

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 737/2025-T

Tema: IRC – Gasto dedutível em sede de IRC

SUMÁRIO

Ao abrigo do artigo 23.º, do Código do IRC, a dedutibilidade de um gasto em sede de IRC está intimamente associada a uma questão de prova: prova de que esse gasto existiu, prova de que o mesmo tem um “business purpose” e prova de que a documentação que o suporta cumpre os requisitos legalmente exigidos.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (Presidente e Relatora), Filipa Barros e José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., LDA.**, sociedade comercial com o número de identificação de pessoa colectiva..., com sede na Rua ..., ..., ..., em Loures (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) n.º

- 2025... , de 24.03.2025, referente ao exercício de 2021, no montante total de € 159.859,72, emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 18.08.2025, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 19.08.2025.
 3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 4. As partes foram notificadas dessa designação em 06.10.2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
 5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 24.10.2025.
 6. Por despacho datado de 24.10.2025, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta, remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a prova de produção adicional.
 7. Em 25.11.2025, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos cópia do processo administrativo, tendo-se defendido por excepção e por impugnação, pugnando, respectivamente, pela sua absolvição da instância e do pedido.

8. Por despacho datado de 25.11.2025, foi a Requerente notificada para, querendo, exercer o direito ao contraditório quanto à matéria de exceção invocada pela Requerida na sua resposta.
9. Em 05.12.2025, a Requerente apresentou requerimento nos termos do qual se pronunciava sobre a matéria de exceção arguida pela Requerida na sua resposta, pugnando pela sua improcedência.
10. Por despacho de 18.12.2025, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais, previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT, já que não haveria necessidade de produção de prova testemunhal.
11. Nesse mesmo despacho, foi concedida às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas facultativas, em prazo simultâneo de 15 (quinze) dias a contar da respectiva notificação. Foi igualmente fixado à Requerente o prazo de 15 (quinze) dias para proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente e juntar aos autos o respectivo comprovativo, tendo ainda sido comunicado que a decisão final seria proferida até ao dia 24 de Abril de 2026.
12. Em 30.12.2025 e 31.12.2025, a Requerente juntou aos autos o comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente e apresentou as suas alegações escritas, respectivamente.
13. Em 19.01.2026, a Requerida apresentou, igualmente, as suas alegações escritas.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

§1 Posição da Requerente

14. A Requerente sustenta o pedido que formula, alegando, em síntese, o seguinte:
- a. A Requerida, ao qualificar como liberalidade o pagamento do montante de € 640.000,00, em resultado da revogação de um contrato-promessa de compra e venda (“CPCV”), não teve em conta a natureza jurídica e económica deste contrato nem das indemnizações por perda de sinal;
 - b. Tendo presente o artigo 442.º, n.º 2, do Código Civil, o incumprimento do CPCV por parte do promitente-vendedor obriga-o a devolver o sinal em dobro ao promitente-comprador, pelo que se está perante uma obrigação contratual decorrente de tal incumprimento e não de uma liberalidade;
 - c. Tendo em conta o objecto social da Requerente que inclui a compra, a venda e a gestão de bens imóveis, a celebração de CPCVs é prática comum e necessária no âmbito do exercício dessa actividade imobiliária, tal como o são as responsabilidades contratuais decorrentes da celebração desses contratos;
 - d. O pagamento de indemnizações por perda de sinal, decorrente da revogação de CPCVs, é um risco inerente à actividade imobiliária que exerce;
 - e. Os gastos incorridos no âmbito da actividade empresarial devem ser analisados numa perspectiva económica-empresarial, devendo ser considerados dedutíveis desde que relacionados com a obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a IRC;
 - f. O que é o caso do pagamento dos € 640.000,00, o qual decorre directamente da actividade imobiliária da Requerente, estando relacionado com a aquisição de um imóvel que se destinava à revenda ou exploração.
 - g. A revogação do CPCV e o conseqüente pagamento da indemnização são, portanto, gastos necessários e inevitáveis no âmbito da actividade da Requerente, devendo ser considerados dedutíveis para efeitos fiscais, ao abrigo do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC;

- h. Por outro lado, no que respeita à alegada falta de pagamento de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (“IMT”), no prazo legal, não existe qualquer infracção por parte da Requerente, uma vez que o respectivo pagamento foi realizado em 02.12.2024, na sequência de um pedido de liquidação; e
 - i. A regularização do pagamento do imposto afasta a configuração de qualquer infracção, uma vez que a obrigação foi cumprida antes da instauração de qualquer processo de execução fiscal ou aplicação de coimas, pelo que inexistente justificação para aplicação de sanções à Requerente.
15. Em resposta à excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral arguida pela Requerida, a Requerente alegou, ainda e em síntese, o seguinte:
- a. Não formulou um pedido autónomo, abstracto ou principal no sentido de obter uma mera declaração de inexistência de infracção num vazio processual;
 - b. O Tribunal Arbitral, ao apreciar a legalidade de um acto tributário, deve analisar a totalidade dos pressupostos de facto e de Direito que sustentam o acto administrativo;
 - c. A questão da infracção surge apenas como um aspecto fundante desse acto; e
 - d. Neste contexto, a excepção invocada pela Requerida é inaplicável, pois versa sobre uma realidade processual distinta (recurso de decisão condenatória em processo sancionatório) e não sobre a análise de um acto de liquidação tributária no qual se discute um dos seus fundamentos.

§2 Posição da Requerida

16. Em síntese, a Requerida alega o seguinte, na sua resposta:
- a. O tribunal arbitral carece de competência material para apreciar e decidir pretensões relativas à inexistência de infracção tributária prevista no Regime Geral das Infracções Tributárias (“RGIT”);

- b. A competência material atribuída pelo RJAT não abrange a apreciação de actos inseridos em processos de contra-ordenação, nem, em concreto, a declaração de existência ou inexistência de infracções tributárias, matérias que se encontram estritamente reguladas pelo RGIT;
- c. Peticionando a Requerente a declaração de inexistência de infracção, matéria que extravasa o âmbito da legalidade de actos tributários previstos no RJAT, verifica-se a incompetência material do tribunal, a qual deverá ser declarada, com a consequente absolvição da instância da Requerida em relação a esta pretensão;
- d. A dedutibilidade fiscal de um gasto em sede de IRC depende da sua indispensabilidade para a obtenção ou garantia dos rendimentos sujeitos a imposto;
- e. É este requisito da indispensabilidade, associado quer à realização de rendimentos, quer à manutenção da fonte produtora, que assume natureza delimitadora dos custos fiscalmente relevantes;
- f. A indispensabilidade de um custo tem sido jurisprudencialmente interpretada como um conceito indeterminado de necessário preenchimento casuístico, em resultado de uma análise de perspectiva económica-empresarial, aferindo-se a relação de causalidade económica entre a assunção de um encargo e a sua realização no interesse da empresa em função do respectivo objecto social;
- g. A simples conexão formal do encargo com a actividade da empresa, bem como a sua mera contabilização, são insuficientes, por si só, para o qualificar como custo dedutível, sendo igualmente necessário que tal encargo seja efectivamente suportado no interesse do sujeito passivo;
- h. Neste caso, tendo as partes excluído no CPCV qualquer devolução em dobro e limitado o regime à restituição em singelo, foi apenas através do acordo de revogação que a Requerente passou a assumir a obrigação de devolver o sinal em dobro;
- i. Nessa medida, e no caso, a revogação do CPCV, com a consequente restituição do sinal em dobro por parte da Requerente, só pode ser entendível, à luz da

