

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 578/2025-T**

**Tema:** IRC e IVA – IVA indevidamente deduzido - Gastos - Omissão de rendimentos relativos à venda de imóveis – Depreciações relativas a uma viatura – Não aceitação como gasto dedutível do IVA liquidado e não dedutível – Variações Patrimoniais Positivas não refletidas no resultado líquido.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Sérgio Santos Pereira e Maria dos Prazeres Lousa, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

**A...**, **LDA.**, contribuinte fiscal número ..., com sede na ..., ..., ...-... ..., Cascais, (doravante designada por “REQUERENTE”), veio, na sequência do indeferimento tácito da Reclamação Graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IRC n.º 2024... e liquidação adicional de IVA n.º 2024..., e ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), em conjugação com o artigo 99.º e com a alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, apresentar PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL

---

ARBITRAL COLETIVO COM DESIGNAÇÃO DE ÁRBITRO E PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 16 de junho de 2025.

O Requerente procedeu à nomeação de árbitro, tendo indicado nos termos do artigo 11.º/2 do RJAT o Senhor Dr. Sérgio Santos Pereira. Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, a AT indicou como árbitro a Senhora Dra. Maria dos Prazeres Lousa.. E os árbitros designaram, por acordo, o árbitro-presidente.

O TAC encontra-se, desde 23 de setembro de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 11 de novembro de 2025.

Em 18 de novembro de 2026, o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte despacho:

*“1. Notifique-se a Requerente para se pronunciar, no prazo de 10 dias, se assim o entender, sobre o Doc. n.º 1 - Inventários 31/12/2020, junto pela Requerida.*

*2. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.*

3. *Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.*

4. *Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.*

*Notifiquem-se as partes do presente despacho.”*

A Requerente pronunciou-se sobre a questão invocada.

## **II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS**

### **II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) As questões objeto do presente pedido de pronúncia arbitral prendem-se com a legalidade dos atos de liquidação do IVA e do IRC, que têm por base as correções promovidas pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) no âmbito do procedimento de inspeção tributária, enunciadas pela Requerente, no PPA e reformuladas na sequência de inutilidade superveniente da lide resultante dos atos de revogação parcial a que procederam os Serviços da Requerida e que foram comunicados ao CAAD.
- b) Assim, as correções contestadas pela Requerente e sobre as quais o tribunal arbitral tem de se pronunciar respeitam a:
  - IVA indevidamente deduzido (€ 534,13);
  - Omissão de rendimentos relativos à venda de imóveis – desconsideração do gasto associado à aquisição de imóvel alienado (€ 350.000,00);
  - Depreciações relativas a uma viatura (€ 1 787,50);

- Não aceitação como gasto dedutível do IVA liquidado e não dedutível (€42.864,19).
- Variações Patrimoniais Positivas não refletidas no resultado líquido (€9.449,48);

#### **A) EM MATÉRIA DO IVA**

- a) No procedimento de inspeção tributária foram detetadas irregularidades atinentes a faltas de liquidação do imposto e ao IVA indevidamente deduzido, no valor total de € 149 332,70 (cfr. Ponto XII- conclusão do RIT).
- b) Correção ao IVA liquidado sobre aquisição de bens e serviços de construção civil
- c) A Requerente reconheceu que, por lapso, não procedeu à autoliquidação do IVA sobre a aquisição dos serviços de construção civil, nos termos do artigo 1.º e artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA, no montante de € 127.616,10.
- d) Consequentemente, procedeu à regularização voluntária do imposto liquidado submetendo as declarações do IVA correspondentes e procedendo ao correspondente pagamento.
- e) Continua, porém, em aberto – como se verá a seguir - a aceitação do IVA liquidado e suportado como gasto dedutível, na esfera do IRC.
- f) A correção do IVA indevidamente deduzido promovida pelos serviços de Inspeção tributária ascendeu a € 21.716,60.
- g) A Requerente, na qualidade de sujeito passivo misto, tem um direito parcial de dedução do IVA suportado nas suas aquisições de bens e serviços, nos termos previstos nos artigos 20.º e 23.º do Código do IVA.
- h) Este enquadramento legal impõe o recurso aos métodos previstos no artigo 23.º para o apuramento do IVA dedutível, tendo sido aplicado pelos SIT ao IVA suportado e indevidamente deduzido o método da percentagem geral de dedução ou método do pro-rata (artigo 23.º, n.º 4 CIVA), com o qual a Requerente concordou.
- i) Da aplicação do pro-rata de 1,6%, ao IVA indevidamente deduzido, no montante de €31.188,25, resultou, num primeiro momento, no cálculo de IVA dedutível no valor de €498,89 e de IVA não dedutível de € 30. 689,39.

- j) Contudo, no âmbito do exercício do direito de audição, a Requerente reclamou da exclusiva aplicação do método do pro-rata a todo o IVA suportado nas despesas comuns e na aquisição de bens e serviços de construção civil, tendo preconizado e fornecido elementos justificativos da utilização também do método da afetação real, requerendo que o IVA dedutível passasse de € 498,89 para € 10.005,70.
- k) Esta pretensão teve acolhimento dos SIT que validaram a utilização dos dois métodos de cálculo do IVA dedutível mas excluíram do direito à dedução o montante de €534,13 “porque o contribuinte já o tinha considerado como gasto através dos registos com o n.º 30 002 e 30 003, diário 41 e descrição do doc. FG 20/001077 e FG 20/001081”, pelo que o montante de €10.005,79 proposto pela Requerente foi fixado em € 9.471,29.
- l) É justamente a ilegalidade da desconsideração do IVA mencionado nas referidas faturas (Fact. 1077 e Fat. 1081, datadas de 30/04/2020) que a Requerente contesta refutando o argumento dos SIT de que se verificou a duplicação do registo daquelas faturas alegando que não se encontra devidamente demonstrada e fundamentada.
- m) Acrescenta que não se compreende como é que a não aceitação como gasto dedutível em IRC do montante das referidas faturas pode servir como argumento para não permitir a dedução do IVA nelas mencionado.
- n) Ademais sustenta que o IVA relativo àquelas duas facturas integra uma só vez e não em duplicado o montante de € 31.188,25 do IVA suportado, pelo que requer a aceitação da dedução do IVA, no montante de € 534,13.

## **B) EM MATÉRIA DO IRC**

### **- CORREÇÃO DOS RENDIMENTOS NO MONTANTE DE € 385 800,00**

- a) A Requerente não contesta a legalidade da correcção positiva ao volume de negócios decorrente, no essencial, da omissão do registo do valor de venda do imóvel designado por “lote D” sito em ... o/... ( artigo n.º...), no montante de €443.500,00, mas, tão-só, a desconsideração do gasto referente ao custo de aquisição do imóvel.
- b) O valor contestado (€ 385.800,00) tem por base o valor de venda do imóvel, de €443.500,00 ao qual foi deduzido o valor de aquisição (€ 57.700,00), relativo a outro

imóvel designado por lote ..., ... (artigo n.º ...), que por erro contabilístico foi registado como venda e não como compra.

- c) Com o propósito de sanar as irregularidades identificadas, a Requerente procedeu à regularização voluntária de €38.300,00, montante obtido por dedução ao valor de venda do imóvel (€443.500,00) do respectivo custo de aquisição (€350.000,00), bem como do valor de aquisição do imóvel (€57.700,00) erradamente contabilizado como venda e acrescido do valor (€ 2.500,00) de serviços prestados e não relevados contabilisticamente como tal.
- d) Nestes termos, a correção impugnada pela Requerente reconduz-se à consideração da dedução como gasto de € 350.000,00 referente ao custo de aquisição do imóvel designado por “lote D” sito em .../..., invocando o artigo 23.º do Código do IRC e os princípios constitucionais da legalidade e da tributação do lucro real.
- e) A Requerente considera infundada a argumentação da Requerida de que o valor da variação dos inventários (de obras em curso), no exercício de 2020, no montante global de €3.084.622,99, já inclui o custo de aquisição referido imóvel.
- f) E para demonstrar que o valor de aquisição (€350.000,00) do imóvel integra os inventários finais a 31.12.2020, remete para a documentação junta ao PPA, designadamente para o Mapa das Obras em curso (Doc. n.º 14).
- g) Na sequência da notificação, por Despacho Arbitral de 18/11/2025 para, entre outros, querendo, pronunciar-se sobre o Doc. N.º 1 – Inventários 31/12/2020 (comunicados à AT em 01/03/2021) junto aos autos pela Requerida, a Requerente desvaloriza a utilidade deste documento para efeitos de sustentação da tese de que o custo de aquisição do imóvel designado por “lote...” sito em .../... integra o valor da variação dos inventários.
- h) Com efeito, atribui a omissão do referido imóvel nos inventários comunicados à AT a um lapso e acrescenta que a listagem dos imóveis comunicada não apresenta valores – aliás, em consonância com a sua não exigência legal - pelo que “nunca seria possível à Requerida, apenas com base no referido documento, verificar o valor atribuído a cada imóvel em comparação com os valores presentes na contabilidade para efeitos de confirmar que não se encontra em falta nenhum imóvel”.

- i) Solicita ainda ao Tribunal que desconsidere a informação presente no Doc. 1 junto pela Requerida por não fornecer “informações conclusivas considerando a falta do registo dos valores atribuídos aos imóveis”.
- j) Por fim, invoca o disposto no artigo 100.º, n.º 1 do CPPT apelando para que, a existir a mínima dúvida quanto à inclusão do referido valor de aquisição na variação dos inventários, esta dúvida não possa permitir que o contribuinte seja prejudicado ao ser tributado pela alienação de um imóvel desconsiderando o gasto associado ao mesmo.

#### **- DEPRECIAÇÃO DE VIATURA**

- a) A Requerente contesta no PPA a legalidade da fundamentação que suporta a não aceitação como gasto dedutível, nos termos dos artigos 23.º, n.º 1 e n.º 2, alínea g) do Código do IRC, da depreciação referente ao veículo ..., que se traduziu numa correção positiva ao lucro tributável no montante de € 9.600,00.
- b) Dado que os serviços da AT, após a constituição do Tribunal Arbitral acolheram os fundamentos aduzidos pela Requerente para considerar como data de aquisição do veículo a data da entrada em funcionamento, procederam a uma anulação parcial da correção da depreciação anual do bem, no valor de € 7.812,50, limite legal aceite fiscalmente como gasto, conforme consta do despacho da Subdirectora-Geral dos Impostos sobre o Rendimento de 26/10/2025.
- c) Deste modo, a correção do montante da depreciação foi reduzida para € 1 787,50, que corresponde ao excesso da quota anual de depreciação calculada sobre o limite legal do valor de aquisição do veículo em causa.
- d) No Requerimento junto aos autos em 28/11/2025, a Requerente não se pronunciou especificamente sobre o efeito do referido despacho.

