

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 400/2025-T

Tema: Artigo 15.º, n.º 1, do RCPITA; Fundamentação de atos praticados no âmbito da inspeção tributária.

SUMÁRIO

Na pendência do procedimento de inspeção podem ser alterados os fins do procedimento de inspeção e a sua extensão, devendo tais alterações, nos termos do artigo 15.º, n.º, 1 do RCPITA, revestir a forma de despacho fundamentado (de modo claro, preciso, direto, atual e completo). A omissão desta formalidade acarreta a invalidade/ilegalidade da alteração em causa com fundamento em vício de forma.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rita Correia da Cunha (presidente), Sérgio Santos Pereira (vogal e relator) e Luís Ricardo Farinha Sequeira (vogal), que formam o Tribunal Arbitral Coletivo constituído pelo Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

Relatório

A..., S.A., com o NIPC ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... .. (“**Requerente**”), veio, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, ou “**RJAT**”), requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada “**AT**” ou “**Requerida**”), com vista à anulação da liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2024..., com

o valor total de € 96.639,73 (noventa e seis mil, seiscentos e trinta e nove euros, e setenta e três cêntimos).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral coletivo foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT. Pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD foi comunicada a constituição do presente Tribunal Arbitral coletivo em 02-07-2025, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Foi proferido despacho arbitral tendo em vista a notificação do dirigente máximo do serviço da AT para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional. A Requerida apresentou resposta ao PPA em 14-09-2025, na qual pugna pela manutenção da liquidação de retenções na fonte de IRS em crise, por considerar que a mesma resulta de uma correta aplicação do direito aos factos. Em 22-09-2025, a Requerida juntou o processo administrativo (“PA”).

Por despacho de 01-10-2025, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações escritas, atenta a inexistência de prova testemunhal por produzir e a clareza da posição das partes.

Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma nulidades. As partes não suscitaram exceções suscetíveis de obstar ao conhecimento do mérito da causa.

Questões decidendas e posição das partes

As partes contentem quanto à legalidade da liquidação de retenções na fonte de IRS em crise e, muito concretamente, sobre as seguintes duas questões:

1) Se foram observados todos os requisitos legais para o alargamento do âmbito da inspeção levada a cabo pela AT à Requerente?

A Requerente alega a existência de vícios insanáveis no procedimento de inspeção conduzido pela Requerida, sustentando que a fiscalização foi iniciada com um âmbito parcial (focada apenas no IVA do exercício de 2020), sendo posteriormente alargada (para um âmbito geral) de forma ilegal, i.e., sem a emissão de um despacho devidamente fundamentado que justificasse tal alteração e sem que a Requerente fosse notificada nos termos legalmente previstos. Esta falha procedimental, defende a Requerente, invalida todos os atos subsequentes, incluindo a própria liquidação de imposto que contesta em sede arbitral.

Em relação aos vícios do procedimento de inspeção alegados pela Requerente, a Requerida sustenta que a alteração do âmbito da inspeção (de parcial para geral) cumpriu todas as formalidades legais. A Requerida afirma que a alteração foi devidamente fundamentada pela deteção de infrações durante a inspeção, que motivaram a necessidade de alargar o seu âmbito, nomeadamente, o pagamento de € 295.000,00 ao acionista, com possíveis implicações em sede de IRS. A Requerida defende que a alteração foi determinada por despacho da entidade competente e que a Requerente foi validamente notificada.

2) Se o pagamento realizado pela Requerente ao seu acionista, no valor de € 295.000,00, configura um adiantamento por conta de lucros sujeito a retenção na fonte de IRS?