- racionalidade económica, como uma liberalidade não indispensável à realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora;
- j. Não se nega que as responsabilidades contratualmente assumidas devem integrar o adequado equilíbrio entre gastos e rendimentos associados ao exercício de uma actividade comercial;
 - k. Todavia, o núcleo da questão reside na racionalidade económica - ou, mais rigorosamente, na sua ausência, - subjacente ao acordo de revogação do CPCV, o qual, na data da sua celebração, impôs à Requerente condições substancialmente mais desfavoráveis, do ponto de vista financeiro, sem que esta estivesse obrigada a aceitá-las, por não estarem em consonância com o originalmente estabelecido;
 - l. A Requerente não logrou demonstrar sequer o efectivo pagamento do sinal pelo promitente-comprador, elemento essencial para que pudesse nascer qualquer obrigação de restituição, pelo que só pode concluir-se que o montante em causa corresponde a uma assunção voluntária de encargos pela Requerente - a uma liberalidade - alheia a qualquer imposição contratual ou necessidade económica;
 - m. A assunção de um custo sem fundamento contratual e sem benefício económico discernível, que não pode satisfazer, nem satisfaz, o critério da indispensabilidade previsto no artigo 23.º, do Código do IRC, razão pela qual o montante em causa não pode ser fiscalmente aceite como gasto;
 - n. Acresce que o gasto correspondente à devolução do sinal em dobro, no montante de € 640.000,00, foi registado na contabilidade da Requerente, sem qualquer documento comprovativo, sendo que apenas dois anos após esse registo contabilístico inicial e com valor distinto (€ 650.000,00) daquele então contabilizado é que a Requerente veio a incluir na sua contabilidade um documento de suporte àquela contabilização;
 - o. A confusão factual e documental que permeia toda a operação, a que acresce a inexistência de qualquer comprovativo do alegado pagamento do sinal, bem como a total ausência de registo contabilístico do seu recebimento, torna inviável

- reconhecer qualquer pretensa devolução - muito menos em dobro - como um gasto efectivo e dedutível;
- p. O gasto em questão, por ser fruto de uma decisão aparentemente sem outra justificação plausível que não a mera liberalidade, sem contrapartida económica, não cumpre o critério da indispensabilidade e, conseqüentemente, não pode ser aceite como custo dedutível em IRC, nos termos do artigo 23.º, do respectivo Código;
 - q. Em relação à questão da liquidação e pagamento do IMT, a Requerente apenas apresentou o pedido de liquidação em 06.09.2024, mais de três anos após o termo do prazo legal, e procedeu ao pagamento do imposto apenas em 02.12.2024, não observando o prazo nem a obrigação de pagamento imediato decorrente do artigo 38.º, n.º 2, do Código do IMT;
 - r. A circunstância de a Requerente ter procedido à regularização desse pagamento, após o início do procedimento inspectivo e mais de três anos após o termo do prazo legal, embora relevante para efeitos de eventual dispensa de coima nos termos do artigo 29.º do RGIT, não tem qualquer efeito extintivo quanto à própria infracção tributária, limitando-se a produzir, eventualmente, efeitos quanto à sanção pecuniária, mas não quanto à própria verificação do ilícito.

III. SANEAMENTO

- 17. Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar a excepção enunciada pela Requerida na sua Resposta.

§ Incompetência do tribunal

- 18. O âmbito de competência material dos tribunais constitui matéria de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, cumprindo, por isso e antes de

tudo o mais, proceder à sua apreciação, em conformidade com o previsto nos artigos 16.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 13.º, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, e 96.º e 98.º, do Código de Processo Civil (“CPC”), subsidiariamente aplicáveis por remissão, respectivamente, das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

19. Como ensinava Manuel Domingues de Andrade (em *“Noções Elementares de Processo Civil”*, págs. 88 e ss.), a competência dos tribunais “[é] a medida de jurisdição dos diversos tribunais; o modo como entre eles se fracciona e reparte o poder jurisdicional”, sendo que a *“Competência abstracta dum tribunal é a medida da sua jurisdição; a fracção do poder jurisdicional que lhe é atribuída; a determinação das causas que lhe tocam”* e a *“Competência concreta dum tribunal, trata-se (...) da sua competência para certa causa. É o seu poder de julgar (exercer actividade processual) nesse pleito; a inclusão deste na fracção de jurisdição que lhe corresponde”*.
20. A competência material do tribunal afere-se pelos termos em que a acção é proposta e pela forma como o autor estrutura o pedido e os respectivos fundamentos.
21. Por isso, para se aferir da competência material do tribunal importa apenas atender aos factos articulados pelo autor na petição inicial – neste caso, a Requerente, no seu pedido de pronúncia arbitral – e à pretensão jurídica por ele apresentada, ou seja, à causa de pedir invocada e aos pedidos formulados.
22. Neste sentido, veja-se acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 16.06.2015, proferido no processo n.º 117/14.4TTLMG.C1.

23. Ora, no caso da competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD, a mesma é, desde logo, definida pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, o qual dispõe nos seguintes termos:
- “1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*
- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”.*
24. A Requerida, na resposta que apresentou, defendendo-se por excepção, arguiu a incompetência material do tribunal arbitral para apreciar o terceiro pedido formulado pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral respeitante à declaração de *“inexistência de infracção da Requerente no que concerne à alegada violação do art. 38 n.º 2 do CIMT”*.
25. Ora, em relação a este pedido, tendo presente o âmbito da competência material dos tribunais arbitrais definido pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, acima citado, constata-se que o legislador não incluiu, no escopo material da arbitragem tributária, matérias do foro contra-ordenacional, tal como a declaração em torno do reconhecimento ou não de uma qualquer infracção eventualmente praticada por um sujeito passivo.
26. Em função do acima exposto, é de concluir que a excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral arguida pela Requerida, no que tange à apreciação deste terceiro pedido formulado pela Requerida no seu pedido de pronúncia arbitral terá de ser julgada procedente, absolvendo-se a Requerida, nessa parte, da instância arbitral por força do disposto nos artigos 576.º n.ºs 1 e 2, e 577.º, alínea a), ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

27. O presente pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.
28. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.
29. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Cumpre apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

§1 Fundamentação da fixação da matéria de facto

30. 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, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
31. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de Direito para o objecto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

32. Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente a prova documental junta aos autos pela Requerente e o processo administrativo junto aos autos pela Requerida, tendo os mesmos sido apreciados pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
33. Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.

§2 Factos provados

34. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:
- a. A Requerente é uma sociedade por quotas que tem por objecto social a *“Compra e venda de bens imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim. b. Desenvolver e realizar estudos e pesquisas de mercado, bem como os serviços inerentes às atividades de consultadoria e consultadoria empresarial e de gestão. 2. A sociedade pode ainda também dedicar-se à gestão de empreendimentos imobiliários ou de participações financeiras noutras empresas, à exploração e administração de bens móveis ou imóveis, próprios ou alheios, e ao exercício de qualquer ramo de atividade comercial ou industrial que o conselho de gerência delibere e seja lícito, celebrando para tal os necessários contratos. 3. A sociedade poderá ainda levar a cabo qualquer actividade comercial, industrial, operações financeiras relativas a bens imóveis ou móveis em conexão directa ou indirecta*

com o seu objecto, incluindo subcontratar, comercializar direitos de propriedade intelectual e patentes relacionadas com a sua atividade.”;