#### **- CONSIDERAÇÃO DO VALOR DO IVA LIQUIDADO E SUPORTADO COMO GASTO DEDUTÍVEL**

- a) A Requerente peticiona que o IVA liquidado pela Requerida, no montante de €127.616,10, sobre o valor de aquisição dos serviços de empreitadas e subempreitadas de construção civil, que resultou do incumprimento da obrigação de autoliquidação,

deveria ser considerado fiscalmente dedutível como gasto em sede de IRC, nos termos do artigo 23.º, n.º 1, e n.º 2, alínea f), do Código do IRC.

- b) As posições da Requerente e da Requerida estão em sintonia, no sentido de considerar que o IVA liquidado deve ser imputado a cada um dos imóveis a que estão associadas as aquisições de bens e serviços subjacentes mas que, tendo em conta a natureza da atividade da empresa, o imposto apenas pode ser reconhecido como gasto dedutível no período de tributação em que ocorrer a venda dos imóveis.
- c) Porém, tanto no exercício do direito de audição como no PPA, a Requerente tem insistido na ideia de que é da competência da AT fazer essa imputação convocando para o efeito os princípios aplicáveis ao procedimento tributário, nomeadamente o disposto no artigo 58.º da Lei Geral Tributária, segundo o qual a Autoridade Tributária deve atuar, entre outros, ao abrigo do princípio do inquisitório previsto no artigo 58.º e concomitante “dever da Administração Tributária de efetuar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material.
- d) Respalda esse entendimento no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, no processo n.º 00472/06.0BEVIS, de 18/10/2018 e o Acórdão do STA, de 04/05/2022, proferido no âmbito do processo 596/09.1BEPRT 0411/18.
- e) Mais alega que os SIT tiveram acesso e analisaram, no procedimento de inspeção tributária, as informações referentes aos imóveis alienados e relativas aos imóveis possuídos pela Requerente, tanto no que respeita às aquisições e alienações ocorridas, como no que respeita aos movimentos contabilísticos subjacentes às mesmas, tornando-se portanto fácil a tarefa de verificar e validar os imóveis alienados pela Requerente para consideração, como gasto, do IVA pago.
- f) Perante as objecções da Requerida, a Requerente preparou documentação que juntou ao PPA (Docs. n.º16 e n.º 17) e ao Requerimento submetido em 28/11/2025 (Docs. n.º 5 a 14), que, no seu entender, fornecem as informações necessárias para efectuar a imputação aos imóveis alienados em 2020 dos gastos subjacentes à liquidação do IVA.
- g) No entanto, a própria Requerente dá nota de que apenas “é perceptível que o montante total de € 69.763,16 corresponde a despesas de construção de imóveis alienados no

período de tributação de 2020”, peticionando que este montante deve ser considerado como gasto dedutível deste período de tributação, sob pena de uma grave violação do princípio da tributação pelo lucro real bem como do princípio da capacidade contributiva.

- h) Posto isto, a Requerente reitera o pedido de aceitação, como gasto, do montante total suportado a título de IVA que ascende a € 127.616,10 ao abrigo do disposto no artigo 23.º do Código do IRC ou, caso assim não se considere, o que por mera cautela de patrocínio se concebe sem conceder, a consideração do montante de €69.763,16 referente a custos suportados com os imóveis alienados em 2020.

#### **- VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS**

- a) As correcções promovidas pelos SIT relativas a variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação de 2020, no valor de € 275 584,72, tendo como base legal o artigo 21.º, n.º 1 do Código do IRC, cobriam duas realidades distintas: uma, decorria de se ter verificado um acréscimo do saldo da conta Caixa não justificado por operações que implicassem entradas de valores monetários, no montante de € 57.700,00; e outra tinha a ver com dívidas registadas em contas de fornecedores sem existência real, no montante total de €217.884,72.
- b) A correcção da variação patrimonial positiva relativa ao acréscimo do saldo da conta Caixa foi anulada após constituição do Tribunal Arbitral, dando plena satisfação à pretensão formulada pela Requerente (cfr. Despacho da Subdirectora-Geral dos Impostos sobre o Rendimento, de 26/10/2025 reproduzido na Resposta da Requerida).
- c) A correcção das variações patrimoniais positivas resultantes do desconhecimento contabilístico de dívidas a fornecedoras consideradas inexistentes tendo por fundamento a falta de correspondência com obrigação efetiva, no montante de € 217.884,72, também foi objecto de anulação, no montante de € 208.435,24, pelos Serviços da AT após constituição do Tribunal Arbitral, dando satisfação parcial à pretensão formulada pela Requerente (cfr. Despacho da Subdirectora-Geral dos Impostos sobre o Rendimento, de 26/10/2025).

- d) Manteve-se, contudo, a dissensão sobre a correcção da variação patrimonial positiva, no montante de €9.449,48, relativo a dívidas registadas na conta 221110242 – B... da Lda, e na conta 221110375 – B..., Lda, referentes ao mesmo fornecedor.
- e) A Requerente alega que, relativamente a este fornecedor, a dívida evidenciada pelo saldo da conta 221110242 foi integralmente liquidada, reconhecendo, contudo, que o respetivo pagamento não foi objeto de registo contabilístico, o que originou a manutenção indevida do saldo em aberto nas contas da sociedade.
- f) Acrescenta que, apesar do erro contabilístico do não registo dos pagamentos efetuados por forma a saldar o saldo das rubricas de fornecedores identificados, pelo qual se penitencia, “tal não se traduziu num perdão de dívida, como nos parece ter sido o entendimento da Autoridade Tributária”, que implicaria efetivamente a consideração de uma variação patrimonial positiva, pois existiria efetivamente um ganho na esfera da Requerente.
- g) E refuta ainda que a fundamentação das correções no parágrafo 90 da Estrutura Conceptual (EC) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) sobre Reconhecimento de rendimentos e da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) N.º 27, parágrafo 33 sobre o Desreconhecimento de Passivos Financeiros é inadequada, porquanto “só deve existir reconhecimento de um rendimento nos casos em que exista perdão de dívida e considerando que a Autoridade Tributária não logrou provar que tenha existido qualquer perdão de dívida, não pode a correcção em causa manter-se”.
- h) Por fim, remata que, não tendo a Autoridade Tributária provado a existência de dívida e uma vez que, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 100.º do CPPT em caso de fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deve o acto impugnado ser anulado e presente correcção ser anulada.

## **II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA**

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) Na Resposta, a Requerida começa por clarificar que o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente não tem por objeto a anulação total das liquidações de IVA e de IRC que resultaram do procedimento inspetivo e refletidas no RIT final, porquanto, algumas correções foram aceites, pela Requerente e regularizadas voluntariamente.
- b) Acresce que, na pendência do presente Pedido de Pronúncia Arbitral os serviços da AT procederam a anulações parciais de correções em matéria do IRC, que, determinaram, nos termos dos despachos da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento de 26/10/2025 e de 15/12/2025 revogações parciais dos atos objeto do presente PPA e conseqüente inutilidade superveniente da lide.
- c) Da fundamentação das correções em matéria do IVA e do IRC que originaram os actos de liquidação de IRC e do IVA que ainda constituem o objeto do presente pedido, com relevância para a decisão, extraem-se os elementos seguintes:

#### **A) EM MATÉRIA DO IVA**

- Do IVA indevidamente deduzido

- a) Dada a qualidade de sujeito passivo misto, no exercício do direito à dedução do IVA suportado deve ser observado o método do pro-rata e/ou o método da afetação real, pelo que perante a verificação de que a contabilidade da Requerente não permitia comprovar a que setor de atividade (isento ou tributado) as despesas comuns e as aquisições de bens e serviços de construção civil tinham sido afetas, os SIT procederam ao cálculo do pro-rata de 1,6% ( $€172\,530,54/€10\,785\,880,54 \times 100$ ).
- b) A aplicação desta percentagem ao IVA suportado resultou no apuramento de IVA dedutível no montante de € 498,89 ( $€\,31.188,25 \times 1,60\%$ ) e de € 30.689,36 de IVA deduzido indevidamente sujeito a regularização a favor do Estado.

- c) No âmbito do exercício do direito da audição, a Requerente, embora não contestando a aplicação do método do pro-rata pelos SIT, solicitou e demonstrou a viabilidade de aplicação do método da afetação real para o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços em que existia uma conexão direta com operações tributadas, apontando para o cálculo de € 10 005,79 de IVA dedutível.
- d) Analisada a documentação apresentada pela Requerente e a argumentação que sustentava o pedido os SIT aceitaram o método de afetação real proposto mas apenas validaram a dedução de € 9.471,66, tendo ficado excluído o montante de € 534,13, com a justificação de que «... esse IVA não pode ser aceite porque o contribuinte já o tinha considerado como um gasto através dos registos com o n.º 30 002 e 30 003, diário 41 e descrição do doc. FG 20/001077 e FG 20/001081, conforme identificado no Subcapítulo V.1.3.1...» do RIT.
- e) Efetivamente, é referido no RIT que foi verificado que o mesmo documento contabilístico - in casu, as faturas n.º. 1077 e n.º 1081 – foi utilizado duas vezes para justificar compras e que “Este erro contabilístico levou a que o mesmo gasto fosse considerado em duplicado”, ou seja, a mesma fatura foi utilizada duas vezes para justificar gastos diferentes, tendo sido corrigido pela desconsideração como gasto do montante total (IVA excluído) e os valores das faturas aceites pela sua totalidade na conta 3111 SNC – Compras (cfr. Notas do quadro infra).