A Requerente argumenta ainda que a liquidação contestada assenta num erro sobre os pressupostos de facto e de direito. A Requerida considerou que o pagamento de € 295.000,00, efetuado pela Requerente a um dos seus acionistas, constituía um adiantamento por conta de lucros e, como tal, estaria sujeito a retenção na fonte de IRS como rendimento de capitais. No entanto, a Requerente defende que este valor corresponde, na verdade, ao reembolso de uma despesa que o referido acionista suportou em nome e por conta da Requerente. Segundo a Requerente, o acionista terá liquidado uma hipoteca que onerava um imóvel que foi

posteriormente integrado no capital social da Requerente. A operação em análise visou apenas desonerar o imóvel de encargos para que este entrasse no património da sociedade totalmente livre de ónus e encargos, não representando qualquer enriquecimento ou rendimento para o acionista, mas sim a mera restituição de um montante por ele adiantado. Por conseguinte, ao não se tratar de distribuição de lucros, o valor não deveria estar sujeito a tributação.

A este propósito, a Requerida reitera que o montante de € 295.000,00 pago ao acionista constitui uma vantagem económica que se enquadra como rendimento de capitais (Categoria E), sujeito a retenção na fonte de IRS. A Requerida considera que este valor traduz a utilização de meios e ativos financeiros da Requerente para benefício pessoal do seu acionista, configurando uma distribuição de lucros ou um adiantamento por conta de lucros. A Requerida argumenta ainda que não se trata de um mero reembolso de despesas, mas sim de uma vantagem económica auferida pelo acionista. Refuta também a credibilidade de um contrato de mútuo apresentado pela Requerente, por não ter sido mencionado durante o procedimento de inspeção e por não cumprir as formalidades legais exigidas para um empréstimo daquele valor. Concluindo, a Requerida entende que cumpriu o seu ónus de demonstrar a existência do facto tributário e que a Requerente não conseguiu provar a sua não sujeição à norma de incidência.

Matéria de facto

Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- i) A Requerente tem como atividade principal a “*compra e venda de bens imobiliários*”, e como atividades secundárias a “*mediação imobiliária*”, o “*arrendamento de bens imobiliários*”, e ainda “*atividades combinadas de apoio aos edifícios*” (cf. alegado no artigo 1.º do PPA).

- ii) Em 19-06-2020, a sociedade B..., Lda. (“B...”) deliberou a concessão de um empréstimo, no valor de € 295.000,00, ao seu sócio C... a reembolsar no prazo de 180 dias (cf. ata junta ao PPA como Documento 6).
- iii) C... utilizou o montante do empréstimo concedido (€ 295.000,00) para desonerar uma hipoteca constituída sobre um imóvel sito na ..., da sua propriedade, onde a sociedade B... exercia a sua atividade (cf. ata junta ao PPA como Documento 6).
- iv) Em 14-07-2020, a Requerente deliberou um aumento de capital de € 150.000,00, com emissão de 30.000 novas ações, a realizar em espécie”, mais concretamente com a entrega do imóvel onde a sociedade B... exercia a sua atividade, avaliado em € 551.100,00 pelo acionista C... (cf. ata junta ao PPA como Documento 7).
- v) Em 30-07-2020, a Requerente retificou a deliberação de aumento de capital de 14-07-2020, tendo deliberado que o aumento de capital seria realizado nos seguintes termos: € 150.000,00 destinam-se a ser subscritos no presente aumento de capital e os restantes € 401.000,00 correspondem a um Prémio de Emissão ou Ágio (cf. ata junta ao PPA como Documento 8).
- vi) Por ata da assembleia geral da Requerente realizada a 24-08-2020, foi deliberado o pagamento ao acionista C... do montante de € 295.000,00, até 31-12-2020 (cf. ata anexa ao Projeto de Relatório de Inspeção Tributária - “PRIT” – junto ao PPA como Documento 5).
- vii) Em 19-05-2022, a Requerente foi notificada, na pessoa do seu administrador, do início da ação de inspeção de natureza externa, de âmbito parcial (IVA), incidente sobre o ano de 2020, a realizar ao abrigo da Ordem de Serviço Externa n.º OI2022... (cf. Documento 2 junto ao PPA).
- viii) Em 15-11-2024, o contabilista certificado da Requerente foi notificado, por email, do despacho do Chefe de Divisão da Inspeção Tributária, datado de 24-08-2022, que alterou o âmbito da inspeção de parcial para geral – IVA, IRC e IRS, com o seguinte

fundamento: “No decurso do procedimento de inspeção, verificam-se infrações, que motivaram a necessidade de alterar o âmbito da presente ordem de serviço, para geral” (cf. Documentos 3 e 4 juntos ao PPA).

