeitos a **retenção na fonte à taxa liberatória de 28%**, ao abrigo do artigo 71.º, n.º 1, alínea a) e artigo 101.º do CIRS.
152. No entendimento deste tribunal, tal hermenêutica, é a única juridicamente sustentável, à luz do quadro normativo aplicável e da jurisprudência mais relevante, designadamente a vertida nas decisões arbitrais tiradas nos Processos n.ºs 623/2018-T e 509/2024-T.
153. Ora, os valores em causa, qualificados como benefícios patrimoniais, mesmo não se subsumindo a nenhuma das alíneas do n.º 2 do artigo 5.º, face à jurisprudência acima citada, estão sujeitos a retenção na fonte na esfera jurídica da substituta tributária que é a aqui Requerente.
154. Assim, no caso dos autos, estando provado que os encargos desconsiderados em sede de IRC beneficiaram diretamente os sócios da Requerente, sem base contratual ou laboral, verifica-se uma afetação patrimonial enquadrável no artigo 5.º, n.º 1 do CIRS, sujeita a retenção na fonte nos termos do artigo 71.º, n.º 1, alínea a) e artigo 101.º do CIRS, sendo legítima a atuação da AT.
155. Não colhe, por conseguinte, a argumentação da Requerente de que a ausência de enquadramento nas alíneas do n.º 2 do artigo 5.º inviabiliza a retenção. A interpretação sistemática e finalística das normas citadas conduz à conclusão de que o legislador não

- pretendeu criar um vazio tributário para rendimentos de capitais atípicos, mas antes permitir a sua tributação através da cláusula geral do n.º 1 do artigo 5.º do CIRS.
156. Volvendo agora para o argumento da Requerente segundo o qual a liquidação de RFIRS padeceria de ilegalidade por ausência de prova de “*lançamento em quaisquer contas correntes dos sócios*”, exigida pelo artigo 6.º, n.º 4 do Código do IRS, cumpre esclarecer que tal normativo consagra uma presunção legal, consubstanciada na circunstância de determinados lançamentos em contas correntes dos sócios se presumirem rendimentos de capitais, dispensando a Administração Tributária do ónus de prova quanto ao efetivo benefício auferido. Porém, esta presunção apenas é aplicável quando o enquadramento jurídico-fiscal adotado pela AT assente exclusivamente na verificação dessa situação típica, *i.e.*, na existência de lançamentos contabilísticos que permitam acionar a presunção. Nesses casos, a ausência de prova de tais lançamentos poderia inviabilizar a aplicação da norma, como já reconheceram várias decisões arbitrais do CAAD e até dos Tribunais do Estado.
157. Todavia, a situação *sub judicio* não se esgota nesse enquadramento.
158. No presente caso, a AT não fundamenta a liquidação na aplicação da presunção do artigo 6.º, n.º 4 do CIRS, mas antes na **qualificação direta** dos montantes indeferidos em sede de IRC como rendimentos de capitais, por aplicação do artigo 5.º, n.º 1 do mesmo Código.
159. Assim, demonstrando-se que a sociedade suportou encargos não relacionados com a sua atividade, que não são fiscalmente dedutíveis em IRC, e que tais encargos beneficiaram diretamente os sócios ou administradores (ou respetivos familiares), sem fundamento contratual ou laboral, a qualificação como rendimentos de capitais é possível mesmo sem recurso à presunção do artigo 6.º, n.º 4, bastando que exista prova do benefício patrimonial efetivo e da afetação de recursos da sociedade a finalidades pessoais.
160. O artigo 6.º, n.º 4 constitui apenas uma via presuntiva, sendo certo que a AT podia, aliás, como fez, alternativamente, optar pela demonstração direta do enquadramento no artigo 5.º, n.º 1.
161. Neste contexto, e tendo a AT logrado demonstrar, no caso concreto, que as despesas em causa foram incorridas sem conexão com a atividade empresarial e beneficiaram diretamente os sócios, não procede o argumento da Requerente. A falta de prova de lançamentos em conta corrente não invalida a liquidação, pois a mesma assenta num enquadramento direto ao abrigo do artigo 5.º, n.º 1 do CIRS, conjugado com os artigos 71.º e 101.º do mesmo Código, sendo legalmente exigível a correspondente retenção na fonte.