Conta do IVA	Data	Diário	N.º Diário	Descrição	Débito	Tipo de dedução	IVA a deduzir	Fornecedor	conta custo/gasto	Notas
24321132311	2020-04-30	40	40 035	vFact. 1077	224,66	AR - Ded. Integral	224,66	221110359 - C...	3111 - Compras-merc.-mercado nacional	De acordo com o Subcapítulo V.1.3.1 o gasto associado a este IVA foi desconsiderado porque se encontrava em duplicado e o documento aceite (FG 20/001077) foi registado pela sua totalidade na conta 31.
24321132311	2020-04-30	40	40 036	vFact. 1081	309,47	AR - Ded. Integral	309,47	221110359 - C...	3111 - Compras-merc.-mercado nacional	De acordo com o Subcapítulo V.1.3.1 o gasto associado a este IVA foi desconsiderado porque se encontrava em duplicado e o documento aceite (FG 20/001081) foi registado pela sua totalidade na conta 31.

- f) Sublinha a Requerida que a correção à rubrica CMVMC, no valor de € 8.016,16, que inclui o valor (líquido de IVA) das referidas facturas não foi sindicada pela Requerente em sede de reclamação graciosa, tendo sido aceite, e devidamente regularizada, de modo voluntário.

**B) EM MATÉRIA DO IRC - CORREÇÃO DOS RENDIMENTOS NO MONTANTE DE € 385.800,00**

- a) Da análise aos documentos contabilísticos da Requerente os SIT verificaram que a venda do imóvel urbano com o art.º ..., denominado “Lote ...”, sito em .../... pelo montante de € 443.500,00, não se encontrava refletido na conta SNC 71 (Vendas), tendo assim concluído pela subavaliação do volume de negócios.
- b) A correção efetuada ascendeu a € 385.800,00 porque a par da omissão da venda do “Lote ...”, também foi corrigido o erro de registo da venda inexistente de um imóvel, designado por lote ... e ..., no montante de € 57.700,00.
- c) Os SIT verificaram que a aquisição do designado “Lote ...”, sito em .../... através de uma operação de permuta foi registada na contabilidade na conta SNC 315 – Compras de lotes, pelo valor de aquisição, de € 350.000,00.
- d) Sustentam os SIT que, sendo a atividade principal da Requerente a produção de imóveis para venda, o custo dos imóveis vendidos em cada ano é dado pela variação dos inventários, determinado pela seguinte equação:  $\text{Variação dos inventários} = \text{Existências iniciais} + \text{Compras} \pm \text{Regularizações} - \text{Existências finais}$ .
- e) Ora, e como a 31.12.2020 o imóvel já tinha sido vendido, aliás, na mesma data da compra (09/12/2020) não poderia, por isso, estar incluído nos inventários finais.
- f) O valor da variação dos inventários no exercício de 2020, que figura na IES – Demonstração dos Resultados por Natureza, de € 3.084.622,99, não foi objeto de correção.
- g) Todavia, a Requerida insiste que o valor de aquisição daquele imóvel foi deduzido como gasto no período de tributação de 2020, afetando os resultados contabilísticos e fiscais desse mesmo exercício, por estar incluído na variação dos inventários
- h) Acresce que a Requerida não atribuiu valor probatório ao documento n.º 14 junto pela Requerente com o PPA, que apresenta uma tabela que evidencia a composição e valores das existências iniciais, o montante total dos custos diretos e indiretos imputados aos centros de (obras em imóveis) e os valores das existências em 31.12.2020 a transitar para o exercício de 2021, que incluem o valor de aquisição (€ 350 000,00) do imóvel designado como “...” sito em ... .

- i) Alega que se trata de um mero documento elaborado internamente pela Requerente, sem qualquer registo contabilístico averbado que ateste a sua idoneidade e realça a discordância detetada entre o valor das existências finais constante do documento n.º 14 e a listagem dos imóveis comunicados pela Requerente à AT, a 01.03.2021, donde não consta o imóvel designado por “Lote...” sito em .../..., o que considera constituir prova factual e inequívoca, que o imóvel já não constava dos inventários a 31.12.2020.
- j) A atestar a fragilidade do Documento n.º 14, como meio de prova – que dá como impugnado - a Requerida reforça que, embora os totalizadores estejam, aparentemente, em consonância, ou seja, o valor das obras em curso a 31.12.2019 é igual ao valor das obras em curso no início de 2020, a título exemplificativo, indica que o valor do centro de custos 11038 a 31.12.2019 (€ 2.647.962,22) não é igual ao valor do mesmo centro de custos no início de 2020 (€ 2.586.622,67).
- k) Realça ainda as diferenças entre a contabilidade analítica e a contabilidade financeira atribuindo à primeira uma função subsidiária das demonstrações financeiras, constituindo um instrumento destinado a análises internas de natureza económica, incluindo a determinação de custos, enquanto o valor declarado nas demonstrações financeiras é apurado através da contabilidade geral, mediante a contabilização e registo das variações patrimoniais das entidades.
- l) E, conseqüentemente, conclui que a Requerente não logrou provar que o gasto sob escrutínio não foi devidamente considerado para efeitos de apuramento do resultado contabilístico e fiscal do ano de 2020, refutando a peticionada consideração do gasto de € 350.000,00 referente ao imóvel sito em “...”, sito em .../..., prova essa que lhe incumbia, nos termos do artigo 74.º n.º 1 da LGT.

### **C) DEPRECIAÇÕES RELATIVAS À VIATURA ...**

- a) A Requerida procedeu a uma anulação parcial desta correção na pendência do processo arbitral, de que resultou a redução da correção efetuada no procedimento inspetivo, de € 9.600,00 para € 7.812,50, ou seja considerou que a quota de depreciação anual da viatura calculada pelo método da linha reta, à taxa de 12.5%, é

fiscalmente dedutível, à luz do disposto no artigo 23.º, n.º 1, alínea g) do Código do IRC.

- b) O montante da diferença, de € 1.787,5, decorre da estipulação legal (artigo 34.º, n.º 1, alínea e) do Código do IRC e da Portaria n.º 467/2020, de 7 de julho com as alterações dadas pelo artigo 24.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro) dos limites aplicáveis ao valor de aquisição das viaturas novas, incluindo as elétricas – como é o caso – para efeitos da aceitação como gasto de dedutível das quotas anuais de depreciação, que, para 2020, era de € 62 500,00.
- c) Ou seja, dado que o valor de aquisição do veículo em causa, marca Porsche, modelo Taycan 4S, constante da respetiva fatura, é de € 76.799,00, apenas pode ser aceite como gasto fiscalmente dedutível, a quota anual de depreciação calculada sobre € 62.500,00, mediante a aplicação da taxa de 12,5%, correspondente ao período de vida útil máximo (cfr., artigo 3.º, n.º 2, alínea b) Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro e tabela II anexa).
- d) Deste modo, a aceitação como gasto fiscal da quota anual de depreciação relativa à viatura com a matrícula ..., não pode ultrapassar € 7.812,50, e não o peticionado valor de € 9.600,00.

**D) DA CONSIDERAÇÃO DO IVA COMO UM GASTO DEDUTÍVEL EM SEDE DE IRC  
(ARTIGO 23.º, N.º 1, ALÍNEA F) DO CÓDIGO DO IRC)**

- a) Relativamente ao IVA liquidado sobre as aquisições de bens e serviços de construção civil, sujeitas ao regime de autoliquidação, nos termos dos artigos 1.º e 2.º, n.º 1, alínea j) do CIVA, no montante de € 127.616,10, o entendimento da Requerida manifestou-se sempre de forma cristalina, no sentido de que, dada a atividade da Requerente - de compra e venda de imóveis - a consideração do IVA como gasto tem de seguir a mesma regra aplicável aos bens e serviços adquiridos, ou seja, não constituem gastos no período em que são incorridos, mas sim no período em que os imóveis a que se encontram associados venham a ser alienados.
- b) No entanto, remeteu para a Requerente a tarefa de proceder às correspondentes imputações aos imóveis vendidos em 2020.

- c) No âmbito do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente juntou documentação (vd. Docs. 16 e 17) que contém dados discriminados, por mês, relativos a: faturas, fornecedores, datas de emissão, rubricas da contabilidade, base tributável, IVA e imóveis, bem como cópia das próprias faturas, tendo em vista a alocação das aquisições de bens e serviços e do respetivo IVA, no montante de € 69.763,16, durante o período de 2020, aos imóveis alienados no decurso do mesmo ano.
- d) Da análise da documentação (Docs. n.º 16 e n.º17) que a Requerente juntou aos autos para este efeito, a Requerida reconheceu que o documento n.º 16 apresentava o detalhe da alocação dos custos referentes aos imóveis com os códigos 11142, 11053, 11134, 11129, 11128, 11131, 11136, 11135, 14021, 11139 e 11137, tendo por base a premissa de que os correspondentes imóveis tinham sido alienados durante o período de 2020 mas estava em falta a necessária comprovação da respetiva venda.
- e) E, por outro lado, que a Requerente assumia que ficava excluída a alocação do IVA liquidado e suportado no montante de €57.852,94 (€ 127.616,10 - € 69. 763,16)
- f) A Requerida refutou ainda a alegada violação do princípio do inquisitório, argumentando que não assiste razão à Requerente quando lhe atribui o dever de “verificar e validar os imóveis alienados pela Requerente para consideração, como gasto, do IVA pago por esta”.
- g) Respalda a sua posição de que não se concebe, nem concede que coubesse à Requerida a realização da referida “verificação”, remetendo para a decisão arbitral proferida no processo n.º 1061/2024-T: «...não é função da Administração suprir a omissão do cumprimento pelo contribuinte das suas obrigações contabilísticas...».
- h) Pelo que ao não ter feito prova da imputação de todas as aquisições aos imóveis vendidos em 2020, a Requerida concluiu que a Requerente incumpriu o seu ónus probatório.
- i) Na sequência do Requerimento submetido, em 28/1/2025, pela Requerente e da junção ao mesmo das escrituras de dez imóveis vendidos em 2020 (Docs n.ºs 5 a 14), os serviços competentes da Requerida, socorrendo-se dos elementos constantes dos documentos n.ºs 16 e 17, concluíram que apenas se mostra comprovada a alocação do

IVA suportado de € 26.898,97 (cfr. Mapa – O resultado da análise Análise AT junto aos autos).