- b. Em sede de IRC, a Requerente está enquadrada no regime geral de tributação, com contabilidade organizada;
- c. Em 14.12.2017, a Requerente comprou, por € 256.000,00, um prédio urbano sito na Rua ..., n.º ..., ..., ..., descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Almada, sob o n.º ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da união de freguesias de ... e ..., com o alvará de utilização n.º .../20, emitido pelo município de Almada (“Imóvel”);
- d. Em 04.01.2021, a Requerente celebrou, na qualidade de promitente vendedora, um CPCV com B..., na qualidade de promitente comprador, que tinha o Imóvel por objecto;
- e. De acordo com o CPCV, B... comprometeu-se a comprar o Imóvel à Requerente pelo montante de € 1.100.000,00;
- f. De acordo com o CPCV, B... comprometeu-se a pagar à Requerente, a título de sinal, a quantia de € 320.000,00;
- g. Segundo o CPCV, em caso de incumprimento do mesmo imputável à Requerente, esta tinha a obrigação de devolver, em singelo, a B... a quantia de € 320.000,00 correspondente ao sinal;
- h. A Requerente não registou contabilisticamente o recebimento da quantia de € 320.000,00, correspondente ao sinal previsto no CPCV;
- i. Em 29.12.2021, a Requerente e B... celebraram um “*Acordo de Revogação de Contrato Promessa de Compra e Venda*” (“Acordo”);
- j. De acordo com os considerandos constantes deste Acordo, em resultado das obras de reabilitação do Imóvel não terem sido realizadas até àquela data, ambas as partes acordaram na revogação do CPCV, “*deixando claro que nenhuma das Partes fica a dever à outra qualquer montante a título de eventuais danos e/ou lucros*”;

cessantes, de qualquer natureza, com exceção da devolução do sinal, em singelo pago” por B... à Requerente;

- k. Segundo o artigo 2.º do Acordo, a Requerente “*obriga-se a pagar [a B...], até ao final do primeiro semestre de 2022, o dobro do montante pago pelo mesmo a título de sinal e princípio de pagamento*”;
- l. Em 31.12.2021, a Requerente registou contabilisticamente, na conta 6888 - Outros Gastos e Perdas, por contrapartida da conta 2781, o montante de € 640.000,00, a título de gasto referente ao Acordo;
- m. Durante o ano de 2022, a Requerente não reconheceu qualquer movimento contabilístico na conta 2781;
- n. Em 31.12.2023, a Requerente reconheceu na conta 2781, tendo por referência um aviso de lançamento do Banco BPI respeitante a uma transferência bancária realizadas em prol de B..., o montante de € 650.000,00;
- o. Ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2024..., de 04.09.2024, a Requerente foi alvo de um procedimento de inspecção tributária, interna e de âmbito parcial, inicialmente em sede de IMT, incidente sobre o exercício de 2021, o qual foi alargado para IRC, nos termos do n.º 1 do artigo 15.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira;
- p. Através de notificação electrónica datada de 31.01.2025, a Requerida notificou a Requerente do projecto de relatório de inspecção tributária para que esta, querendo, pudesse exercer o seu direito de audição prévia;
- q. Em 25.02.2025, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia;
- r. Através do ofício n.º ..., de 25.03.2021, a Requerida notificou a Requerente do relatório de inspecção tributária;
- s. Nesse relatório de inspecção tributária, a Requerida promoveu a seguinte correcção ao lucro tributável da Requerente:

Descrição	Valor
1- Lucro fiscal declarado	64.044,01 €
2- Correção proposta, art.º 23º CIRC (Q07-C752)	640.000,00 €
3- Resultado fiscal corrigido (1+2)	704.044,01 €

- t. A Requerida fundamenta esta correção ao lucro tributável da Requerente, enunciando o seguinte no relatório de inspeção tributária:

“De acordo com os factos descritos a A... contabilizou na conta 68888 - outros gastos e perdas / outros não especificados, o montante de € 640.000,00,

(a) Em 2019/01/01, o saldo credor da conta 2781 -B..., ascendia a € 987.831,77;

(b) Por escritura celebrada em 2019/01/16, a A... adquire o imóvel ...-U-..., lote ... da Rua ..., pelo valor € 370.000,00 [€ 325.000,00 (conta 2781) + € 45.000,00, (conta 22811.000001)];

(c) Em 2019/12/31, o saldo credor da conta 2781, era de € 1.312.831,77;

(d) Não se verificou a contabilização do alegado adiantamento, a título de sinal, referente ao imóvel ...-U-..., sito na Rua ..., lote ..., no valor de € 320.000,00, conforme CPCV, celebrado entre A... e B..., em 2021/01/04;

(e) Em 2021/12/29, é celebrada a revogação do CPCV, entre as partes, estabelecendo-se o pagamento do sinal em dobro, no valor de € 640.000,00 espelhado no ext. c/c – conta 2781 B..., passando esta conta para um saldo credor de € 1.952.831,77, por contrapartida do débito da conta 6888 - outros não especificados;

(f) Em 2023/12/31, aferimos que a conta 2781131 – B..., espelha o recebimento de € 650.000,00 (transferência bancária, aviso de lançamento, de 17/05/2023), apresentando um saldo credor de € 1.302.831,77.

Importa assim analisar o enquadramento fiscal do valor contabilizado na 6888 - outros gastos e perdas, no período de 2021, no montante de € 640.000,00, o qual é determinante para o apuramento do lucro tributável da empresa, de € 64.044,01.

A revogação do CPCV, com data de 2021/12/29, só pode ser entendível como uma liberalidade à luz da racionalidade económica sendo que o gasto contabilizado pela empresa não pode ser aceite do ponto de vista fiscal à luz do disposto no art.º 23º do CIRC.

Determina o n.º 1 art.º 23º do CIRC (redação à data) “para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”.

Neste sentido, o critério da indispensabilidade dos custos deve ser aferido por critérios de racionalidade económica, isto é, deve ser determinado de acordo com aquilo que é considerado útil e inevitável para a obtenção de rendimentos sujeitos a imposto. Não deve ser interpretado de forma abstrata, mas de acordo com critérios essencialmente económicos.

Sem que esteja em causa a liberdade contratual, segunda a qual as partes estabelecem o que lhe aprouver,

cabe-nos enquadrar fiscalmente os custos, reconhecidos fiscalmente enquanto gastos, à luz do seu

enquadramento no art.º 23.º do CIRC.

Não se vislumbra interesse económico, que acomode a elegibilidade fiscal, tendo-se como indicio solido o facto de o contrato não prever indemnização.

Ora no caso em apreço, tal operação foi registada sem qualquer documento comprovativo, na medida que a declaração que supostamente explicita tal operação consta com data de 31/12/2021, por outro lado o montante registado como perda reflete o valor € 640.000,00 e não somente o montante do sinal, espelhado no CPCV.

Mais acresce que não existe a evidência de qualquer movimento financeiro referente a tal operação, pelo que se conclui, que para além da não dedutibilidade fiscal não existe também fundamento económico para a perda registada na conta 68888 - outros gastos e perdas / outros não especificados, ou seja, não pode ser

aceite fiscalmente à luz do disposto no CIRC, nomeadamente do n.º 1 art.º 23.º do referido código.

Assim, propõe-se a correção ao resultado tributável no montante de € 640.000,00 correspondente a “Outros Gastos e Perdas / Outros não Especificados”.

De acordo com a disciplina do art.º 23.º do CIRC, são dedutíveis os gastos incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, o que não se considera cumprido, afastando assim a elegibilidade destes gastos”.

- u. A Requerida emitiu a liquidação adicional de IRC n.º 2025..., de 24.03.2025, e respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2025..., ambas relativas ao exercício fiscal de 2021, dirigidas à Requerente, no montante de € 159.859,72.

§3 Factos não provados

- 35. Com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos não se consideram provados:
 - a. A Requerente recebeu de B... a quantia de € 320.000,00, correspondente ao montante do sinal previsto no CPCV;
 - b. A Requerente pagou a B... a quantia de € 640.000,00, correspondente ao dobro do montante do sinal previsto no CPCV; e
 - c. O gasto de € 640.000,00 reconhecido contabilisticamente pela Requerente no período de tributação de 2021 está relacionado com a obtenção ou garantia, por parte desta, de rendimentos sujeitos a IRC.