- ix)** Este despacho foi assinado pelo legal representante da Requerente (o administrador C...) e devolvido aos Serviços da Inspeção (cf. Documento 4 junto ao PPA e alegado no artigo 11.º do PPA).
- x)** Em 19-11-2024 a Requerente foi notificada do PRIT, tendo exercido o direito de audição prévia (cf. Documentos 5 e 11 juntos ao PPA).
- xi)** Em 26-12-2024 a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária (cf. “**RIT**” junto ao PPA como Documento 12).
- xii)** Em 30-12-2024, a Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de retenções na fonte de IRS com o número 2024 ... no valor de € 96.639,73 (cf. Documento 1 junto ao PPA).
- xiii)** Em 18-04-2025, a Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos.

Factos não provados

Não existe factualidade relevante para a decisão da causa dada como não provada.

Motivação da decisão da matéria de facto

Conforme resulta da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes.

Desta forma, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é determinada tendo em conta as

várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Nestes termos, tendo em conta as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos anteriormente elencados.

Matéria de direito

Se foram observados todos os requisitos legais para o alargamento do âmbito da inspeção levada a cabo pela AT à Requerente?

No que diz respeito aos vícios no procedimento de inspeção, a posição da Requerente centra-se na ilegalidade da alteração do âmbito da inspeção de parcial (IVA) para geral (IVA, IRC e IRS). Designadamente alega a Requerente a inexistência de um despacho formal e devidamente fundamentado, considerando a justificação de que "verificaram-se infrações" demasiado genérica e conclusiva.

Temos que assiste razão à Requerente.

Conforme resulta do n.º 1 do artigo 15.º do RCPITA, que tem como epígrafe “*Alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento*”, «[o]s fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspecionada». Por seu turno, o artigo 77.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”) determina que «[a] decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram (...)»

Ou seja, a regulamentação do procedimento de inspeção tributária tem, em primeira linha, uma finalidade essencialmente organizatória (ordenatória) e, na perspetiva dos sujeitos passivos, visará essencialmente definir quais as condições em que os efeitos jurídicos próprios de tal procedimento se refletirão, eficazmente, na sua esfera jurídica, para além de assegurar a sua participação nas decisões que venham a ser tomadas.

A fundamentação deve, assim, ser expressa, através da exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituem, neste caso, parte integrante do respetivo ato e equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato (*vide* artigo 153.º, n.ºs 1 e 2 do CPA).

Veja-se a este respeito a decisão arbitral do CAAD, proferida no processo n.º 211/2019-T:

«(...)“Conforme é unanimemente preconizado pela doutrina e pela jurisprudência, a obrigação de fundamentação dos atos em matéria tributária, cumpre duas funções: uma de natureza exógena, que visa colocar o administrado em condições de conhecer os fundamentos que motivaram a autoridade administrativa a decidir da forma que o fez, por forma permitir-lhe optar conscientemente entre a aceitação do acto e a sua impugnação; e outra de natureza endógena, que visa não só assegurar que os agentes da administração ponderem, de forma séria, cuidada e isenta, os factos concretos e as disposições legais aplicáveis em cada caso, mas também assegurar e garantir o controlo, particularmente pelos tribunais, da observância dos princípios da legalidade, da justiça e da imparcialidade, que se impõem à actuação da administração, aferindo o acerto jurídico das respectivas decisões.