- j) Pelo que, relativamente à peticionada aceitação do IVA suportado como um gasto fiscal no montante de € 69.763,16, ainda que se encontre demonstrada a alienação dos imóveis em causa e tenha sido pago o IVA apurado em sede inspetiva, não foi considerado possível relevar como gasto fiscal de 2020, a título de IVA suportado, o montante de € 42.864,19.
- k) Em consonância com este resultado, foi por despacho da Subdiretora-Geral dos Impostos sobre o Rendimento, datado de 15.12.2025 (reproduzido no Requerimento submetido ao CAAD em 05/01/2026), anulado parcialmente o ato objeto do presente PPA, ao aceitar como fiscalmente dedutível como gasto nos termos do artigo 23.º do Código do IVA, o valor do IVA suportado pela Requerente e comprovadamente respeitante aos imóveis vendidos, no valor de €26.898,97, devendo os serviços da Requerida proceder à correção da liquidação aqui em causa.

#### **E) VARIACÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS NÃO REFLETIDAS NO RESULTADO LÍQUIDO**

- a) A Requerida procedeu à anulação parcial das correções das variações patrimoniais positivas na pendência do processo, nos termos do despacho proferido pela Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento, de 26.10.2025 que determinou: (a) a anulação da correção no montante de €57.700,00, como corolário lógico da desconsideração dos efeitos do erro de contabilização da compra de um imóvel como se se tratasse de uma venda; e (b) a anulação parcial da correção referente a saldos de saldos de fornecedores, no montante de € 208.435,24.
- b) Deste modo, o litígio quanto a este ponto passou a centrar-se numa variação patrimonial, no valor de € 9.449,48 (€ 217.884,72 – € 208.435,24) respeitante ao saldo em aberto registado na conta 221110242 –B... Lda, tendo igualmente sido verificados, na conta 221110375 -B..., Lda, referente ao mesmo fornecedor, dois registos contabilísticos de igual valor, um a crédito e outro a débito, correspondentes àquele montante (€ 9.449,48), donde resultou que a conta estava saldada a 31.12.2020.

- c) Através da documentação facultada pela Requerente – Doc. n.º 21 - os SIT verificaram que o saldo credor registado na conta 221110375 foi devidamente regularizado por contrapartida a débito, mediante a contabilização do respetivo pagamento na mesma conta identificada no extrato bancário, demonstrando a extinção da obrigação e a correção do equilíbrio contabilístico.
- d) Porém, o extrato de conta corrente da conta 221110242 – B... Lda., constante do Doc. n.º 21 evidencia o registo contabilístico de cinco faturas que totalizam o valor em dívida de € 9.449,48, mas o alegado pagamento daquele saldo não consta do registo contabilístico.
- e) Assim, no entendimento da Requerida, o saldo de € 9.449,48 evidenciado na conta do fornecedor 221110242 –B... Lda., “configura de facto uma duplicação contabilística do valor em causa (e conseqüente registo duplicado de gastos no período de tributação de 2020), sendo de manter a correção efetuada pela Requerida”.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

### **IV. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **IV.1. MATÉRIA DE FACTO**

##### **Factos dados como provados**

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- O objeto social da Requerente à data dos factos, abrangia: “Construção civil, obras públicas, empreitadas de construção civil, compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim. Elaboração de projetos e fiscalização de obras. Comércio por grosso e a retalho de veículos automóveis ligeiros (até 3500 Kg), novos ou usados, para transporte de passageiros, de mercadorias, mistos e veículos todo-o-terreno. Arrendamento e exploração de bens imobiliários (próprios ou arrendados), nomeadamente, edifícios residenciais e não residenciais (inclui espaços e instalações industriais, comerciais,) e de terrenos”
- Encontrava-se enquadrada no regime geral do IRC e, no ano objeto de análise, no regime normal mensal do IVA, realizando operações que conferem o direito à dedução e operações isentas que não conferem o direito à dedução do IVA suportado.
- A Requerente foi sujeita a um procedimento de inspeção externa, de âmbito parcial (artigo 14.º, n.º 1, alínea b), do RCPITA), inicialmente previsto para o IRC e, posteriormente, alargado ao IVA, promovida pelos SIT da Direção de Finanças de Lisboa, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2022..., com referência ao exercício de 2020.
- A ação inspetiva resultou na deteção de irregularidades contabilísticas fiscalmente relevantes que se consubstanciaram em correções (conforme detalhado no Projeto de Relatório da inspeção tributária final (PRIT):
  - Correções à matéria coletável do IRC, no montante de €714.045,50 e de tributação autónoma no valor de € 211,33;
  - Correções ao IVA liquidado e ao IVA deduzido, no total de € 159.302,45.
- A Requerente procedeu à regularização voluntária, nos termos previstos no artigo 58.º-A do RCPITA, relativamente a correções em sede do IRC no montante de €76.002,78.
- As propostas e respetivos fundamentos aduzidos pela Requerente, no exercício do direito de audição não mereceram acolhimento por parte da requerida, pelo que foram mantidas as correções à matéria coletável do IRC no montante de € 638 042,72 (conforme quadro infra constante do RIT final) e às tributações autónomas, de € 211,33:

Subcapítulos	Natureza das correções	Correções Proj. Relatório	Regularização Voluntária	Correções após Reg. Voluntária
		1	2	3=1-2
V.1.5	Variações Patrimoniais Positivas	275 584,72 €		275 584,72 €
V.1.1 e V.1.2	Vendas e serviços prestados	388 300,00 €	38 300,00 €	350 000,00 €
	Venda de imóvel não registado na contabilidade	385 800,00 €	38 300,00 €	347 500,00 €
	Rendimentos de serviços prestados	2 500,00 €		2 500,00 €
V.1.3.1	CMVMC	8 016,16 €	8 016,16 €	0,00 €
	Lançamentos contabilísticos em duplicado (6111 – Mercadorias)	8 016,16 €		
V.1.3.3	FSE:	23 919,62 €	21 061,62 €	2 858,00 €
	Lançamentos contabilísticos em duplicado	19 786,40 €	19 786,40 €	
	documentos em nome de 3ºs	1 224,08 €	1 224,08 €	
	gasto não comprovado necessário p/ a atividade do SP (viagem)	2 858,00 €		2 858,00 €
	gasto de um veículo que não pertence ao SP	51,14 €	51,14 €	
V.1.3.2	Depreciação / amortização	18 225,00 €	8 625,00 €	9 600,00 €
V.1.4	<b>Total de correções</b>	<b>714 045,50 €</b>	<b>76 002,78 €</b>	<b>638 042,72 €</b>

- As correções em matéria do IVA, envolveram (cfr. Subcapítulos V.3.1 e V.3.2, do RIT):
  - Imposto liquidado em falta sobre aquisições de bens e serviços de construção civil, nos termos dos artigos 1.º e 2.º, n.º 1, alínea j) do Código do IVA, de € 127 616,10, que a Requerente aceitou e regularizou voluntariamente, nos termos previstos no artigo 58.º-A do RCPITA (cfr. Capítulo XI.1 do RIT); e
  - IVA indevidamente deduzido, no montante de € 30 689,26, que foi reduzido para €21. 716,60 (€31.188,25 - €9.471,66), na sequência da aceitação (parcial) pelos SIT dos fundamentos e elementos aduzidos pela Requerente, no âmbito do exercício do direito de audição no montante de € 9.471,66 (cfr. Subcapítulo X.2.2 e XII, do RIT).
- As correções finais descritas no capítulo XII do RIT deram origem ao ato tributário de liquidação de IRC e de juros compensatórios, bem como ao ato tributário de liquidação de IVA e juros compensatórios, cujos montantes liquidados se traduziram respetivamente em IRC a pagar de € 179.561,40 (Demonstração de acerto de contas n.º 2024...) e IVA a pagar de € 21 716,60 (Demonstração de acerto de contas n.º 2024...).
- A Requerente procedeu ao pagamento dos montantes liquidados de IRC e do IVA dentro dos prazos para pagamento voluntário.

- A Requerente deduziu Reclamação Graciosa contra as referidas liquidações adicionais de IRC e do IVA, e juros compensatórios, apresentada no dia 19 de novembro de 2024, junto do Serviço de Finanças de Cascais - ..., a que foi atribuído o n.º ...2024... em que contesta a legalidade dos atos de liquidação originados pelas correções ao lucro tributável/matéria coletável em sede de IRC e pelas correções do IVA indevidamente liquidado atinentes a:
  - Consideração como montante de IVA dedutível, do montante de € 534,13, elevando para € 10.005,79 a totalizado do imposto dedutível;
  - Dedução do custo de aquisição do imóvel designado por “Lote ...” .../... de € 350.000,00;
  - Não aceitação de custos no montante de € 9.600,00 referentes à depreciação do veículo ...;
  - IVA não aceite como gasto, em sede de IRC, no montante de € 69.763,16;
  - Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, de € 275.584,25 referente a entradas em Caixa e a saldos de fornecedores.
- A Autoridade Tributária não se pronunciou sobre a Reclamação Graciosa dentro do prazo legal, presumindo-se assim a ocorrência de indeferimento tácito, à luz do disposto no artigo 57.º, números 1 e 5 da LGT.
- Não se conformando, a Requerente veio solicitar, a 12/06/2025, a constituição de Tribunal tendo por objeto imediato o indeferimento tácito da reclamação graciosa e mediato a anulação (parcial) do acto de liquidação adicional de IRC e respetivos juros compensatórios, referente ao período de tributação de 2020, bem como o acto de liquidação do IVA e respetivos juros compensatórios, contestando a legalidade das seguintes correções:
  - Consideração como montante de IVA dedutível, o montante de € 534,13, elevando para € 10 005,79 a totalidade do imposto dedutível.
  - Dedução do custo de aquisição do imóvel designado por “...” .../Alcabideche de € 350 000,00;

- Não aceitação de custos no montante de € 9.600,00 referentes à depreciação do veículo...;
- IVA não aceite como gasto, em sede de IRC, no montante de € 69 763.16;
- Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido, de € 275 584,25 referente a entradas em Caixa e a saldos de fornecedores.
- Após a constituição do Tribunal Arbitral, a AT procedeu à anulação parcial do ato de liquidação do IRC, em dois momentos, dando cumprimento aos despachos da Subdiretor-geral dos Impostos sobre o Rendimento, de 26.10.2025 e de 15.12.2025, que incidiram sobre:
  - Depreciações relativas a viatura ...: anulação parcial da correção no valor de €7.812,50;
  - Variações Patrimoniais Positivas não refletidas resultado líquido: anulação parcial no valor de € 266.135,24 (€57.700,00 + €208.435,24);
  - Dedução do IVA liquidado e suportado sobre aquisições de bens e serviços de construção civil, no montante de € 26.898,97.
- Considerando que ocorreu uma revogação parcial do ato tributário, em dois momentos (por despachos da Subdiretora-geral dos impostos sobre o Rendimento de 26/10/2025 e 15/12/2025), verifica-se a extinção da instância quanto à parte do imposto anulada e a continuação da lide para apreciação e decisão dos valores liquidados e que não foram objeto dessa anulação pela Requerida e que são contestados pela Requerente no PPA.