V. MATÉRIA DE DIREITO

§1 Normas legais relevantes

36. Passando-se, agora, à apreciação da questão central a analisar nos presentes autos, crê-se que importa ter presente a base legal relevante, tendo por referência o que se encontrava consagrado na legislação fiscal relevante, à data dos factos tributários aqui em causa:

i. **Artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC:**

“1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”;

ii. **Artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”)**

“1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”;

iii. **Artigo 75.º, n.ºs 1 e 2, alíneas a) e b), da LGT:**

“1 - Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.

2 - A presunção referida no número anterior não se verifica quando:

a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;

b) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;”.

§2 Da dedutibilidade dos gastos incorridos por um sujeito passivo em sede de IRC

37. Conforme decorre da posição veiculada pelas partes nestes autos, através do presente processo, a Requerente pretende sindicat a legalidade da correcção promovida pela

Requerida em sede inspectiva e, por conseguinte, questionar a legalidade do acto de liquidação acima referido que lhe sucedeu.

38. Ora, essa correcção (por via de acréscimo) ao lucro tributável apurado pela Requerente, no período de tributação de 2021, promovida pela Requerida assenta na (eventual) não verificação dos pressupostos previstos no artigo 23.º, do Código do IRC, para que o gasto incorrido pela primeira, associado ao “*pagamento de uma indemnização correspondente ao dobro do sinal inicialmente pago, no valor de € 640.000,00*” (cfr. artigo 11.º do pedido de pronúncia arbitral) seja dedutível na determinação do seu lucro tributável em sede de IRC.
39. Para a Requerente, esse gasto por si incorrido e posto em causa pela Requerida é fiscalmente dedutível em sede de IRC, por estar associado ao prosseguimento do seu objecto social e da sua actividade no sector imobiliário.
40. Por outro turno, argumenta a Requerida, em síntese, que a Requerente não foi capaz, de demonstrar que tal gasto era indispensável para a obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a imposto, designadamente por não ter comprovado que esse mesmo gasto foi suportado para a prossecução do seu interesse empresarial.
41. Para a Requerida, em face da “*confusão factual e documental*” (cfr. artigo 107.º da resposta) em torno desse gasto, não existirá outra justificação plausível para o mesmo que não seja o de se tratar de uma liberalidade não indispensável e, nesse sentido, não pode ser aceite ao abrigo do artigo 23.º, do Código do IRC.
42. Nesta medida, a Requerida conclui pela inexistência de qualquer ilegalidade quanto à correcção que efectuou, pelo que deverá a liquidação de imposto questionada ser mantidas na ordem jurídica.

Vejamos,

43. Esta questão relativa aos pressupostos previstos no artigo 23.º, do Código do IRC, que um sujeito passivo tem de cumprir para que os gastos por si incorridos sejam dedutíveis para a determinação do seu lucro tributável tem sido objecto de análise em inúmera jurisprudência arbitral e judicial, mormente a proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) e pelo Tribunal Central Administrativo Sul (“TCAS”).
44. Veja-se, por exemplo, o decidido na decisão arbitral de 16.10.2023, proferida no processo n.º 84/2023-T, que, na parte aqui relevante, referiu o seguinte:
- “35. Da norma acabada de citar [o artigo 23.º, do Código do IRC] é possível extrair três grandes requisitos dos quais depende a dedutibilidade de gastos no apuramento do lucro tributável em sede de IRC, conforme desenvolvido, entre outros, nos acórdãos arbitrais proferidos no âmbito dos processos n.º 321/2022-T, em 24 de Janeiro de 2023, n.º 793/2021-T, em 12 de Setembro de 2022 e n.º 735/2019-T, em 10 de Dezembro de 2020, que aqui se seguirão de perto.*
- 36. Como primeiro requisito, exige-se que o gasto seja efectivo, isto é, que tenha sido realmente incorrido e suportado, a qualquer título, pelo sujeito passivo. No fundo, é necessário que o sujeito passivo tenha satisfeito uma obrigação que assumiu perante outrem, correspondendo o gasto ao esforço pecuniário efectivamente verificado na sua esfera jurídica.*
- 37. Enquanto segundo requisito, exige-se que os gastos tenham uma natureza finalística, cumprindo um business purpose, isto é, que tenham sido suportados pelo sujeito passivo no desenvolvimento da sua actividade com o intuito de contribuir para a obtenção ou garantia dos rendimentos sujeitos a IRC.*
- 38. Por fim, de acordo com o terceiro requisito, exige-se que os gastos se encontrem devidamente documentados, variando o concreto conteúdo do documento exigido e dos*

elementos de informação que dele devem constar em função do tipo de gasto em si considerado.

(...)

é ainda necessário ter em consideração que não é exigível, face ao actualmente preceituado na lei, que os gastos sejam “indispensáveis” para a obtenção de rendimentos, devendo apenas avaliar-se se os gastos ocorreram no âmbito e por força da actividade empresarial do sujeito passivo.

*41. Sem prejuízo, certo é que já no domínio da anterior redacção legal o conceito de “indispensabilidade” era interpretado sob uma perspectiva económico-empresarial, isto é, relacionada com a motivação última de contribuição para a obtenção do lucro, de tal forma que seriam “indispensáveis” os custos **contraídos no interesse da empresa**, isto é, que fossem abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo de acordo com “**critérios de racionalidade económica face aos objectivos estatutários**”, conforme sublinhava Saldanha Sanches, *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, 2006, pp. 215-216.*

42. É também esta a posição que tem sido defendida na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, designadamente no acórdão proferido em 27 de Junho de 2018, no âmbito do processo n.º 01402/17, onde se referiu o seguinte:

“o conceito a que se reporta o artº 23º do CIRC tem sido ligado aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário.

Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a actividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados.”

43. De forma mais desenvolvida, considerou o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão proferido em 15 de Novembro de 2017, no âmbito do processo n.º 0372/16, que:

“Consideramos definitivamente arredada uma visão finalística da indispensabilidade (enquanto requisito para que os custos sejam aceites como custos fiscais), segundo a qual

se exigiria uma relação de causa efeito, do tipo conditio sine qua non, entre custos e proveitos, de modo que apenas possam ser considerados dedutíveis os custos em relação aos quais seja possível estabelecer uma conexão objectiva com os proveitos (Criticando esse entendimento restritivo da indispensabilidade, ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, pág. 243 e segs., e TOMÁS CASTRO TAVARES, Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal Na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, págs. 131 a 133, e A Dedutibilidade dos Custos em Sede de IRC, Fisco n.º 101/102, Janeiro de 2002, pág. 40.).

*Entendemos a indispensabilidade como referida à ligação dos custos à actividade desenvolvida pelo contribuinte. «Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo. [...] O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção dos ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa» (TOMÁS CASTRO TAVARES, Da Relação..., loc. cit., pág. 136.). Dito de outro modo, **só não serão indispensáveis os custos que não tenham relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa.** É este o entendimento que vem sendo seguido por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (...)*

Assim, o controlo a efectuar pela AT sobre a verificação deste requisito da indispensabilidade tem de ser pela negativa, ou seja, a AT só deverá desconsiderar como custos fiscais os que claramente não tenham potencialidade para gerar incremento dos ganhos, não podendo «o agente administrativo competente para determinar a matéria colectável arvorar-se a gestor e qualificar a indispensabilidade ao nível da boa e da má gestão, segundo o seu sentimento ou sentido pessoal; basta que se trate de operação

realizada como acto de gestão, sem se entrar na apreciação dos seus efeitos, positivos ou negativos, do gasto ou encargo assumido para os resultados da realização de proveitos ou para a manutenção da fonte produtora» (VÍTOR FAVEIRO, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, volume II, página 601.).

Ou seja, sendo a regra a liberdade de iniciativa económica e devendo a tributação das empresas incidir fundamentalmente sobre o seu rendimento real (cfr. o já referido art. 104.º, n.º 2, da CRP), a norma do n.º 1 do art. 23.º do CIRC, na redacção vigente à data, ao limitar a relevância dos custos aos «que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora» tem de ser entendida como permitindo a relevância fiscal de todas as despesas efectivamente concretizadas que sejam potencialmente adequadas a proporcionar proveitos ou ganhos, independentemente do resultado (êxito ou inêxito) que em concreto proporcionaram.