162. Conclui-se, por isso, pela legalidade das liquidações de RFIRS sindicadas, improcedendo nesta parte o pedido arbitral.

IV.D.2) QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO:

163. Julgando-se improcedente o pedido principal quanto às liquidações de IVA, IRC e RFIRS de 2020 e de 2021, tal como já se deixou antever, fica prejudicada, por inútil, a apreciação da questão do pagamento dos juros indemnizatórios.

V. DECISÃO:

FACE AO EXPOSTO, O TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR DECIDE:

- A)** DECLARAR A LEGALIDADE DA DECISÃO DE INDEFERIMENTO QUE RECAIU SOBRE A RECLAMAÇÃO GRACIOSA N.º ...2024..., APRESENTADA PELA REQUERENTE;
- B)** NÃO CONHECER DO PEDIDO ACESSÓRIO DE RECONHECIMENTO DO DIREITO DA REQUERENTE AO ALEGADO REEMBOLSO DE IVA INDEVIDAMENTE FATURADO E PAGO, CORRESPONDENTE AO DIFERENCIAL ENTRE A TAXA DE 6% E O VALOR DO IVA INDEVIDAMENTE LIQUIDADO (NAS FATURAS IDENTIFICADOS NOS AUTOS), QUE A REQUERENTE PAGOU AOS SEUS FORNECEDORES E QUE ESTES, POR SUA VEZ, ENTREGARAM À FAZENDA NACIONAL, ACRESCIDO DOS JUROS CORRESPONDENTES, POR SE JULGAR ESTE TRIBUNAL INCOMPETENTE EM RAZÃO DA MATÉRIA (INCOMPETÊNCIA ABSOLUTA MERAMENTE PARCIAL) PARA O REFERIDO RECONHECIMENTO DO DIREITO AO REEMBOLSO DE IVA E, ALÉM DO MAIS, POR SE INSCREVER, TAL PEDIDO, DENTRO DAS COMPETÊNCIAS DA AT NO ÂMBITO DOS ATOS E OPERAÇÕES DE EXECUÇÃO DESTE JULGADO, ACASO ELE FOSSE ANULATÓRIO DE TAIS LIQUIDAÇÕES DE IVA;
- C)** JULGAR IMPROCEDENTE O PPA FORMULADO PELA REQUERENTE E, EM CONSEQUÊNCIA, DECLARAR A MANUTENÇÃO NA ORDEM JURÍDICA DAS LIQUIDAÇÕES DE IVA REFERENTES AOS EXERCÍCIOS DE 202006T, 202009T, 202103T, 202106T E 202109T, E RESPECTIVAS LIQUIDAÇÕES DE JUROS COMPENSATÓRIOS, NA PARTE

61.

CORRESPONDENTE ÀQUELE DIFERENCIAL ENTRE A TAXA DE 6% E A TAXA DE 23%, OU SEJA, DAS SEGUINTE LIQUIDAÇÕES: I) LIQUIDAÇÃO N.º 2024 ...0, PERÍODO 202006T, NOTA DE COBRANÇA N.º 2024 ..., IVA A PAGAR: 3.745,32€; II) LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS N.º 2024..., PERÍODO 202006T, NOTA DE COBRANÇA N.º 2024..., JUROS A PAGAR: 497,46€; III) LIQUIDAÇÃO N.º 2024..., PERÍODO 202009T, CORREÇÃO DE IVA: 561,46€; IV) LIQUIDAÇÃO N.º 2024 ..., PERÍODO 202103T, CORREÇÃO DE IVA: 176,18€; V) LIQUIDAÇÃO N.º 2024 ..., PERÍODO 202106T, NOTA DE COBRANÇA N.º 2024..., IVA A PAGAR: 412,38€; VI) LIQUIDAÇÃO N.º 2024..., PERÍODO 202106T, NOTA DE COBRANÇA N.º 2024..., IVA A PAGAR: 3.901,41€; VII) LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS N.º 2024..., PERÍODO 202106T, NOTA DE COBRANÇA N.º 2024..., JUROS A PAGAR: 51,81€; VIII) LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS N.º 2024..., PERÍODO 202106T, NOTA DE COBRANÇA N.º 2024..., JUROS A PAGAR: 412,42€; IX) LIQUIDAÇÃO N.º 2024..., PERÍODO 202109T, NOTA DE COBRANÇA N.º 2024..., IVA A PAGAR: 10.281,62€; X) LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS N.º 2024..., PERÍODO 202109T, NOTA DE COBRANÇA N.º 2024..., JUROS A PAGAR: 142,43€;