Razão por que é essencial a suficiência e a clareza da fundamentação, de modo a que o administrado possa dispor dos elementos necessários à compreensão da motivação do acto administrativo e/ou tributário, permitindo-lhe conhecer as razões fácticas e jurídicas que estiveram na sua base, por forma a aceitá-las ou a rebatê-las, optando em consciência entre a aceitação da decisão e a sua impugnação; e de modo a que o próprio tribunal possa dispor de um real e efectivo controlo sobre a legalidade do acto, aferindo o respectivo acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.” Neste sentido, concluiu o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) no seu acórdão de 27 de janeiro de 2016 (processo n.º 0324/15).

Ora, cremos que é essencialmente para assegurar a verificação destas exigências da fundamentação que o n.º 1 do artigo 15.º do RCPITA prescreve que a alteração do âmbito do procedimento de inspeção deve obedecer a vários requisitos, em especial, “Revestir a forma de despacho fundamentado”, isto é, a lei exige a existência de um despacho que evidencie, de um modo claro, preciso, direto e completo, as razões justificativas da necessidade ou conveniência dessa alteração.

No caso em apreço, conforme resulta dos factos dados como provados, no decurso do procedimento de inspeção, a AT decidiu alterar o âmbito do mesmo, tendo, para esse efeito, procedido à notificação, em 15/7/2020, de exemplar da credencial em causa, limitando-se a fazer mera anotação no quadro 5 da mesma, o qual se destina a informar a eventual “Alteração dos Fins, Âmbito e Extensão do Procedimento”. Mais, tal anotação refere, apenas, “Alteração de âmbito para parcial em IVA e IRC, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art.º 14 do RCPITA”.

Da análise dos documentos juntos, não se consegue perceber as razões de facto e de direito determinantes da prática do ato de alteração do âmbito da inspeção. Dito de outra forma, não se consegue perceber a razão da mudança de âmbito e extensão do procedimento de inspeção nem tão pouco o raciocínio que levou a Requerida a proceder à mudança do procedimento de âmbito parcial incidente sobre IVA para IVA e IRC. Com efeito, um destinatário normal fica sem perceber qual foi o iter lógico, o raciocínio do autor para, perante a situação concreta do procedimento tomar a decisão de mudança de âmbito do procedimento de inspeção.

A razão de ser da necessidade de fundamentação é assegurar que as razões factuais e jurídicas sejam cognoscíveis pelo interessado de forma clara, para que este possa exercer o seu direito de defesa. Podemos dizer que a melhor ou pior fundamentação é essencialmente aferida segundo aquilo que o interessado entende e segundo a defesa que consegue apresentar. Ou seja, o dever de fundamentação emerge como um importante sustentáculo da legalidade administrativa e instrumento fundamental da respetiva

garantia contenciosa (Cfr. Mário Esteves de Oliveira e outros, Código do Procedimento Administrativo, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 1997, p. 589).

Por outro lado, as características exigidas à fundamentação, por lei, servem igualmente para se aferir da consistência da atividade da Requerida quanto ao cumprimento de princípios jurídicos fundamentais da igualdade, da imparcialidade e da transparência.

Com referência específica ao dever de fundamentação constante do artigo 15.º, n.º1, do RCPITA, referem Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, Anotado e Comentado, 2ª. Edição, revista, atualizada e ampliada, Almedina, Coimbra 2021, pp. 115 ss,) que a alteração dos fins do procedimento de inspeção e a sua extensão, do ponto de vista formal, deve revestir a forma de despacho fundamentado (de modo claro, preciso, direto, atual e completo). Acrescentando os autores que a omissão desta formalidade acarreta a invalidade/ilegalidade da alteração em causa com fundamento em vício de forma.

Também na jurisprudência pode ler-se, a título de exemplo, que “Na pendência do procedimento de inspeção podem ser alterados os fins e a extensão daquele, posto que tal conste de despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado (...)”, e, mais adiante, conclui-se que a omissão da alteração dos fins, do âmbito e da extensão do procedimento de inspeção pela entidade que o ordenou, “todas as conclusões referentes ao relatório relativas a tal alargamento são ilegais e, não poderão ter validade fiscal, nem fundamentar qualquer acto de liquidação” (Acórdão do STA de 15-06-2016, processo n.º 01101/15- cfr. a obra atrás citada a p. 119).» [sublinhado do Tribunal Arbitral]

No mesmo sentido, veja-se a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 263/2023-T.