«A própria letra daquele n.º 1 do art. 23.º aponta decisivamente nesse sentido com a utilização do tempo verbal futuro «forem», em vez do tempo passado «foram»: a perspectiva adequada para apreciar a indispensabilidade das despesas para a obtenção dos proveitos é do agente económico no momento em que agiu, quando apenas há a possibilidade de as opções empresariais a tomar virem a produzir proveitos e não a da fiscalização tributária, agindo na presença dos resultados obtidos, apreciando a relevância que as despesas tiveram efectivamente para eles serem atingidos.

*A esta luz, é de concluir que são de considerar indispensáveis para a realização dos proveitos as despesas que, no momento em que são realizadas, se afigurem como potencialmente geradoras de proveitos, o que tem como corolário só poder ser eliminada a relevância fiscal de um custo quando for de concluir, à face das regras da experiência comum, que não tinha potencialidade para gerar proveitos, isto é, **quando se demonstrar que o acto que gera os custos não pode ser considerado como um acto de gestão, por não poder esperar-se, com probabilidade aceitável, que da despesa efectuada possa***

resultar um proveito» (Cfr. acórdão de 15 de Junho de 2012 do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, proferido no processo n.º 29 2012 – T (...)).

O que significa que, nos termos do citado art. 23.º do CIRC, serão considerados gastos fiscais todos aqueles encargos que sejam assumidos de acordo com um propósito empresarial, ou seja, no interesse da empresa e tendo em vista a prossecução do respectivo objecto social. A utilização daquele preceito legal para desconsiderar fiscalmente um custo efectivamente suportado circunscreve-se às situações de confusão entre o património empresarial e o património pessoal dos sócios, bem como àquelas em que a empresa, em detrimento do seu património, pretende beneficiar terceiros. Dito de outro modo, «se o encargo foi determinado por outras motivações (interesse pessoal dos sócios, administradores, credores, outras sociedades do mesmo grupo, parceiros comerciais, etc.), então tal custo não deve ser havido por indispensável» (RUI DUARTE MORAIS, Apontamentos ao IRC, Coimbra, 2007, pág. 87.).

A aferição da indispensabilidade deverá, pois, assentar numa análise casuística da empresa e de cada uma das despesas ou tipos de despesas em causa”.

44. Em suma, é hoje consensual que a concretização da cláusula geral de dedutibilidade de gastos prevista no artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC não implica um juízo de oportunidade e mérito sobre a realização dos mesmos, nem implica um juízo sobre a efectiva obtenção de rendimentos em resultado dos gastos incorridos, impondo apenas a aferição da sua relação com o desenvolvimento da actividade produtiva” (com negritos nossos).

45. Complementando o raciocínio acima exposto, a decisão arbitral proferida em 28.03.2025, no processo n.º 430/2024-T, prescreve que devem ser desconsiderados como dedutíveis em sede de IRC os seguintes gastos:

“1. aqueles gastos que, de acordo com padrões objectivos, sejam inapropriados, inúteis, inadequados para promoverem rendimentos do sujeito passivo que estejam sujeitos a tributação;

2. aqueles gastos que, embora fossem abstractamente apropriados, úteis, adequados, não se demonstra que efectivamente o tenham sido – não havendo prova de que, no período de tributação de referência, tenham representado “gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo”;

3. aqueles gastos e perdas que são enumerados, ainda que de forma não-exaustiva (“nomeadamente”), pela própria lei, como sendo indedutíveis – não sendo indiferente, neste âmbito, que a mesma Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que republicou o CIRC e que alterou a redacção do art. 23.º, n.º 1, tenha introduzido um novo art. 23.º-A (“Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais”) que amplia drasticamente o número desses gastos e perdas enumerados como expressamente indedutíveis (art. 23.º-A, n.º 1: “Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação”))” (com negritos nossos).

46. As conclusões acima expostas em torno dos requisitos inerentes à dedutibilidade de um gasto em sede de IRC, à luz do disposto no artigo 23.º, do Código do IRC, coincidem com as posições que vêm sendo adoptadas em inúmeras decisões arbitrais, nomeadamente (só para mencionar algumas) as proferidas em 14.07.2025, no processo n.º 1241/2024-T, em 12.04.2024, no processo n.º 286/2023-T e em 02.10.2023, no processo n.º 63/2023-T.
47. Tais conclusões acerca desta matéria encontram ainda o devido respaldo na jurisprudência que vem sendo proferida pelos tribunais superiores, nomeadamente, nos acórdãos do STA, de 07.04.2021, no processo n.º 01716/17.8BESNT, acórdão do STA, de 30.11.2011, no processo n.º 0107/11, acórdão do STA, de 29.03.2006, no processo n.º 01236/05, acórdão do TCAS, de 24.06.2021, no processo n.º 7872/14.0BCLSB, acórdão do TCAS, de 08.07.2021, no processo n.º 311/03.3BTLRS, acórdão do TCAS, de 14.02.2019, no processo n.º 74/01.7BTLRS, acórdão do TCAS, de 24.06.2003, no processo n.º 06350/02, para os quais se remete.

48. Cumpre, pois, considerar essa jurisprudência em cumprimento do desiderato uniformizador que decorre do artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil.

§3 - Do ónus da prova dos requisitos inerentes à dedutibilidade de um gasto

49. Tendo presente o ora exposto, a dedutibilidade de um gasto em sede de IRC está intimamente associada a uma questão de prova: prova de que esse gasto existiu, prova de que o mesmo tem um “*business purpose*” e prova de que a documentação que o suporta cumpre os requisitos legalmente exigidos.

50. Em função disso, importa ter presente as regras associadas à prova de factos com relevância fiscal instituídas na LGT.

51. Assim, segundo o disposto no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, a Requerente goza de uma presunção de veracidade e de boa-fé no que tange às declarações fiscais que apresenta, bem como quanto à contabilidade cuja responsabilidade lhe cabe produzir, organizar e apresentar (designadamente, perante a Requerida).

52. Cessa, porém, aquela presunção de veracidade e inverte-se o ónus da prova, nos termos da alínea a) do n.º 2 do mesmo preceito, caso aquelas declarações ou a contabilidade do sujeito passivo (a Requerente, neste caso) contenham omissões, erros, inexactidões, ou haja indícios fundados de que os mesmos não correspondem à realidade ou não permitem um conhecimento cabal da sua matéria tributável.

53. No caso em análise, decorre do procedimento inspectivo que, para a Requerida, a presunção de veracidade de que as declarações fiscais e a contabilidade da Requerente gozavam ao abrigo do artigo 75.º, n.º 1, da LGT, não teria razão para se manter.