### **Factos dados como não provados**

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

### **Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/13<sup>1</sup>, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

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

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

## **IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO**

### **IV.2.A. DA INUTILIDADE SUPERVENIENTE PARCIAL DA LIDE**

Após a constituição do Tribunal Arbitral, a AT procedeu à anulação parcial do ato de liquidação do IRC, em dois momentos, dando cumprimento aos despachos da Subdirector-Geral dos Impostos sobre o Rendimento, de 26.10.2025 e de 15.12.2025, que incidiram sobre:

- Depreciações relativas a viatura ...: anulação parcial da correcção no valor de €7.812,50;
- Variações Patrimoniais Positivas não refletidas resultado líquido: anulação parcial no valor de € 266.135,24 (€57.700,00 + €208.435,24);
- Dedução do IVA liquidado e suportado sobre aquisições de bens e serviços de construção civil, no montante de € 26.898,97.

Considerando que ocorreu uma revogação parcial do ato tributário, em dois momentos (por despachos da Subdiretora-geral dos impostos sobre o Rendimento de 26/10/2025 e 15/12/2025), de acordo com a Requerida verifica-se a extinção da instância quanto à parte do imposto anulada e a continuação da lide para apreciação e decisão dos valores liquidados e que não foram objeto dessa anulação pela Requerida e que são contestados pela Requerente no PPA.

Vejamos, pois, se assiste razão à Requerida.

A inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, atualmente prevista no art.º 277.º al. e), do CPC, dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão

do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo.

Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio – neste sentido, vejam-se os ensinamentos de José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, Código de Processo Civil anotado, I Volume, 2ª Edição, Almedina, 2003 anotação 3 ao art.º 287.º, p. 512.

Deste modo, a instância extingue-se porque se tornou inútil ou impossível o seu prosseguimento: verificado o facto, o tribunal não conhece do mérito do PPA formulado, antes se limitando a declarar aquela extinção, sem prejuízo depois do apuramento do montante de imposto a pagar.

A inutilidade superveniente da lide é, nos termos do disposto na alínea e) do artigo 277.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 29.º do RJAT, uma causa de extinção da instância, a qual ocorre quando, «por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte visava obter ter sido atingido por outro meio.» - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0875/14, de 30.07.2014.

Por força dos despachos da Subdiretora-geral dos Impostos sobre o Rendimento, datados de 26.10.2025 e de 15.12.2025 - reproduzidos pela Requerida na sua Resposta e no Requerimento apresentado em 05.01.2026 - o âmbito do pedido de pronúncia arbitral, por inutilidade superveniente da lide, ficou circunscrito às seguintes matérias:

- IVA indevidamente deduzido no valor de € 534,13.
- Não reconhecimento do gasto relativo ao custo de aquisição (no valor de € 350 000,00) de um imóvel vendido em 2020, mas cujo valor de venda não tendo sido contabilizado como rendimento originou uma correção ao volume de negócios efetuada pela AT;

- Não dedução como gasto de uma parte do valor da depreciação relativa à viatura..., no montante de € 1 787,50;
- Desconsideração como gasto, nos termos do artigo 23.º do CIRC, do IVA liquidado e não dedutível, no montante de €127 616,10. A título subsidiário a Requerente peticionou a dedução de € 69 763,16, tendo a AT aceite apenas a dedução de €26 898,97;
- Variações Patrimoniais Positivas não refletidas no resultado líquido, de € 9 449,48).

Nestes moldes, não podendo a Requerente concordar com os referidos atos mencionados, vêm apresentar o presente pedido, requerendo a consequente anulação do ato tributário em apreço.

#### **IV.2.B. DO THEMA DECIDENDUM**

Conforme já avançado, as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal são:

- IVA indevidamente deduzido no valor de € 534,13.
- Não reconhecimento do gasto relativo ao custo de aquisição (no valor de € 350 000,00) de um imóvel vendido em 2020, mas cujo valor de venda não tendo sido contabilizado como rendimento originou uma correção ao volume de negócios efetuada pela AT;
- Não dedução como gasto de uma parte do valor da depreciação relativa à viatura..., no montante de € 1 787,50;
- Desconsideração como gasto, nos termos do artigo 23.º do CIRC, do IVA liquidado e não dedutível, no montante de €127 616,10. A título subsidiário a Requerente peticionou a dedução de € 69 763,16, tendo a AT aceite apenas a dedução de €26 898,97;

- Variações Patrimoniais Positivas não refletidas no resultado líquido, de € 9 449,48).

#### **A) EM SEDE DO IVA - IVA INDEVIDAMENTE DEDUZIDO**

A Requerente, na qualidade de sujeito passivo misto, deve proceder à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços utilizados na realização de operações tributadas e de operações isentas nos termos do artigo 9.º, n.º 30, do Código IVA, recorrendo aos métodos previstos no artigo 23.º do mesmo Código: o método da percentagem de dedução (pro-rata) e o método da afetação específica.

Relativamente ao IVA que incidiu sobre as aquisições de bens e serviços a que pode ser aplicado o método da afetação específica a Requerente reclama a dedução de € 10.005,79, ao passo que a Requerida apenas validou a legalidade da dedução de € 9.471,65.

O diferendo assenta na exclusão do direito à dedução do IVA mencionado em duas faturas identificadas (V., Doc n.º 11 junto ao PPA) como Fact. 1077 e Fact. 1081, datadas de 30/04/2020, no total de € 534,13 (€ 224,66 + € 309,47) com a qual Requerente não se conforma.

No entendimento da Requerida vertido no RIT (Subcapítulos V.1.3.1 e X.2.2 ) e na Resposta no âmbito do procedimento de inspeção foi verificado que as duas faturas foram utilizadas duas vezes para justificar compras distintas e que foi devido a esse erro contabilístico que o IVA atinente ao valor duplicado não pode ser deduzido.

Se bem se compreende a explicação invocada pela Requerida o registo contabilístico em duplicado das referidas faturas originou também uma duplicação dos gastos, tendo, por isso, dado lugar à anulação de um dos registos na conta 3111 – Compras, materializada numa correção positiva ao lucro tributável, por incumprimento dos requisitos do artigo 23.º do Código do IRC (V. subsecção V.1.3.1 do RIT) .

Do quadro infra inserido na Resposta da Requerida (Artigo 78º) extrai-se que foram desconsiderados como gastos os valores das facturas líquidos do IVA (€ 976,00 e € 1345,50) e

Conta	Data	Diário	N.º Diário	Descrição	Débito	Registos contabilísticos em duplicado						
						Conta	Data	Diário	N.º Diário	Descrição	Débito	
3111	2020-11-21	41	110 143	F2 26/3130687785	3 556,86	3111	2020-12-31	41	120 067	Compras MN - v/Factura 3130687	3 556,86	
3111	2020-03-03	41	30 002	FG 20/001077	1 201,46	3111	2020-04-30	40	40 035	v/Fact. 1077	976,80	
3111	2020-03-03	41	30 003	FG 20/001081	1 654,97	3111	2020-04-30	40	40 036	v/Fact. 1081	1 345,50	
3111	2020-06-01	41	60 070	FT NV10/657	665,30	3111	2020-07-31	40	70 024	ft 657	818,32	
3111	2020-10-06	41	100 072	FT NV10/742	1 193,52	3111	2020-11-30	40	110 044	ft 742	1 193,52	
3111	2020-11-10	41	110 157	FT NV10/725	125,16	3111	2020-11-30	40	110 045	ft 725	125,16	
					<b>8 397,27</b>						<b>Total</b>	<b>8 016,16</b>

3111 - Compras-merc.-mercado nacional

que foram aceites como gastos os valores das facturas (com IVA incluído) registadas também na conta compras (€ 1.201,40 e € 1.654,97).

Só assim faz sentido a fundamentação aduzida pela Requerida de que a dedução do IVA mencionado nas duas faturas (€ 534,13), não foi aceite porque a Requerente já o tinha considerado como gasto através dos registos n.º 30 002 e n.º 30 003, diário 41, e descrição do doc. FG 20/001077 e FG 20/001081.

Ora, esta justificação não pode proceder porque não pode ser negada a dedução do IVA suportado, mediante a aplicação do método da afetação real, quando estão verificados os requisitos legais para a dedução, in casu, estabelecidos no artigo 23.º, n.º 2, do Código do IRC,

Na verdade, a Requerida não rejeita a dedução do IVA com fundamento na impossibilidade de se estabelecer uma conexão direta entre as aquisições tituladas pelas mencionadas facturas e a sua utilização em operações que conferem direito a dedução.

Ao contrário, o argumento invocado é que o IVA foi considerado como gasto dedutível em sede do IRC.

No entanto, é consabido que o IVA suportado nas aquisições e passível de dedução de acordo com as regras aplicáveis do Código do IVA afasta a sua aceitação como gasto dedutível

para efeitos do apuramento do lucro tributável, por não ser qualificável como um gasto incorrido ou suportado pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC (artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC).

Naturalmente, para evitar que haja um duplo benefício, resultante da cumulação do exercício do direito à dedução do IVA suportado e da sua aceitação como gasto dedutível, a correção teria de ser efetuada na esfera do IRC e não do IVA.

Pelo que, em face do que precede, a mencionada exclusão do direito à dedução do IVA, no valor de € 534,13, deve ser anulada, devendo o pedido proceder neste ponto.

#### **B) EM SEDE DO IRC – OMISSÃO DE RENDIMENTOS**

A Requerente começa por lembrar que a Autoridade Tributária procedeu à correção da matéria coletável no montante total de € 385.800,00 (V., artigos 58.º e 59.º PPA) com a qual não se conforma por considerar que a mesma é manifestamente ilegal.