Regressando ao caso *sub judice*, refere-se no RIT (no seu ponto “II.1.3. Âmbito”) o seguinte: «[o] âmbito da ação foi alterado no decorrer do procedimento de inspeção, passando de âmbito Parcial – IRC, para âmbito GERAL. O sujeito passivo tomou conhecimento da

alteração em 2024-07-19, dia em que assinou e recebeu cópia da nova Ordem de Serviço (e respetiva informação de suporte) devidamente alterada.»

A informação notificada à Requerente aludida no RIT continha a seguinte fundamentação: «*No decurso do procedimento de inspeção, verificaram-se infrações, que motivaram a necessidade de alterar o âmbito da presente ordem de serviço, para geral*».

Ora, constata-se que a referida informação não identifica os documentos ou os movimentos contabilísticos analisados que levaram à conclusão da necessidade do alargamento do âmbito da inspeção. Na aludida Informação não é referido também os elementos que foram analisados e quais os registos e / ou documentos consultados que permitiram aferir a necessidade de ampliar o âmbito da inspeção. Ou seja, a AT limitou-se a notificar a Requerente da alteração do âmbito da inspeção tributária sem que a mesma contivesse a devida e suficiente fundamentação que suportasse o alegado necessário alargamento do âmbito da inspeção.

Neste contexto, não pode considerar-se que a aludida comunicação revestiu a forma de despacho fundamentado com a indicação das razões justificativas de direito da necessidade ou conveniência dessa alteração.

O teor da informação notificada à Requerente não especifica as razões factuais e jurídicas de forma clara, para que aquela pudesse exercer o seu direito de defesa, não invoca qualquer norma ou fundamento legal que suporte a alteração do âmbito da inspeção, e não alude a qualquer facto concreto a respeito da necessidade de alargar o âmbito da inspeção.

Como se referiu anteriormente «*equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto*» (artigo 153.º, n.º 2, do CPA), pelo que tem de se concluir que se está perante situação em que não foi cumprido o dever de fundamentação.

Deste modo, entende este Tribunal Arbitral que não pode considerar-se satisfeito o ónus de fundamentação da AT que resulta do n.º 1 do artigo 15.º do RCPITA e do n.º 1 do artigo 77.º

da LGT, através de uma referência vaga e sem o mínimo de correspondência e identificação das alegadas infrações detetadas no decurso do procedimento de inspeção.

A omissão desta formalidade acarreta forçosamente a ilegalidade da alteração em causa com fundamento em vício de forma e emergente de preterição de formalidade legal essencial, ocorrida no procedimento de inspeção e relativa ao alargamento do âmbito inspeção tributária, por não se verificar qualquer uma das situações previstas nas alíneas a) a c) do n.º 5 do artigo 163.º do CPA.

Tal omissão é, assim, manifestamente lesiva e invalidante do ato de liquidação de retenções na fonte de IRS impugnado.

Questões de conhecimento prejudicado

Na sentença, deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT), sendo que as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, «*as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)*».

Em face da solução dada à questão relativa aos vícios no procedimento de inspeção a favor da Requerente, fica prejudicado, por inútil, o conhecimento das restantes questões.

Decisão

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, decide o presente Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, determinar a declaração de ilegalidade e anulação dos atos retenções na fonte de IRS n.º 2024 ..., com o valor total de € 96.639,73.

Valor do processo

Fixa-se ao processo o valor de € **96.639,73**, em conformidade com o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

Custas arbitrais

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante de custas arbitrais em € **2.754,00**, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerida, em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 25 de fevereiro de 2026

O Tribunal Arbitral,

Rita Correia da Cunha – Árbitro Presidente

Sérgio Santos Pereira – Árbitro Adjunto Relator

Luís Ricardo Farinha Sequeira – Árbitro Adjunto