54. Em todo o caso, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, é da responsabilidade da Requerida o ónus de provar os pressupostos legitimadores das correcções que se propôs promover e que efectivamente veio a concretizar.
55. Ora, tais pressupostos têm, conforme enuncia o TCAS, no acórdão de 07.12.2021, proferido no processo n.º 1096/04.1BTSNT, “*de assentar em **factos sólidos, credíveis e consistentes**, dos quais se possa extrair um juízo fundado de que a declaração e contabilidade ou escrita do sujeito passivo não reflecte a sua realidade tributária*” (com negrito nosso).
56. Mais concretamente, no que tange ao tema do ónus da prova no contexto da qualificação de um determinado gasto como sendo dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável em IRC, o acórdão do TCAS, de 08.07.2021, no processo n.º 311/03.3BTLR, refere que “[c]abe à AT pôr em causa a indispensabilidade de um determinado “custo” (gasto), através da evidenciação de **indícios sólidos e consistentes da sua dispensabilidade “para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”** (art.º 74.º, n.º 1 da LGT), face à presunção de veracidade de que goza as declarações dos contribuintes e os dados inscritos na sua contabilidade” (co negritos nosso)...
57. ... sendo que, acrescenta o mesmo tribunal no acórdão de 28.10.2021, no processo n.º 67/04.2 BESNT, “[s]e a Autoridade Tributária e Aduaneira questionar a indispensabilidade do gasto **cabe à contribuinte o ónus da prova da sua qualificação como custo dedutível.**” (com negrito nosso).
58. Ou seja, para fazer cessar aquela presunção de veracidade, é suficiente que a Requerida demonstre a existência de indícios fundados que – sendo objectivos, sólidos e consistentes

– traduzam uma probabilidade elevada de que os documentos apresentados pela Requerente não titulam operações cujos pressupostos previstos no artigo 23.º, do Código do IRC, estejam plenamente verificados.

59. Em face do ora exposto, tendo em conta as diligências efectuadas pela Requerida ao longo do procedimento inspectivo (e que eram da sua responsabilidade realizar ao abrigo do princípio do inquisitório), a mesma logrou obter indícios bastantes para fazer abalar a presunção de veracidade de que as declarações fiscais e a contabilidade da Requerente gozavam.
60. Com efeito, analisada a documentação constante do processo administrativo junto a estes autos, a Requerida mostrou-se capaz de apresentar, no relatório de inspecção tributária, indícios suficientes para colocar em causa a efectiva realização do gasto em torno do *“pagamento de uma indemnização correspondente ao dobro do sinal inicialmente pago, no valor de € 640.000,00”*, nos moldes alegados pela Requerente.
61. Com efeito, naquele relatório de inspecção tributária, a Requerida suscitou dúvidas compreensíveis acerca da realidade subjacente ao gasto analisado, bem como incongruências ou menor clareza nas explicações dadas pela Requerente quanto à realização desse gasto.
62. Veja-se, a título de exemplo, o facto de resultar do relatório de inspecção tributária (i) a inexistência de um registo contabilístico associado ao alegado recebimento da quantia de € 320.000,00, a título de sinal, (ii) a previsão no CPCV e num dos considerandos do Acordo de, em caso de incumprimento da parte da Requerente, haver lugar à devolução do sinal em singelo....seguidamente contrariados pela previsão num dos artigos desse mesmo Acordo de, afinal, haver lugar à devolução do sinal em dobro, e (iii) haver o reconhecimento contabilístico, em 31.12.2021, de um gasto no montante de € 640.000,00,

suportado por um registo contabilístico, ocorrido em 31.12.2023, de uma transferência bancária no montante de € 650.000,00.

63. Todas estas circunstâncias correspondem ou decorrem de inexactidões ou insuficiências na contabilidade e respectiva documentação de suporte apresentada pela Requerente.
64. Como tal, atentas as regras do ónus da prova preconizadas no artigo 75.º, da LGT, há lugar à aplicação da inversão do ónus da prova pelo que *“sendo a Requerente quem invoca o interesse empresarial das despesas que contabilizou, é sobre ela que recai o ónus da prova desse requisito da sua dedutibilidade”* sendo que *“a falta de prova tem de ser processualmente valorada contra a Requerente, o que se reconduz a considerar processualmente assente a falta de interesse empresarial”* (vide decisão arbitral Processo n.º 63/2023-T, de 02.10.2023).
65. Ou seja, era (e é) à Requerente que cabia (e cabe) satisfazer, nos presentes autos, o ónus da prova sobre a efectiva realização, o respectivo propósito e adequada comprovação do gasto questionado pela Requerida, para fazer decair os indícios recolhidos pela Requerida durante o procedimento tributário e que estão na génese do acto de liquidação contestado.
66. Caso a Requerente se revele incapaz de abalar os indícios suscitados pela Requerida, enunciando e comprovando - cabal, clara, detalhada e consistentemente – todas as incidências subjacentes ao gasto questionado pela Requerida...
67. ... a situação de dúvida terá de ser valorada contra a Requerente, por ser quem tem o ónus de fazer a devida e adequada prova dos factos que alega.
68. Salienta-se, a este respeito, que a convicção formada por este Tribunal e que de seguida se explanará foi unicamente fixada com base no relatório de inspecção tributária, o qual

teve em conta os elementos da contabilidade disponibilizados pela Requerente, e nas cópias simples do CPCV e do Acordo, não tendo sido junto aos autos pela Requerente, por exemplo, correspondência eventualmente trocada entre a Requerente e B..., nem sido arroladas testemunhas por parte desta, que pudessem detalhar toda a tramitação inerente ao negócio celebrado por ambas as partes.

§4. Da dedutibilidade do gasto concretamente incorrido pela Requerente

69. Cabe então aplicar estas considerações ao caso concreto, tendo em conta a motivação da Requerida para fundamentar a correção aqui contestada bem como as justificações apresentadas pela Requerente para a sua realização.
70. Conforme já assinalado acima, a Requerente, ao longo do seu pedido de pronúncia arbitral, limitou-se a enunciar que este gasto com o *“pagamento de uma indemnização correspondente ao dobro do sinal inicialmente pago, no valor de € 640.000,00”*, *“não constitui uma liberalidade, mas sim um gasto relacionado com a atividade imobiliária da empresa”*, estando esse pagamento suportado pela aplicação do disposto no artigo 442.º, n.º 2, do Código Civil, e pelo cumprimento de uma *“obrigação contratualmente assumida”* (cfr. artigos 16.º a 18.º do pedido de pronúncia arbitral).
71. Daí que, segundo a Requerente, tal gasto deverá ser fiscalmente dedutível, em conformidade com o disposto no artigo 23.º, do Código do IRC, pelo que a correção ao lucro tributável não poderá subsistir, tal como não poderá subsistir a liquidação adicional de IRC decorrente daquela.
72. Esta argumentação, tal como acima enunciado, é rejeitada pela Requerida.

Vejamos,

73. Ora, atenta a prova documental carreada para os autos pelas partes em torno do gasto com o “*pagamento de uma indemnização correspondente ao dobro do sinal inicialmente pago, no valor de € 640.000,00*”, fica desde logo posto em causa que o primeiro dos requisitos enunciados no artigo 23.º, do Código do IRC, de que depende a dedutibilidade de um gasto – o de que o gasto “*tenha sido realmente incorrido e suportado*” – se mostre verificado em relação a tal gasto.
74. Com efeito, tendo presente que está em causa a dedutibilidade de um gasto no montante de € 640.000,00, reconhecido pela Requerente na sua contabilidade, por referência ao período de tributação de 2021, certo é que não existe qualquer evidência nos autos de que o mesmo tenha sido efectivamente incorrido e suportado pela Requerente.
75. Com efeito, não foi produzida qualquer prova, nomeadamente, documental, que ateste que – para além desse registo contabilístico efectuado pela Requerente em 31.12.2021 – tal gasto no montante de € 640.000,00 tenha realmente existido e sido suportado por esta.
76. Dos autos apenas resulta que em 31.12.2023 – e, portanto, dois anos após aquele registo contabilístico – a Requerente juntou à sua contabilidade um documento bancário correspondente a um aviso de lançamento datado de 17.05.2023, do qual consta um pagamento realizado por esta em prol de B..., no montante de € 650.000,00.
77. Nesse sentido, conforme bem assinala a Requerida (cfr. 105.º a 107.º da resposta), sempre se considera estranho (ou confuso, na terminologia adoptada pela Requerida) que um registo contabilístico realizado pela Requerente no ano de 2021 apenas venha a ter a correspondente documentação de suporte 2 anos depois...
78. Essa estranheza é ainda maior quando a Requerente tenta suportar documentalmente um gasto reconhecido na sua contabilidade pelo montante de € 640.000,00, através de um

documento cuja importância aí mencionada é superior em € 10.000,00 ao daquele gasto registado contabilisticamente.