No entanto, a referência àquela quantia deve ser tida como um lapso, porquanto, após a regularização voluntária, de € 38.300,00, a que procedeu, nos termos do artigo 58.º-A do RCPITA, o montante contestado é de €350.000,00 e não de €385.800,00.

Na sua essência, estão em causa os reflexos no lucro tributável da omissão do registo contabilístico da operação de venda do imóvel urbano, artigo n.º..., denominado "...", sito em "...", Alcabideche, pelo valor de €443.500,00.

A regra estabelecida no artigo 18.º, n.º 3, alínea a), do Código do IRC, determina que para a aplicação do princípio da periodização: “Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade.”

O entendimento da Requerida e da Requerente é coincidente no que respeita à aplicação da regra enunciada, o que vale por dizer que devem contribuir para o lucro tributável do exercício de 2020, tanto o rendimento correspondente ao valor da venda do referido imóvel como o gasto correspondente ao valor de aquisição do mesmo imóvel.

Deste modo, o ponto de discórdia reside precisamente na questão de saber se o custo de aquisição do imóvel já está refletido nos gastos suportados – como defende a Requerida – ou se, pelo contrário, como sustenta a Requerente o custo de aquisição encontra-se incorporado no valor do inventário final que transitou para o exercício seguinte e, como tal, não influenciou os resultados apurados no exercício de 2020.

A Requerente sustenta esta posição remetendo para o valor do inventário final e o valor da variação dos inventários inscrito na IES 2020, na demonstração de resultados por natureza, apurados com base nos elementos que figuram no documento n.º 14 - Mapa das Obras em Curso a 31-12-2020 junto aos autos.

Em conformidade com o RIT: “De acordo com os contratos de compra e venda, de 09/12/2020, este imóvel foi adquirido pelo valor de 350 000,00 €, através de permuta com o art.º 7948, e vendido na mesma data pelo montante de 443.500,00 €”.

Ou seja, tratou-se da aquisição de um bem imóvel que teve como destino a revenda imediata, portanto qualificado contabilisticamente como “Mercadoria” e como referido no RIT (Subsecção V.1.3.1): A conta de gastos 6111 – Mercadorias – CMVC apresenta um total de 1.441.234,72€. Este valor corresponde à compra de matérias-primas e à aquisição de imóveis que o contribuinte registou nas contas de compras, como se mostra no quadro infra:

<b>31 Compras</b>	<b>1 441 234,72</b>
3111 Compras-merc.-mercado nacional	658 776,91
3114 Compras-merc.- Obras	116 875,79
315 Compras-Lotes	670 000,00
317 Devoluções de compras	- 4 293,98
318 Descontos e abatimentos em compras	- 124,00
<b>6111 - Mercadorias - cmvc</b>	<b>1 441 234,72</b>

»

Como revela a desagregação da conta Compras, foram adquiridos “lotes” no montante de €670.000,00, que incluem a compra, em 09/12/2020, do imóvel designado por “lote ...” sito em .../..., por € 350.000,00 (Doc. 13 – Escrituras) e a compra, em 28/12/2020, do imóvel localizado em ...-Porto Salvo (...), por €320.000,00, este último também vendido no mesmo dia e pela mesma quantia (Doc. 5 – Escrituras).

Por sua vez, a análise dos elementos que figuram no Doc. n.º 14 – Mapa das Obras em Curso, que sintetizam os movimentos dos centros de custos (imóveis e serviços), permite constatar que, em 2020:

- (i) Houve afetação direta de despesas aos centros de custos (imóveis) no valor total de €2.741.394,52 e que a imputação de despesas indiretas ascendeu a €478.464,14);
- (ii) No montante das despesas diretas imputadas estão incluídos (V. pág. 9) os valores de aquisição do imóvel de ...-Porto Salvo (€ 320 000,00) e o valor de aquisição do imóvel designado por “lote ...” sito em .../... (€ 350.000,00);
- (iii) Somando ao valor do inventário inicial (€ 20.526.578,41) as despesas diretas e indiretas incorridas em 2020 – imputadas aos diferentes centros de custos – e deduzindo os custos de produção ou de aquisição dos imóveis vendidos (excluída a venda do imóvel “lote ...” sito em ...-...), no total de € 6.389,821,36, obtém-se o valor do inventário final, no valor de € 17.356. 615,71;

A diferença de €85 339,71 entre o valor do inventário final em 31/12/2020 utilizado no cálculo da variação dos inventários que figura na Demonstração dos Resultados por Naturezas, de € -3.084.622,99, e o valor referido em (iii) resulta de erros técnicos assumidos pela Requerente de € 85 411,63 no saldo final e de € 71,93 no saldo inicial do Centro de Custos - ... .. Lote 3 (cfr Subsecção IV. 1.3 RIT e Anexo 2),

Em suma, apesar dos erros técnicos assinalados, é inegável que os elementos constantes do Mapa das Obras em Curso (Doc. n.º 14) levam a concluir que o custo de aquisição do imóvel designado por “lote ...” sito em .../... integra (erradamente) o valor do inventário final em 31/12/2020, e como tal não está reflectido na variação dos inventários nem nos resultados do exercício.

Por conseguinte, ainda que a omissão do registo da operação de venda do imóvel designado por “lote ...”, sito em .../... se deva a um erro manifesto assumido pela Requerente (V. entre outros, artigos 68.º, e 69.º PPA), a consideração como rendimentos de 2020 do valor de venda impõe que seja tido em consideração, por força do disposto no artigo 18.º, n.º 3, alínea a) do Código do IRC, o correspondente custo de aquisição.

Aliás, a Requerida não demonstra como é que a variação dos inventários (finais e iniciais), no ano 2020, de - € 3.084.622,99, calculada com base no valor do inventário final em 31/12/2020, integra o imóvel em causa.

A Requerida tem razão quando afirma que um imóvel vendido em 2020 não pode integrar o inventário final mas esta asserção seria válida se a operação de venda e a concomitante saída do bem imóvel da esfera patrimonial da Requerente tivessem sido registadas adequadamente na contabilidade, o que na realidade não sucedeu.

A Requerida fundamenta a sua posição em dois argumentos: o primeiro, assenta na desvalorização da eficácia probatória do Doc. n.º14 - Mapa das Obras em Curso, que pretende seja “impugnado para todos os efeitos legais” com a alegação de que se trata de um mero documento elaborado internamente pela Requerente, sem qualquer registo contabilístico

---

averbado que ateste a sua idoneidade e portanto nunca seria apto a servir o propósito probatório pretendido.

O segundo argumento chama à colação os inventários a 31.12.2020, comunicados pela Requerente a 01.03.2021 (Doc. n.º 1 junto à Resposta) dos quais não consta o imóvel “Lote ...” sito em .../ ... .

No atinente ao primeiro argumento, que se prende com o valor probatório do Mapa das Obras em Curso, que sintetiza os valores totais dos movimentos ocorridos nos centros de custos (imóveis), não deixa de ser estranho, porquanto, é referido no RIT (Subsecção IV.1.3) que para a validação da variação dos inventários foram solicitados esclarecimentos e analisada informação disponibilizada (mapas de apoio e extratos de centros de custos) sem que tivesse sido feita qualquer censura sobre a veracidade e fiabilidade dos valores em causa, excetuando a evidenciação de algumas discrepâncias de valores, aliás, confirmadas pela própria Requerente.

Contudo, não deixa de assistir razão à Requerida, quando refere que o imóvel em causa não deveria ter sido inscrito no mapa de “apuramento de obras em curso” porque foi adquirido e destinado à venda imediata, consubstanciando, de acordo com os normativos contabilísticos, uma mercadoria (conta 32 – Mercadorias), mas esta incoerência entre o título do mapa e o seu conteúdo (que inclui também produtos acabados e serviços) não permite concluir que o valor do imóvel não esteja incluído (ainda que erradamente) no valor do inventário final.

O segundo argumento invocado pela Requerida aponta a divergência existente entre o Mapa das Obras em Curso (Doc. n.º 14) e os inventários a 31.12.2020, comunicados à AT, nos termos previstos no artigo 3.º-A do decreto-lei n.º 198/2012 de 24 de agosto, pela própria Requerente a 01.03.2021 (cfr. Doc. 1, junto à Resposta).

De facto, o confronto entre os elementos constantes dos dois documentos revela que da listagem dos imóveis comunicados à AT, identificados como Produtos e Trabalhos em Curso, não estão incluídos alguns imóveis.

Além da omissão do imóvel designado por “Lote ...” sito em .../... que já tinha sido vendido em 31/12/2020 e, portanto, não deveria constar, estão ainda omissos entre outros: o imóvel (terreno para construção) adquirido em 13/02/2020 (Doc. n.º 18 – Escritura) designado por Lote ... e ... que por erro contabilístico, foi contabilizado como tendo sido vendido; o lote 5 ... (centro custos 11170); o Lote ... (centro custos 11154); e o Lote ... (centro de custos 11145).

Aliás, a não ser a desorganização contabilística e a falta de rigor que reinavam na Requerente, não se compreende a razão pela qual a elaboração da lista dos bens que integravam os inventários em 31/12/2020, comunicados à AT em 01/03/2021, portanto, antes do encerramento das contas do exercício de 2020, não alertou os responsáveis para a omissão do registo contabilístico da venda do “lote ...” sito em .../... .

É certo que, em 2021, a obrigação de comunicação à AT dos inventários prevista no artigo 3º-A do Decreto-Lei nº 198/2012, de 24 de agosto, não exigia a valorização dos inventários, mas isso não serve de desculpa para as omissões praticadas na lista dos imóveis constante do inventário final a 31/12/2020.

Aqui chegados, pode concluir-se que, apesar das abundantes irregularidades, deficiências e incoerências contabilísticas já postas em evidência (e que a Requerente reconhece), a informação que oferece maior grau de plausibilidade é que serviu de base do apuramento do inventário final a 31/12/2020 e ao cálculo da variação dos inventários é a fornecida pelo “Mapa das Obras em Curso” que tem na sua génese os centros de custos abertos na contabilidade analítica para cada um dos imóveis.

Por conseguinte, a consideração como gasto dedutível do custo de aquisição do designado “Lote ...” sito em ...-..., no montante de € 350.000,00, implica a diminuição do inventário final (de € 17.441.955,42 para € 17.091 955,42) e o consequente impacto negativo no valor da variação dos inventários finais e iniciais (de - € 3.084.622,99 para - € 3.434.622.99).