D) JULGAR IMPROCEDENTE O PPA FORMULADO PELA REQUERENTE E, EM CONSEQUÊNCIA, DECLARAR A MANUTENÇÃO NA ORDEM JURÍDICA DAS SEGUINTE LIQUIDAÇÕES DE IRC: LIQUIDAÇÃO DE IRC N.º 2024..., NO VALOR DE 15.833,08€, E LIQUIDAÇÕES DE JUROS COMPENSATÓRIOS N.º 2024... E N.º 2024..., NO VALOR DE 1.230,21€, REFERENTES AO EXERCÍCIO DE 2021, NOTA DE COBRANÇA N.º 2024..., VALOR TOTAL A PAGAR: 17.063,29€;

E) JULGAR IMPROCEDENTE O PPA FORMULADO PELA REQUERENTE E, EM CONSEQUÊNCIA, DECLARAR A MANUTENÇÃO NA ORDEM JURÍDICA DAS SEGUINTE LIQUIDAÇÕES DE RETENÇÕES NA FONTE DE IRS DE 2021: LIQUIDAÇÃO N.º 2024..., COM O VALOR DE IMPOSTO 5.103,50 EUROS E A LIQUIDAÇÃO DE JUROS COMPENSATÓRIOS QUE SE CIFRAM EM €552,96, REFERENTES AO EXERCÍCIO DE 2021, NOTA DE COBRANÇA N.º 2024..., COM VALOR TOTAL A PAGAR DE 5.656,46€, POR SE ENTENDER QUE OS ENCARGOS DESCONSIDERADOS EM SEDE DE IRC CONFIGURAM RENDIMENTOS DE CAPITAIS SUBSUMÍVEIS NO ARTIGO 5.º, N.º 1, DO CIRS E SUJEITOS A

RETENÇÃO NA FONTE NOS TERMOS CONJUGADOS DOS ARTIGOS 5.º, N.º 1, 71.º, N.º 1, ALÍNEA A), E 101.º DO CIRS, CONFORME ENTENDIMENTO SUFRAGADO, DESIGNADAMENTE, NAS DECISÕES ARBITRAIS PROFERIDAS NOS PROCESSOS N.ºS 623/2018-T E 509/2024-T DO CAAD.

VI. VALOR DO PROCESSO:

FIXO O VALOR DO PROCESSO EM 42.902,24 € EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART.º 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ART.º 3º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

VII. CUSTAS:

FIXO O VALOR DAS CUSTAS EM 2.142,00 €, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS DOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO (SENDO QUE, TAL VALOR FOI O INDICADO PELA REQUERENTE NO PPA E NÃO CONTESTADO PELA REQUERIDA), A CARGO DA REQUERENTE EM FUNÇÃO DA SUA SUCUMBÊNCIA, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12.º, N.º 2 E 22.º, N.º 4 DO RJAT E AINDA ART.º 4.º, N.º 5 DO RCPAT E ART.º 527, N.ºS 1 E 2 DO CPC, *EX VI* DO ART.º 29.º, N.º 1, ALÍNEA E) DO RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 14 de agosto de 2025.

O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do n.º 5, do art.º 131.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e), do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT.

O árbitro,

(Fernando Marques Simões)