79. Essa estranheza torna-se ainda mais caricata quando o CPCV celebrado em 04.01.2021 prevê a responsabilidade da Requerente, em caso de eventual incumprimento, só devolver o sinal em singelo – afastando aquela que seria a normalidade de se atribuir ao sinal a função de cláusula penal e de, por isso, prever a devolução do sinal em dobro...
80. ... não obstante, já após o incumprimento factual do CPCV, onde insista-se resultaria unicamente a devolução do sinal em singelo, se celebrou um Acordo – que pressupõe o não incumprimento por nenhuma das partes do CPCV – e onde (“esquizofrenicamente”) se prevê, agora sim, a devolução do sinal em dobro...
81. ...sendo que as cópias simples dos contratos juntos aos autos levam à conclusão juridicamente estranha de que o incumprimento do CPCV daria lugar à devolução do sinal em singelo e de que o seu não incumprimento / revogação daria lugar à devolução do sinal em dobro.
82. Não apresentando a Requerente, nestes autos, quaisquer explicações ou provas adicionais que visassem dirimir estas incongruências, designadamente de outra prova documental (e.g. correspondência trocada) ou prova testemunhal, encontra-se este tribunal impedido de retirar – na falta de mais e melhores informações – quaisquer conclusões quanto à possibilidade de esse gasto ter sido realmente incorrido e suportado pela Requerente.
83. Numa outra perspectiva, também não se consegue afirmar que o segundo dos requisitos previstos naquela norma de que tal dedutibilidade depende – o de que o gasto em questão tenha tido um “*business purpose*” – se mostre aqui verificado.

84. Com efeito, a Requerente não apresenta informações claras, completas e rigorosas que permitam a este tribunal concluir que o gasto em questão foi incorrido com vista e no âmbito da prossecução da sua actividade e, com isso, motivado pelo objectivo de obter ou garantir rendimentos susceptíveis de serem tributados em sede de IRC.
85. O que sempre é contraditório com o afirmado pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral.
86. Na verdade, apesar de pugnar pela necessidade de se analisar o gasto “*numa perspectiva económico-empresarial*” e que o mesmo deve ser dedutível se relacionado com a obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a IRC (cfr. artigos 24.º e 25.º do pedido de pronúncia arbitral) ...
87. ...certo é que a Requerente não cuidou de apresentar, nestes autos, evidências – seja mediante junção de prova documental adicional, seja através de prova testemunhal – de tal perspectiva ou da obtenção ou garantia de rendimentos sujeitos a este imposto por força desse gasto alegadamente incorrido.
88. Assim, não decorre dos autos qualquer evidência de que a Requerente tenha, em algum momento, recebido o sinal, no montante de € 320.000,00, decorrente da celebração do CPCV com B... .
89. Na falta de uma tal demonstração sempre ficará por esclarecer se – seja por razões de índole legal, contratual, comercial ou outras – era realmente indispensável para a Requerente e com vista a satisfação do seu interesse empresarial que a mesma incorresse num gasto correspondente à devolução em dobro de um sinal cujo recebimento ficou por demonstrar.

90. Por outro lado, no que tange às motivações associadas ao reconhecimento contabilístico desse gasto, também as explicações apresentadas pela Requerente não são claras ou congruentes.
91. É efectivamente verdade que o artigo 442.º, n.º 2, do Código do IRC, mencionado pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral, prevê que “[s]e quem constitui o sinal deixar de cumprir a obrigação por causa que lhe seja imputável, tem o outro contraente a faculdade de fazer sua a coisa entregue; se o não cumprimento do contrato for devido a este último, tem aquele a faculdade de exigir o dobro do que prestou, ou, se houve tradição da coisa a que se refere o contrato prometido, o seu valor, ou o do direito a transmitir ou a constituir sobre ela, determinado objectivamente, à data do não cumprimento da promessa, com dedução do preço convencionado, devendo ainda ser-lhe restituído o sinal e a parte do preço que tenha pago”.
92. Porém, em face do teor do CPCV assinado pela Requerente e B... em 04.01.2021, ambas as partes afastaram a aplicação desta norma de cariz supletivo, ao determinarem que, em caso de incumprimento contratual por parte daquela, haveria apenas lugar à restituição, em singelo, do sinal a este.
93. Portanto, ao contrário do enunciado pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral, o “pagamento de uma indemnização correspondente ao dobro do sinal inicialmente pago, no valor de € 640.000,00” não decorre, não resulta nem é uma consequência da aplicação do instituído naquela norma do Código Civil.
94. Numa outra dimensão, e considerando que – tal como acima referido – o CPCV assinado pela Requerente e B..., em 04.01.2021, previa a mera restituição em singelo do sinal em caso de incumprimento contratual, também não é absolutamente linear que o “pagamento

de uma indemnização correspondente ao dobro do sinal inicialmente pago, no valor de € 640.000,00” decorra de uma “obrigação contratual”.

95. Aliás, tanto isso não é claro que mesmo o Acordo que veio a ser celebrado entre a Requerente e B..., em 29.12.2021, reiterava, num dos seus considerandos, essa mesma regra, acrescentando *“que nenhuma das Partes fica a dever à outra qualquer montante a título de eventuais danos e/ou lucros cessantes”* ...
96. ...ou seja, é aí expressamente reconhecido que a Requerente não tinha qualquer dever ou obrigação de proceder ao pagamento de qualquer indemnização a B... .
97. É certo – e não se pode ignorar, em todo o caso – que esse mesmo Acordo veio a estabelecer, no seu artigo 2.º, que, afinal, caberia à Requerente proceder ao pagamento a B... do dobro do montante (alegadamente) pago por este a título de sinal e princípio de pagamento.
98. Porém, mesmo tendo presente o estatuído nessa cláusula contratual, ainda assim as dúvidas em torno do cumprimento dessa *“obrigação contratual”* (na terminologia da Requerente) subsistem.
99. Em primeiro lugar – e talvez mais importante – a alteração da dimensão do pagamento que caberia à Requerente eventualmente realizar a B... em caso de eventual incumprimento do CPCV – devolução do sinal em singelo (cfr. CPCV e considerando do Acordo) *versus* devolução do sinal em dobro (cfr. artigo 2.º do Acordo) – carecia de cabal explicação por parte da Requerente em face das dúvidas suscitadas pela Requerida e em cumprimento das regras do ónus da prova que lhe competia.

100. Ora, a Requerente furtou-se a explicar e a demonstrar que essa mudança tivesse sido motivada por um determinado e concreto “*business purpose*” e que a mesma era indispensável para a obtenção e/ou manutenção de rendimentos tributáveis em sede de IRC.
101. Em segundo lugar, esse artigo 2.º do Acordo determinava que a Requerente fizesse o pagamento dessa “*indenização*” a B... até ao final do primeiro semestre de 2022.
102. O que não veio a suceder (ou pelo menos nada resulta dos autos que permita concluir de modo diverso).
103. Em terceiro lugar, não existe, conforme acima referido, qualquer evidência que ateste que a Requerente pagou a B... a quantia correspondente ao montante exacto do dobro do sinal alegadamente recebido deste.
104. Em quarto lugar, fica igualmente por explicar o porquê de, afinal, a Requerente ter procedido, apenas em 2023, ao pagamento a B... de uma quantia em montante superior àquela que – se estivesse efectivamente em causa o cumprimento de uma qualquer “*obrigação contratual*” – seria devida.
105. Na ausência de todas estas explicações e evidências, não é possível a entidades externas - seja a Requerida, seja este tribunal - terem uma plena e necessária compreensão acerca das circunstâncias subjacentes e, no limite, acerca da finalidade (empresarial ou não) desse gasto.
106. Nestes moldes, considera-se que não ficaram plena e devidamente demonstrados os requisitos previstos no artigo 23.º, do Código do IRC, para que o gasto com o “*pagamento de uma indenização correspondente ao dobro do sinal inicialmente pago, no valor de*”

€ 640.000,00” posto em crise pela Requerida no relatório de inspeção tributária possa ser dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável da Requerente, referente ao ano de 2021.