---

Posto isto, a pretensão da Requerente de dedução do custo de aquisição o imóvel designado por “lote ...” sito em .../..., no montante de € 350.000,00 deve ser atendida, para dar cumprimento ao disposto no artigo 18.º, n.º 3, alínea a) do Código do IRC, devendo o pedido arbitral proceder neste ponto.

### **C) DEPRECIAÇÕES RELATIVAS A UMA VIATURA**

A Requerente, na Reclamação Graciosa e no PPA contestou a legalidade dos fundamentos da desconsideração como gasto dedutível do montante de € 9.600,00, da quota anual de depreciação relativa ao veículo Porsche modelo Taycan 4S, adquirido no mês de dezembro de 2020, por € 76.799,00.

No entanto, na pendência do processo arbitral, como assinala a Resposta da Requerida procedeu-se à anulação parcial da correção, aceitando como gasto dedutível o valor de € 7.812,50, correspondente à quota anual de depreciação calculada pelo método da linha reta (ou das quotas constantes) mediante a aplicação da taxa de 12,5% (50% da taxa máxima) ao limite legal do valor de aquisição (€ 62.500,00) estabelecido pelo disposto no artigo 34.º, n.º 1, alínea e), do Código do IRC e artigo 1.º da Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, na redação que lhe foi conferida pelo artigo 24.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

Por conseguinte, o excesso da quota anual de depreciação do veículo em causa, de € 1.787,50 (€9.600,00 - € 7.812,50) não pode ser anulado, porque resulta da aplicação dos preceitos legais aplicáveis, designadamente o artigo 23.º, n.º 2, alínea g) e artigo 34.º, n.º 1, alínea e), do Código do IRC. Improcede assim o pedido quanto a este ponto.

### **D) DA CONSIDERAÇÃO DO IVA LIQUIDADO COMO UM GASTO DEDUTÍVEL EM SEDE DE IRC**

Relativamente ao IVA liquidado pelos Serviços da Requerida sobre aquisições de bens e serviços de construção civil, no montante de €127.616,10, em resultado do incumprimento da obrigação de autoliquidação, nos termos dos artigos 1.º e 2.º, n.º 1, alínea j) do Código do IVA, a Requerente contesta a sua não aceitação como gasto fiscalmente dedutível como gasto em sede de IRC, nos termos do artigo 23.º, n.ºs 1 e 2, alínea f) do Código do IRC.

Com efeito, o IVA liquidado incidiu sobre aquisições de bens e serviços alocados a operações isentas de IVA, nos termos do artigo 9.º, n.º 30 do Código do IVA, logo não pode ser exercido o direito à dedução, nos termos do artigo 20.º do Código do IVA.

Sobre esta pretensão da Requerente, o entendimento dos SIT, expresso no RIT (Subsecções V.3.1 e X.2 1) é clarificador no sentido de que existe “enquadramento legal para que possa ser aceite como gasto dedutível fiscalmente. No entanto, porque esse IVA/gasto tem associado a si os vários centros de custos, diga-se imóveis), não é da competência da AT fazer essa imputação”.

Portanto, ficou claro, desde logo, que o encargo relativo ao IVA liquidado sobre as aquisições de bens e serviços de construção influencia o lucro tributável nos exercícios em que os imóveis aos quais é imputado forem vendidos, na medida em que aquele gasto integra os respetivos custos de produção.

De facto, é no quadro da contabilidade analítica que a Requerente individualiza, em centros de custos específicos, cada um dos imóveis procedendo à imputação de todos os custos diretamente respeitantes a cada uma das obras em curso, entre estes, os custos das empreitadas e subempreitadas e à repartição das despesas indiretas, com base em critérios definidos internamente.

Portanto, é manifesto que a AT não poderia substituir-se à Requerente na tarefa de associar o IVA de cada fatura aos centros de custos a que os bens e serviços foram imputados, por isso, se afigura infundada a posição da Requerente de considerar “indiscutível que em sede de procedimento tributário, a Autoridade Tributária tinha, durante o procedimento de inspeção

tributária, a obrigação de verificar e validar os imóveis alienados pela Requerente para consideração, como gasto, do IVA pago por esta.”

No entanto, a Requerente veio a apresentar com o PPA documentação que contém informação tida como relevante para proceder à imputação do IVA aos imóveis vendidos em 2020, sendo que um dos documentos (Doc. n.º 16) fornece a alocação do IVA suportado por centro de custos e o outro documento (Doc. n.º 17) contém as cópias das faturas cujo IVA liquidado e suportado se pretende considerar como gasto dedutível do exercício de 2020.

Com o propósito de colmatar as insuficiências no cumprimento do ónus probatório a Requerente disponibilizou informação complementar com a junção aos autos em 28/11/2025, de cópias das escrituras dos imóveis vendidos durante o ano 2020 (Docs. n.ºs 5 a 14).

Dado que os elementos fornecidos pela Requerente apenas respeitam ao IVA liquidado no montante de IVA de €69. 763,16, tal significa que, porventura, o valor restante (€ 57 852,94 = € 127.616,10 - € 69. 763,16) respeita a faturas de aquisição de bens e serviços imputados a imóveis vendidos nos anos seguintes.

E prova cabal disso é que a Requerente termina a petição que seja considerado como gasto dedutível em IRC, no período de tributação de 2020 sob pena de uma grave violação do princípio da tributação pelo lucro real bem como do princípio da capacidade contributiva, o montante de €69. 763,16 e adicionalmente, requer que a AT proceda à correção das liquidações devidas dos períodos de tributação seguintes, tendo presente que os restantes imóveis também já foram vendidos.

A documentação adicional facultada permitiu à Requerida, conforme refere no Requerimento apresentado em 05/01/2026, proceder a “uma análise exaustiva do descritivo inscrito em cada uma das faturas em apreço com o cruzamento das escrituras dos imóveis alienados”, concluindo que “apenas se mostra comprovada a alocação realizada pela Requerente no montante global de IVA suportado de € 26.898,97”, juntando documento “Alocação de IVA – Análise da AT”.

Em consonância, por despacho da Subdiretora-Geral dos Impostos sobre o Rendimento, de 15.12.2025, foi anulado parcialmente o ato objeto do presente PPA, nos termos que infra se transcrevem: «... face aos novos elementos juntos aos autos e agora analisados, confirma-se a efetiva transmissão dos imóveis naquele ano, sendo o valor do IVA suportado pela Requerente e comprovadamente respeitante a esses imóveis a aceitar como fiscalmente dedutível como gasto nos termos do artigo 23.º do CIRC, no valor de € 26.898,97 (valor cuja afetação aos imóveis alienados se encontra documentalmente comprovada, conforme ficheiro “Alocação IVA – Análise AT.pdf”).

As diferenças nos valores apurados pela Requerente e pela Requerida no tocante à imputação do IVA aos imóveis vendidos em 2020 estão espelhadas no quadro infra:

Centro de Custos	Identificação dos imóveis vendidos	Documentos - Escrituras	Imputação do IVA pela Requerente	Alocação IVA – Análise AT
11142	... Lote ...	Doc n.º 5	€6.81,89	€2.047,00
11053	...	Doc. n.º 6	€8 440,08	€3.335,23
11134	...	Doc. n.º 7	€10.395,74	€2.300,00
11129	...	Doc. n.º 8	€24.138,63	€13.462,36
11128	...	Doc. n.º 9	€4.126,80	-----
11131	...	Doc. n.º 10	€ 579,43	€579,43
11136	...	Doc. n.º 11	€3.755,90	€358,80
11135	... Lote ...	Doc. n.º 12	€1.205,32	-----

11139	... Lote ...	Doc. n.º 13	€8.065,48	€2.532,25
11137	... lote ...	Doc. n.º 14	€ 2.283,90	€2.283,90
14021	Obras para terceiros	-	€690,00	-----
Totais			€69.763,16	€ 26.898,97

A Requerida refere que procedeu a um escrutínio mais minucioso das faturas, mas não explicita os critérios utilizados para associar as facturas (e o IVA) a cada imóvel vendido, excepto quanto ao montante de € 690,00, imputado pela Requerente ao Centro de Custos 14021, com a designação “Obras para Terceiros”, sem que tenha sido apresentada qualquer documentação de suporte.

No entanto, tudo leva a crer que um dos fundamentos que presidiu à não imputação do IVA aos imóveis vendidos em 2020 seja a falta de indicação precisa ou uma identificação incompleta do imóvel, nas faturas. Por exemplo, a menção no descritivo da factura “Quinta ...”, sem identificar o lote, embora na factura tenha sido apostado manualmente o centro de custos correspondente, levou à não associação do IVA ao imóvel em causa.

No entanto, dispõe o art.º 23.º, n.º 1 do Código do IRC que *"são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC"*.

Se até à introdução da redação do art.º 23.º do Código do IRC dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, a norma em causa referia expressamente o conceito de *indispensabilidade* do gasto para efeitos da sua dedução em sede de determinação do lucro tributável, tal conceito deixou de ter expressa previsão legal.

Tal não significa, contudo, que não se deva admitir atualmente o conceito de *indispensabilidade* para efeitos de apuramento de um gasto como dedutível para efeitos fiscais. Na verdade, volvidos cinco anos da introdução da nova redação do artigo 23.º do Código do IRC, a doutrina e jurisprudência (judicial e arbitral) continuam a defender a presença deste conceito, admitindo como gasto dedutível para efeitos de determinação da matéria coletável, *«todo o gasto decorrente da gestão realizado na prossecução do objeto societário, excluindo-se assim todo o gasto que seja estranho a tal prossecução.»*

Ora, da análise efetuada aos factos apresentados e perante a prova produzida na audiência, e atentos os requisitos de aplicação do artigo 23.º do Código do IRC, não se revela possível o afastamento de que os mesmos foram incorridos no interesse da empresa, sendo manifesta a sua adequação atendendo à regular prossecução do objeto societário (e portante à atividade económica desenvolvida pela Requerente), não tendo ficado comprovada qualquer outra motivação.

Atendendo à natureza da argumentação suscitada pela Requerida, entende este Tribunal, na senda do entendimento exposto na Decisão prolatada no Processo n.º 102/2020-T do CAAD, que *«O artigo 23.º do CIRC não se reconduz a uma norma antiabuso, que pudesse ser utilizada em substituição do artigo 38.º, n.º 2, da LGT (...)»* Na sequência da análise realizada ao caso, concluiu então o Tribunal, com o qual se concorda, que *«Cada norma tem um conteúdo prescritivo diverso – e o art. 23.º do CIRC não funciona como uma norma anti abuso substitutiva daqueles outros preceitos.»*

Pelo que, *«Continuando na mesma linha de raciocínio do Acórdão 4/2/2020, emitido no processo 191/2019, deste Centro “O art. 23.º do CIRC limita o seu raio de ação à não dedução fiscal dos gastos assim contabilizados, mas que, quando contraídos (ou os investimentos efetuados) não se inserem no interesse económico da Sociedade, mas servem interesses extra societários, dos administradores ou de terceiros. Suponhamos que uma Sociedade suporta os juros de um financiamento por si contraído para efetuar um investimento apenas em benefício privado de um sócio ou administrador (e isso não é reconduzido a um rendimento em espécie da pessoa singular). Ou que se financia na banca para entregar essa quantia financeira a terceiro, sem qualquer contrapartida, fora do grupo ou fora do seu objeto*

*social. Nesses casos, os juros que vier a suportar com esses fundos não são fiscalmente dedutíveis porque não foram (ab initio e para sempre) aplicados na exploração da Sociedade.”*

Sobre o caso dos autos, não há convicção deste Tribunal de que as operações económicas subjacentes se reconduziram a esquemas abusivos para obtenção de ganho fiscal. Sendo este o entendimento da Requerida, a fundamentação deveria recair no artigo 38.º, n.º 2 da LGT e não no art.º 23.º do Código do IRC, quanto às situações já identificadas. Quando essas normas referem que, para a respetiva aplicação, os negócios devem ser principalmente dirigidos à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos, torna-se necessário demonstrar, entre outros factos, que na operação em apreço foram obtidas vantagens fiscais e que a obtenção destas foi objectivo essencial ou principal visado pelo contribuinte.

Ora é a prova da existência dessas vantagens e da motivação fiscal que, no caso, não se afigura, pelo menos, evidente. E, ainda que se pudessem suscitar algumas dúvidas quanto a ter sido essa ou não, a finalidade essencial ou principal das operações comerciais objetivamente efetuadas, a verdade é que sempre essa dúvida teria de ser valorada a favor do sujeito passivo à luz do disposto nos artigos 74.º da LGT e 100.º do CPPT.

Por tudo o exposto, deve ser considerada a dedução como gasto do IVA liquidado e suportado, no montante de IVA € 42.864,19, procedendo o pedido neste ponto.

#### **E) VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS NÃO REFLECTIDAS NO RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO**

A correcção promovida pelos SIT a título de variações patrimoniais não reflectidas no resultado líquido ascendiam ao montante de €217.884,72 e respeitavam a dívidas a fornecedores que constituíam uma obrigação efetiva, tendo sido objecto de desreconhecimento contabilístico e considerado tal valor como um acréscimo de rendimentos.

Porém, como na pendência do processo arbitral, a Requerida procedeu a uma anulação parcial desta correção, no valor de € 208.435,24, o diferendo existente passou a centrar-se apenas na variação patrimonial positiva de € 9.449,48 originada por um erro contabilístico de

---

natureza material resultante da movimentação de duas contas em nome do mesmo fornecedor e pelos mesmos montantes.

Trata-se da conta 221110242 – B... Lda que, no final do período de tributação de 2020, tinha um saldo em aberto no montante de € 9.449,48, apesar de a Requerente alegar que a dívida em causa estava integralmente liquidada, mas reconhecendo que o respetivo pagamento não foi objeto de registo contabilístico.

A par dessa conta, existia a conta 221110375 – B..., Lda, referente ao mesmo fornecedor, com dois registos contabilísticos de igual valor, um a crédito e outro a débito, correspondentes ao montante de €9.449,48, encontrando-se assim esta conta saldada a 31-12-2020.

Ora, a prova documental (Doc. n.º 21) do alegado pagamento do saldo da conta 221110242 – B... Lda contém a descrição “Trf. Nbnnet 3254527310 P/B...”, indicando igualmente o número da conta 221110375 - Vidreira Central de Polima Abóbada, Lda, o que denota que o saldo credor desta última conta foi regularizado, mediante a contabilização do respetivo pagamento, tal como consta do extrato bancário.

Donde resulta que o saldo de € 9.449,48 evidenciado na conta do fornecedor 221110242 –B... Lda., constitui uma duplicação contabilística do valor em causa (e conseqüente registo duplicado de gastos no período de tributação de 2020), pelo que a sua anulação traduz-se num acréscimo do capital próprio ou seja, numa variação patrimonial positiva não refletida no resultado líquido, que deve influenciar o lucro tributável, nos termos do artigo 21.º do Código do IVA.

Pelo acima exposto, não deve ser anulada esta correção por não enfermar de qualquer ilegalidade, improcedendo o pedido neste ponto.

#### **IV.2.C. QUANTO AO PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

No caso presente, será inquestionável que, na sequência da consagração da ilegalidade dos atos de liquidação, haverá lugar a reembolso do imposto por força do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, e do artigo 100.º da LGT passando, necessariamente por aí o restabelecimento da “situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”.

A Requerente pede juros indemnizatórios. No caso concreto:

- A Requerente procedeu ao pagamento dos montantes liquidados de IRC e do IVA dentro dos prazos para pagamento voluntário;
- A Requerente deduziu Reclamação Graciosa contra as referidas liquidações adicionais de IRC e do IVA, e juros compensatórios, apresentada no dia 19 de novembro de 2024, junto do Serviço de Finanças de Cascais - ..., a que foi atribuído o n.º ...2024...;
- A Autoridade Tributária não se pronunciou sobre a Reclamação Graciosa dentro do prazo legal, presumindo-se assim a ocorrência de indeferimento tácito, à luz do disposto no artigo 57.º, números 1 e 5 da LGT.

Assim sendo, têm a Requerente, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril, direito a juros indemnizatórios calculados com base na quantia a reembolsar, contados desde a data de pagamento voluntário do imposto, até à data em que vier a ser processada a nota de crédito, à taxa legal supletiva.

## **V. DECISÃO**

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Declarar a inutilidade superveniente da lide no que diz respeito:
  - a. Depreciações relativas a viatura ..., no valor de € 7.812,50;
  - b. Variações Patrimoniais Positivas não refletidas no resultado líquido, no valor de € 266.135,24;
  - c. Dedução do IVA liquidado e suportado sobre aquisições de bens e serviços de construção civil, no montante de € 26.898,97.
- b) Julgar improcedentes os seguintes pedidos:
  - a. Quanto à não dedução como gasto de uma parte do valor da depreciação relativa à viatura ..., no montante de € 1.787,50;
  - b. Quanto às Variações Patrimoniais Positivas não refletidas no resultado líquido, de € € 9.449,48.
- c) Julgar procedentes os seguintes pedidos, com as legais consequências, incluindo o pagamento dos juros indemnizatórios:
  - a. Quanto ao IVA indevidamente deduzido. no valor de € 534,13;
  - b. Quanto ao não reconhecimento do gasto relativo ao custo de aquisição (no valor de € 350 000,00) de um imóvel vendido em 2020.
  - c. Quanto à desconsideração como gasto, nos termos do artigo 23.º do CIRC, do IVA liquidado e não dedutível, no montante de €€ 42.864,19

## VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **198.623,99**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Notifique-se.

Lisboa, 18 de março de 2026

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Sérgio Santos Pereira)

(Maria dos Prazeres Lousa)

(com declaração de voto)

#### Declaração de voto

Não acompanho o sentido da decisão arbitral de considerar como gasto dedutível do exercício de 2020, nos termos do artigo 23.º do Código do IRC, do IVA liquidado esuportado pela Requerente, no montante de € 42.864,19.

Não está em causa, como bem declarou a AT, o princípio da qualificação do IVA não passível de dedução, à luz das disposições legais do respetivo Código, como gasto dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável mas, antes, a definição do período de tributação em que se consideram preenchidos os requisitos legais e materiais necessários para que a dedução do gasto possa ser efectivada.

É que, atenta a natureza da atividade desenvolvida pela Requerente, o IVA liquidado e suportado sobre as aquisições de bens e serviços de construção civil fica incorporado no custo de produção dos imóveis e, portanto, a dedução do correspondente gasto só se efectiva no período de tributação em que se verificar a venda dos imóveis, em observância do princípio da periodização enunciado no artigo 18.º do Código do IRC.

Ora, in casu, incumbindo à Requerente fazer prova da imputação do IVA liquidado e não deduzido relacionado com aquisições de bens e serviços de construção civil efetuadas

durante o exercício de 2020, incorporados no custo de produção de imóveis vendidos durante o mesmo período, foi junta aos autos documentação contendo elementos relevantes para efeitos da alocação do IVA no montante de € 69.763,16.

No entanto, o escrutínio rigoroso e exaustivo dos elementos facultados pela Requerente permitiu concluir que apenas fornecem evidência clara e inequívoca sobre a conexão da IVA liquidado e não dedutível aos imóveis vendidos durante o exercício de 2020, no montante de € 26.898,97, designadamente por omissões no descritivo das faturas impeditivas da identificação dos concretos imóveis a que respeitam as aquisições de bens e serviços subjacentes à liquidação do IVA.

As deficiências detetadas nas faturas obstaculizam a validação da imputação do IVA liquidado e não dedutível aos imóveis vendidos no ano de 2020 realizada pela Requerente no montante de € 69.763,16, mostrando-se como não comprovada a imputação do IVA no montante de € 42.864,19.

Em consequência, por se tratar da comprovação de elementos que se prendem com o preenchimento de um dos requisitos essenciais ao cumprimento do princípio da periodização, enunciado no artigo 18.º do Código do IRC, não se acompanha o argumento invocado de que “ainda que se pudessem suscitar algumas dúvidas quanto a ter sido essa ou não, a finalidade essencial ou principal das operações comerciais objetivamente efetuadas, a verdade é que sempre essa dúvida teria de ser valorada a favor do sujeito passivo à luz do disposto nos artigos 74.º da LGT e 100.º do CPPT”.

(Maria dos Prazeres Lousa)