107. Consequentemente, e por tudo o acima exposto não poderá ser dado provimento à pretensão da Requerente em relação a esta correcção promovida pela Requerida, devendo a mesma manter-se na ordem jurídica, com os inerentes reflexos no acto de liquidação impugnado.

VI. DA DECISÃO

108. Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente a excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral invocada pela Requerida para que *“seja declarada a inexistência de infração da Requerente no que concerne à alegada violação do art. 38 n.º 2 do CIMT”*, absolvendo-se consequentemente a Requerida desta parte da instância arbitral;
- b) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e, em consequência, absolver a Requerida do pedido de *“declaração de ilegalidade do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao ano de 2021, no montante de € 159.859,72”*, com os demais efeitos legais do artigo 24.º, do RJAT, nomeadamente para efeitos de juros que se venham a demonstrar legalmente devidos;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

109. De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 159.859,72 (cento e cinquenta e nove mil, oitocentos e cinquenta e nove euros e setenta e dois cêntimos) por ter sido esse o valor económico dado à presente acção arbitral e não contestado.

VIII. CUSTAS

110. Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Lisboa, 23 de Abril de 2026

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Árbitra Presidente e Relatora)

Filipa Barros
(Árbitro vogal)

José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora
(Árbitro vogal – voto de vencido)

VOTO DE VENCIDO

Concordo com a decisão quanto à matéria da excepção, sendo que é evidente que apenas existe incompetência para conhecer o pedido da parte que seria a al. c), mas que na confusão que é petição inicial, tem de novo a designação de al. A), ou seja, pronúncia sobre a matéria contraordenacional.

Quanto à questão de fundo ou mérito da causa, a AT, quer no RIT, quer na sua contestação, não conclui que não tivesse havido um adiantamento e que este não tivesse sido entregue ou pago pelo adquirente. O que acontece é que este adiantamento não foi contabilizado, não resultando dos autos a razão por que tal não aconteceu. É que, na cláusula terceira, nº. 3 do CPCV, declara-se expressamente que a promitente vendedora já tem na sua conta por transferência/empréstimos da promitente compradora as quantias referidas nos números anteriores.

Apesar de não ser claro este documento, não permite concluir que esse adiantamento não foi pago. Por isso, entendo que não é exacta a indicação como facto não provado o facto que consta da al. a) dos factos não provados na pág. 16, pois entendo que ocorreu esse pagamento.

Por isso, não me parece de subscrever a análise de que não houve o pagamento de qualquer adiantamento, matéria que competia à AT provar face à não contabilização do mesmo, por ser o facto constitutivo do seu direito. - Cfr. artº. 74º., nº. 1 da LGT.

E tendo sido paga essa quantia, a mesma é sempre um sinal, atento o disposto no artº. 441º. do Cod. Civil.

Ora, analisando os documentos juntos, em especial o CPCV e o Acordo de Revogação juntos com o PA e tendo em conta a interpretação que deles faço entendo que o PPA devia proceder. Sendo facto não controvertido o facto de que foi pago o sinal, apesar de o mesmo não estar contabilizado, o mesmo constituiria sempre um sinal, até atento o disposto no artº. 441º. do Cod. Civil.

Assente que, com base no texto do CPCV, houve entrega de sinal, não sendo necessário que as partes o designem como tal, pois se presume, como referi. Mas designam, pois isso resulta da cláusula 3^a., n.º. 1 do CPCV junto com o PA pela AT, onde se refere que esse sinal é € 320.000. Não me parece que seja de exigir qualquer prova suplementar, nomeadamente comprovativo da referida transferência, pois nem a AT põe esse facto em crise, nem nenhuma das partes põe tal entrega em crise.

No CPCV e sobre a devolução do sinal, nada nos permite concluir que essa devolução seja em singelo. Com efeito, nos termos do art.º. 442.º., n.º. 2, 2^a. parte do Cod. Civil, o promitente comprador tem o direito de exigir em dobro o que prestou. Não sabemos se o exigiu, mas o certo é que foi pago o sinal em dobro.

Poderia admitir-se que as partes acordaram que a sanção seria apenas a devolução do sinal em singelo, logo no CPCV. Porém, a renúncia desde logo a esse direito, no momento da celebração do CPCV, é uma **cláusula nula**, por ser a renúncia antecipada de direitos por parte do credor, princípio geral de situações de não cumprimento ou de mora, consagrado no art.º. 809.º. do Cod. Civil. E a nulidade é de conhecimento officioso.

Mas o facto de que a sociedade requerente ter pago em dobro o sinal, pode ser interpretada, na falta de melhor prova, como reconhecimento dessa nulidade, que seria sempre de conhecimento officioso.

Acresce que entendo que o acordo dito de revogação, é antes um acordo de transacção extrajudicial, nos termos do art.º. 1248.º. e segs. do Cod. Civil. Com efeito, os factos constantes do considerando III, no qual se refere que "*as obras de reabilitação estrutural do imóvel objeto do supra referido contrato não foram realizadas até ao presente, pelo que ambas as Partes decidiram promover a revogação do contrato promessa de compra e venda celebrado*", são clara prova do não cumprimento. Daí que esteja estipulado o pagamento da indemnização legalmente devida, ou seja, o dobro do sinal, na cláusula segunda.

Face ao que deixo exposto, continuo a entender que a melhor interpretação do caso é a que deixo expressa, atento o disposto no art.º. 5.º., n.º. 3 do Cod. Proc. Civil, "*o juiz não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito*".

Assim, entendo que o acordo dito de revogação é antes um acordo de transacção extrajudicial, nos termos do art.º. 1248.º. e segs. do Cod. Civil.

Com efeito, os factos constam do considerando III, no qual se refere que "*as obras de reabilitação estrutural do imóvel objeto do supra referido contrato não foram realizadas até ao presente, pelo que ambas as Partes decidiram promover a revogação do contrato promessa de compra e venda celebrado*" e, em consequência, está estipulado o pagamento da indemnização legalmente devida, ou seja, o dobro do sinal, na cláusula segunda, porque apesar de contraditório entre o que consta dos considerandos com o clausulado, prefere o clausulado aos considerandos.

Assim sendo, resulta claro que *os gastos*- pagamento em dobro do sinal - *ocorreram no âmbito e por força da actividade empresarial do sujeito passivo*, pelo que se afere que a relação de causalidade económica entre a assunção de um encargo e a sua realização foi feita no interesse da empresa em função do respectivo objecto social, mesmo numa perspetiva económica-empresarial

Deste modo, associado quer à realização de rendimentos, quer à manutenção da fonte produtora, que assume natureza delimitadora dos custos fiscalmente relevantes serão considerados dedutíveis para efeitos fiscais, ao abrigo do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, todos os gastos indispensáveis.

No caso concreto, verifica-se a indispensabilidade do despendido, dado que, por força da interpretação que sigo, a requerente teria sempre de pagar esta quantia - *sinal em dobro* -. porque se o não fizesse, a mesma quantia poderia ser-lhe exigida judicialmente, atento facto de a mesma ter a ver com um contrato assumido no exercício de actividade que desenvolve e se insere no seu objecto social.

Pelo exposto deveria proceder o PPA, sendo certo que o acórdão não contempla sequer a possibilidade de ser pago sinal em singelo, parecendo considerar que também seria liberalidade se a requerente apenas tivesse pago o sinal em singelo.

Lisboa, 23 de Abril de 2026

José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora