

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 78/2022-T

Tema: IRC. Liquidação oficiosa. Ónus da prova. Princípio da verdade material

Sumário:

I – Quando haja lugar a liquidação oficiosa, nos termos do disposto no artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, por falta de apresentação das declarações de rendimentos, a Administração fica vinculada a realizar diligências instrutórias e inspetivas no sentido de apurar a matéria tributável do período em causa e proceder às correções que se mostrem pertinentes e à consequente liquidação adicional ou anulação da liquidação oficiosa;

II - Tendo o sujeito passivo apresentado as declarações de rendimentos em falta, bem como a informação empresarial simplificada, no exercício do direito de audição, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, a Autoridade Tributária não podia deixar de realizar, no decurso do procedimento, as diligências necessárias para a confirmação dos valores declarados, em vista a fixação do lucro tributável, tendo em consideração que a liquidação oficiosa tem natureza meramente presuntiva e provisória.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

A A... LDA., Pessoa Coletiva n.º ..., com sede na Rua ... Massamá, veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos atos de liquidação oficiosa n.º 2020 ... e n.º 2020 ..., com um valor total a pagar de € 107.031,01, bem como do despacho de indeferimento da reclamação graciosa contra eles deduzida.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

Em maio de 2019, na sequência de um litígio com o seu então contabilista certificado, a Requerente viu-se impedida de dar cumprimento às suas obrigações declarativas, nomeadamente a entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22 de 2018 e 2019, dentro do prazo legalmente previsto para o efeito.

Ao longo desse período, a Requerente tentou nomear um novo contabilista certificado, sem sucesso.

Através dos ofícios de 23 de outubro de 2019 e de 11 de junho de 2020, a Requerente foi alertada para a sua situação de incumprimento e a possibilidade da emissão de uma liquidação oficiosa, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, que ficaria sem efeito se, no prazo de 15 dias, viesse a ser apresentada a declaração em falta.

Por virtude do litígio com a contabilista certificada, a Requerente viu-se impedida de entregar as declarações de rendimentos no prazo cominado, pelo que a Autoridade Tributária emitiu as liquidações oficiosas que são impugnadas no presente pedido arbitral.

A Requerente deduziu reclamação graciosa contra as liquidações oficiosas e, em 27 de julho de 2021, no âmbito do exercício do direito de audição, apresentou as declarações de rendimentos Modelo 22, relativas aos anos de 2018 e 2019, nas quais declarou um resultado líquido de exercício de € 1.883,05 e um lucro tributável de € 6.355,40, respeitante ao ano de 2018, e um resultado líquido de exercício de € 2.606,05 e um lucro tributável de € 6.820,34, respeitante ao ano de 2019, apurados segundo as regras da contabilidade organizada.

E, em conformidade, apresentou as competentes declarações anuais/IES delas constando os proveitos obtidos e o total dos custos suportados e o resultado líquido do exercício relativamente aos anos em causa, sendo que a prestação de contas dos anos de 2018 e de 2019 tiveram por base os documentos contabilísticos e os respetivos balancetes.

No entanto, a reclamação graciosa veio a ser indeferida com base no entendimento de que a Requerente não efetuou a prova, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, dos factos constitutivos do direito que se arroga, e, desse modo, a decisão de indeferimento incorre em vício de falta de fundamentação, na medida em que a Autoridade Tributária não explica a razão por que os documentos contabilísticos e registos apresentados não permitam uma diferente apreciação do pedido.

A liquidação oficiosa efetuada pela Autoridade Tributária, ao abrigo do disposto no artigo 90.º do CIRC, tendo por base uma avaliação indireta, é sempre provisória, devendo ser anulada sempre que se venha a demonstrar que a matéria coletável presumida, não corresponde à matéria coletável real, que resulta da contabilidade, sob pena de violação do princípio da legalidade e do princípio da tributação pelo lucro real.

Por outro lado, a Autoridade Tributária está obrigada, por força do princípio do inquisitório e da verdade material, a desenvolver todas as diligências que se mostrem necessárias para a decisão procedimental, independentemente de poderem ser potencialmente favoráveis aos interesses patrimoniais da Administração ou dos contribuintes, o que, no caso,

não sucedeu visto que a Autoridade Tributária não procedeu a quaisquer diligências que permitissem confirmar as declarações da Requerente.

Por outro lado, mesmo que se entenda que as liquidações oficiosas poderiam ser efetuadas com base nos elementos de que a Administração dispunha, de acordo com as regras do regime simplificado, com aplicação do coeficiente de 0,75, a Requerente apurou no exercício

de 2019 um valor de vendas de € 98.281,24, pelo que a matéria coletável desse exercício nunca poderia ser superior a € 73.710,93 (75% do valor das vendas).

A Autoridade Tributária, na resposta, sustenta que as liquidações impugnadas resultam da aplicação do regime previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 90º do CIRC, por virtude de a Requerente não ter procedido à entrega da declaração de rendimentos dos exercícios de 2018 e 2019 dentro do prazo legal.

A simples apresentação tardia das declarações, já em sede de reclamação graciosa, não anula automaticamente as anteriores liquidações oficiosas, nem tem a virtualidade de colmatar a falta de apresentação de elementos contabilísticos, cabendo ao contribuinte apresentar a prova dos montantes inscritos nas declarações Modelo 22 tardiamente apresentadas para verificação e comprovação das operações realizadas e determinação do rendimento coletável em sede de IRC.

A presunção da veracidade dos elementos declarados, nos termos do disposto no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, só vale quando a declaração é “apresentada nos termos da lei”, aí se incluindo a apresentação da declaração no prazo legalmente fixado, pelo que a declaração Modelo 22 e a IES, quando apresentadas fora de prazo não gozam de presunção de veracidade.

Em suma, agindo a Administração Tributária em conformidade com a lei, cabia à Requerente, apresentar prova bastante da ilegalidade dos atos de liquidação oficiosa, fazendo a prova dos montantes inscritos na Modelo 22 entregues após a data prevista na lei e apresentando elementos de prova a partir da sua contabilidade que permitissem a verificação e comprovação das operações efetivamente realizadas.

2. No seguimento do processo, houve lugar à reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, também destinada à produção da prova testemunhal e prestação de declarações de parte indicada pela Requerente, prosseguindo o processo para alegações pelo prazo sucessivo de dez dias.

Em alegações, a Requerente e a Requerida mantiveram quanto à matéria de direito as suas anteriores posições.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, os árbitros foram designados pelas partes, tendo o Conselho Deontológico designado o árbitro presidente, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 20 de Abril de 2022.

O tribunal arbitral foi 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

4. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes.

A) A Requerente foi notificada da liquidação oficiosa de IRC n.º 2020 ..., relativa ao período de 2018 e respetiva demonstração de liquidação de juros, no montante total de € 49.888,04, bem como da liquidação oficiosa de IRC n.º 2020 ..., relativa ao período de 2019 e respetiva demonstração de liquidação de juros, no montante total de € 57.124,97.

B) As liquidações oficiosas foram determinadas, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, por não terem sido entregues, dentro dos prazos legais, as declarações de rendimentos de IRC (Modelo 22) relativas aos exercícios de 2018 e 2019.

C) A Requerente apresentou reclamação graciosa contra as liquidações oficiosas, que constitui o documento n.º 2 junto ao pedido arbitral, e aqui se dá como reproduzido, em que

alega, além do mais, o impedimento para apresentar as declarações de rendimento Modelo 22 relativas aos anos de 2018 e 2019, por divergência com a contabilista certificada e a dificuldade de assegurar a colaboração de um outro contabilista por razões deontológicas associadas a um litígio existente com a anterior contabilista.

D) Por ofício de 20 de julho de 2021, a Requerente foi notificada da proposta de indeferimento da reclamação graciosa em vista ao exercício do direito de audição prévia.

E) Em 27 de julho de 2021, no âmbito do exercício do direito de audição, a Requerente procedeu à entrega das declarações de rendimentos de IRC (Modelo 22) relativas aos anos de

2018 e 2019, que constituem o documento n.º 7 junto ao pedido arbitral, que aqui se dão como reproduzidas.

F) Em 6 de agosto de 2021, a Requerente apresentou a Informação Empresarial Simplificada (IES) relativa aos anos de 2018 e 2019, que integram o documento n.º 9 junto ao pedido arbitral, que aqui se dão como reproduzidas.

G) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Chefe de Divisão de Direção de Finanças, ao abrigo de subdelegação de competências, de 27 de outubro de 2021.

H) A decisão de indeferimento da reclamação graciosa fundamenta-se numa informação complementar dos serviços, que integra o documento n.º 5 junto ao pedido arbitral, que, na parte relevante, é do seguinte teor:

Informação complementar

I - AUDIÇÃO PRÉVIA

1.1 - Atendendo aos fundamentos de facto e de direito constantes do projeto de decisão, foi exarado em 2021-07-19, despacho no sentido do indeferimento do pedido, pela Chefe de Divisão de Justiça Administrativa, por subdelegação, relativamente às liquidações oficiosas de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2020 ... e 2020 ..., materializadas nas notas de cobrança n.º 2020 ... e 2020 ..., nos montantes de € 49.888,04 e 57.142,97 (inclui juros compensatórios, no valor de € 822,68 e 735,61), referentes aos exercícios de 2018 e 2019, respetivamente, o qual foi notificado à reclamante, por transmissão eletrónica de dados (VIA - CAT2021...), em 2021-07-21, para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audiência prévia, previsto na al. b) do n.º 1 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT), faculdade que exerceu.

1.2 - Considerando o estatuído no art. 39.º do CPPT, quanto à perfeição das notificações, a notificação considera-se efetuada em 2021-08-08, pelo que o termo para exercer esse direito ocorreria em 2021-08-23, tendo dado entrada em 2021-08-13, a exposição para exercício daquela faculdade, remetida por email através do Portal, com n.º de Pedido ... e n.º de registo .../2021 (CRM).

1.3 Sucede que, o n.º 2 do art. 57.º — A da Lei Geral Tributária (LGT), aditado pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, estabelece um regime de diferimento de prazos

processuais e procedimentais, sendo que o exercício do direito de audição, que termine no decurso do mês de agosto, é diferido para o primeiro dia útil do mês de setembro, ou seja, in casu, 2021-09-01.

1.4 - Através do exercício do direito de audição, a reclamante juntou aos autos os seguintes elementos:

1.4.1 - Direito de resposta e Declarações de rendimentos de 2018 e 2019

1.4.2 - IES 2018

1.4.3 - IES 2019

1.5 - Conforme refere no conteúdo da Reclamação Graciosa, a reclamante não cumpriu com a sua obrigação de autoliquidação de IRC, por impossibilidade.

1.6 - Devido à rotura de relações com a sua técnica oficial de contas do ano de 2018, esta não procedeu ao encerramento do ano, nem facultou os elementos necessários para que outro colega o fizesse.

1.7 - Assim, foi proposta ação judicial para ultrapassar a questão que corre termos no Juízo Central Cível de Vila Nova de Gaia, sob o número de processo .../....0T8VNG - Juiz

1.8 - Só após fazer prova da ação judicial junto da Ordem dos Contabilistas Certificados, foi possível ao novo contabilista certificado assumir funções. -

1.9 - Logo que iniciou funções, o novo contabilista deu cumprimento das obrigações fiscais da sociedade, tendo apresentado a declaração de IRC do ano de 2018 e 2019, bem como as Declarações Anuais da Informação Empresarial Simplificada - IES.

1.10 - Entende a reclamante que deste modo, fica assim sanada a falta de apresentação de elementos contabilísticos que fundamentaram a intenção de indeferimento.

1.11 - Pela análise dos elementos contabilísticos, é notório que o tributo liquidado por métodos indiretos, dando origem às liquidações oficiosas, é manifestamente superior ao tributo autoliquidado pelo contribuinte.

1.12 - Perante a nova factualidade, a reclamante requer a anulação das liquidações oficiosas n.º 2020 ... e n.º 2020 ... e a extinção dos processos de execução fiscal n.º ... e n.º

[...]

II - ANÁLISE E PARECER

11.1 - A pretensão da reclamante, visa a anulação das liquidações emitidas oficiosamente pelos Serviços e a consideração das declarações entretanto entregues pela ora reclamante alegando justo impedimento da entrega das declarações de rendimentos (Modelo 22) relativas aos exercícios de 2018 e 2019, devido a divergências insanáveis com a Técnica Oficial de Contas.

11.2 - Analisada a reclamação, foi elaborado projeto de decisão no sentido do indeferimento do pedido, porquanto, a reclamante não apresentou elementos suficientes, que permitissem proceder à validação do resultado fiscal apurado.

11.3 - Assim, nesta sede veio a reclamante juntar os elementos supra identificados no ponto 1.4, constatando-se que os elementos trazidos aos autos, não constituem prova suficiente, que permita validar os valores da matéria coletável e do imposto declarados nas declarações modelo 22, dos exercícios de 2018 e 2019, apresentadas extemporaneamente.

Assim:

11.4 - Reiteramos, o já mencionado no projeto de decisão:

11.4.1 - "A reclamante afirma não lhe ser imputável a responsabilidade da falta da obrigação declarativa, que resultou no valor aqui em crise, contudo o dever de efetuar o pagamento das prestações e outros créditos tributários é do sujeito passivo, vinculado a esse cumprimento, por força do disposto no n.º 3 do art.º 18.º da LGT, pelo que a responsabilidade subsidiária do CC ficará sempre sujeita à verificação de diversos requisitos no âmbito do direito aplicável."

11.4.2 - "Temos, pois, uma situação de incumprimento (por negligência), por parte da reclamante, apenas a esta imputável, que abriu caminho a que a Autoridade Tributária ao abrigo dos seus poderes vinculados, procedesse a uma liquidação oficiosa, dela notificando a reclamante.

11.4.3 - "A Autoridade Tributária não se pode substituir à reclamante na elaboração das suas peças contabilísticas e conseqüente determinação do seu resultado fiscal, sendo uma obrigação da própria a comprovação e quantificação direta e exata das operações que efetivamente realizou, para determinação do rendimento coletável em sede de IRC."

11.4.4 - "Ora, a reclamante não procedeu à prova do que alega nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LCT, o qual prevê que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos invocados no procedimento tributário recai sobre quem os invoque."

11.5 - Pelo exposto, conclui-se que não foram trazidos aos autos argumentos, nomeadamente documentos contabilísticos/registos, que permitam determinar diferente apreciação do pedido, sendo que o parecer constante no ponto V do projeto de decisão, continua a merecer a nossa concordância.

11.6 - Relativamente ao solicitado no ponto 1.13 da presente informação, cumpre referir que não se consegue perceber a pertinência do pedido.

11.6.1 - Para todos os efeitos, na base de dados da AT, consta como domicílio fiscal da reclamante " ... QUELUZ", não se verificando ter havido qualquer alteração.

11.6.2 - Acresce o facto de se tratar de um contribuinte aderente à transmissão eletrónica de dados (ViaCTT), através da qual foi devidamente notificado.

11.6.3 - Também não consta dos autos qualquer procuração, que evidencie morada diferente da morada fiscal constante no Portal das Finanças.

11.7 - Cumpre ainda referir que por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.

III - CONCLUSÃO

Nestes termos, face ao exposto, propõe-se a convolação em definitivo do projeto de decisão e o indeferimento da reclamação graciosa com os fundamentos da presente informação.

I) Os elementos mencionados no ponto 1.4 da informação complementar, a que se refere o ponto II.3 dessa informação, são as declarações de rendimentos de 2018 e 2019 e a IES de 2018 e 2019, que foram entregues pela Requerente no exercício do direito de audição no âmbito do procedimento de reclamação graciosa.

J) Em maio de 2019, na sequência de um litígio com a sua então contabilista certificada, a Requerente viu-se impedida de dar cumprimento às suas obrigações declarativas, nomeadamente a entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22 de 2018 e de 2019, dentro do prazo legalmente previsto.

L) A Requerente teve dificuldades em nomear um novo contabilista certificado por virtude de os interessados invocarem possível responsabilidade disciplinar, nos termos do disposto no artigo 74.º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, por alegada existência de dívidas relacionadas com o exercício da função pela anterior contabilista certificada.

M) A Requerente apresentou uma providência cautelar para a entrega da documentação contabilística da empresa e uma ação judicial, que corre termos no Juízo Central Cível de Vila Nova de Gaia, sob o nº .../...0T8VNG – ... Juízo, com vista ao reconhecimento da inexistência de qualquer valor em dívida relativamente ao anterior contabilista certificado.

N) A Requerente foi notificada através dos ofícios GIC-..., de 23 de outubro de 2019, e GIC-..., de 6 de novembro de 2020, quanto à possibilidade da emissão de liquidações oficiosas relativamente a 2018 e 2019, nos seguintes termos:

No sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira não se encontra registada a vossa declaração de rendimentos Modelo 22 do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), relativa ao período de 2018, cujo termo do prazo de entrega ocorreu em 2019-06-30 (com exceção dos sujeitos passivos com períodos especiais de tributação).

No sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira não se encontra registada a vossa declaração de rendimentos Modelo 22 do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), relativa ao período de 2019, cujo termo do prazo de entrega ocorreu em 2020-05-29 (com exceção dos sujeitos passivos com períodos especiais de tributação).

Sendo obrigatória a apresentação anual da referida declaração, o não cumprimento desta obrigação, para além de sancionada como contraordenação, nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), implica a emissão de uma liquidação oficiosa, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC (CIRC), a qual tem por base o maior dos seguintes valores:

- A matéria coletável determinada, com base nos elementos de que a Administração Tributária e Aduaneira disponha, de acordo com as regras do regime simplificado, com aplicação do coeficiente de 0,75;
- A totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada;
- O valor anual da retribuição mínima mensal.

Esta liquidação oficiosa fica, no entanto, prejudicada se, no prazo de 15 dias, vier a ser apresentada a declaração em falta, a qual deve ser obrigatoriamente enviada por transmissão eletrónica de dados, no Portal das Finanças.

O) No dia 1 de junho de 2021, a Requerente celebrou um contrato de prestação de serviços com o contabilista certificado B... para a execução da sua contabilidade segundo as normas contabilísticas e exigências legais em vigor.

P) O contabilista certificado B... procedeu à elaboração dos balancetes relativamente aos anos de 2018 e 2019, que constituem os documentos n.ºs 11 e 12, que aqui se dão

como reproduzidos, bem como à elaboração das declarações de rendimentos relativas aos anos de 2018 e 2019, apresentadas em 27 de junho de 2021.

P) O pedido arbitral deu entrada em 14 de fevereiro de 2022.

Factos não provados

Não há factos não provados que revelem 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 na inquirição de testemunha e prestação de declarações realizadas na audiência de 28 de junho.

Matéria de direito

5. Em debate está a emissão de liquidações oficiosas, nos termos do disposto no artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, por incumprimento, por parte do sujeito passivo, da obrigação declarativa de apresentação da declaração periódica de rendimentos relativamente aos períodos de tributação de 2018 e 2019.

Em sede de reclamação graciosa deduzida contra as liquidações oficiosas, a Requerente alegou ter-se encontrado impedida de apresentar tempestivamente as declarações de rendimentos por divergências com a contabilista certificada e por não ter podido assegurar de imediato a colaboração de um outro contabilista, por razões deontológicas relacionadas com a alegada existência de dívidas pelo exercício da função pela anterior contabilista.

No dia 1 de junho de 2021, a Requerente celebrou um contrato de prestação de serviços com o contabilista certificado B... para a execução da sua contabilidade e o contabilista certificado procedeu à elaboração dos balancetes relativamente aos anos de 2018 e 2019.

Por outro lado, em 27 de julho de 2021, no âmbito do exercício do direito de audiência relativamente ao projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a Requerente procedeu à entrega das declarações de rendimentos de IRC (Modelo 22) relativas aos anos de 2018 e 2019, e em 6 de agosto seguinte, apresentou as declarações de Informação Empresarial Simplificada (IES) relativa a esses anos.

Na informação dos serviços que justifica a proposta de indeferimento da reclamação graciosa, para efeitos de audiência prévia, a Autoridade Tributária alega essencialmente que a Requerente manteve um comportamento omissivo e negligente por não ter apresentado tempestivamente as declarações de rendimentos, a que se encontrava vinculado nos termos do artigo 17.º, n.º 3, da LGT, e que era ao contribuinte que incumbia o ónus da prova dos factos constitutivos do direito que se arroga.

Na informação complementar elaborada na sequência do direito de audiência prévia, que originou a decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, a Autoridade Tributária faz referência à apresentação pela Requerente das declarações de rendimentos relativas a 2018 e 2019, bem como às correspondentes declarações de Informação Empresarial Simplificada (IES), e faz menção ao alegado pela Requerente quanto à impossibilidade de cumprir a obrigação de autoliquidação de IRC por divergências com a contabilista certificada, assim como alude à circunstância de só com a interposição de ação judicial contra a antiga contabilista certificada é que a Requerente pode contratar um novo contabilista, que, logo que iniciou funções, deu cumprimento às obrigações declarativas em falta.

Não obstante, a Autoridade Tributária, nessa informação, reitera tudo o que é dito na informação inicial, mantendo que a Requerente entrou numa situação de incumprimento, por negligência, que a Administração não pode substituir-se ao contribuinte na elaboração das peças contabilísticas para efeito da determinação do resultado fiscal, e, em todo o caso, era ao sujeito passivo que competia o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos invocados, nos

termos do disposto no artigo 74.º, n.º 1, do LGT, confirmando assim a anterior proposta de indeferimento da reclamação graciosa.

6. Como é sabido, a Administração Tributária está vinculada, ao nível do procedimento, ao princípio da verdade material, pelo qual lhe cabe o poder-dever de realizar todas as diligências que entenda serem úteis para a descoberta da verdade.

Um afloramento deste princípio surge no artigo 58.º da LGT, onde se refere que “a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”.

Podemos então defender que “no âmbito do procedimento tributário está consagrado o princípio da verdade material, que alguns reconduzem à menção ‘justiça’, do qual resulta que o objetivo fundamental de toda a atuação no procedimento tributário é o da prossecução do interesse público, de acordo com o princípio da legalidade, apenas alcançável com uma avaliação não meramente formal dos factos” (SERENA CABRITA NETO/ CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, págs. 144-145).

Importa ainda reter que os órgãos da Administração Pública estão sujeitos a um princípio de colaboração, e, como tal, “devem atuar em estreita colaboração com os particulares, cumprindo-lhes, designadamente, prestar aos particulares as informações e os esclarecimentos de que careçam, apoiar e estimular as suas iniciativas e receber as suas sugestões e informações (artigo 11.º, n.º 1, do CPA). Princípio esse igualmente consagrado nos artigos 59.º da LGT e 48.º do CPPT.

No caso vertente, não obstante as justificações fornecidas pelo sujeito passivo, na reclamação graciosa, para justificar a impossibilidade de cumprimento tempestivo da obrigação acessória de apresentação das declarações de rendimentos relativas aos anos de 2018 e 2019, e

apesar de o contribuinte ter apresentado as declarações de rendimentos relativas a 2018 e 2019, bem como a Informação Empresarial Simplificada (IES), no âmbito do exercício do direito de audição prévia, ainda no decurso do procedimento de reclamação graciosa, os serviços da Autoridade Tributária omitiram quaisquer diligências que permitissem confirmar a informação prestada pelo contribuinte – que, aliás, foi objeto de prova documental e testemunhal no âmbito do processo arbitral -, assim como se abstiveram, mormente por via de um procedimento de inspeção, de verificar a conformidade dos elementos contabilísticos que serviram de base à apresentação de declarações de rendimentos.

E limitaram-se a socorrer-se, na decisão de indeferimento, do princípio da repartição do ónus da prova, constante do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, segundo o qual “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

Essa questão tem essencialmente relevo quando se chega a uma situação de incerteza quanto aos factos relevantes que terá de ser resolvida em desfavor da parte sobre quem impende o ónus da prova (artigos 346.º, *in fine*, do Código Civil, e 414.º do Código de Processo Civil). Ou seja, verificando-se uma situação de falta ou insuficiência da prova relativamente a algum ou alguns dos factos alegados indispensáveis para a decisão da causa, estes devem ter-se como inexistentes, na medida em que não podem ser considerados como *provados* nem como *não provados*.

Ora, o contribuinte, no decurso do procedimento tributário, cumpriu o seu ónus alegatório, indicando as razões pelas quais se encontrou impedido de apresentar a declaração de rendimentos em prazo, e não parece possível fazer impender sobre o sujeito passivo o efeito desvantajoso da insuficiência da prova quando a Autoridade Tributária desconsiderou as razões justificativas do incumprimento da obrigação e se absteve, no âmbito do seu poder inquisitório e dever de colaboração, de realizar as diligências instrutórias que, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, permitiriam verificar a impossibilidade de cumprimento das suas

obrigações declarativas e a veracidade das declarações de rendimentos que vieram a ser apresentadas posteriormente.

A este propósito, o acórdão do STA de 3 de fevereiro de 2021 (Processo n.º 0276/11), entre outros, citando RUI DUARTE MORAIS, refere o seguinte:

O montante assim fixado [em liquidação oficiosa] será, necessariamente, provisório (como de resto é também a autoliquidação, uma vez que fica sempre sujeita a uma eventual correção posterior pela administração tributária). Na realidade, não faria qualquer sentido que a liquidação oficiosa feita em tais termos pudesse ser havida como adequado substituto da declaração a que o sujeito passivo não procedeu. Para além de tal poder redundar numa vantagem incompreensível do contribuinte faltoso (ao ser tributado com base no resultado de um exercício anterior poderia pagar menos do que aquilo a que estaria obrigado, por ter acontecido uma evolução positiva dos resultados do seu

negócio), significaria abdicar de qualquer pretensão de basear a tributação em causa no lucro (no resultado) real ou, mesmo, normal, desse sujeito passivo.

A falta de cumprimento pelo sujeito passivo parece impor à administração, para além de proceder officiosamente a uma tal liquidação “provisória”, o dever funcional de, dentro do prazo de caducidade de tal direito, efetuar uma ação inspetiva visando determinar qual o lucro obtido por esse sujeito passivo no exercício em causa e, também, a sua situação atual» (*Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, págs. 208/209).

De tudo o que vimos de dizer, resulta manifesto que o prazo previsto para a liquidação oficiosa de IRC no caso de falta de apresentação pelo contribuinte da declaração de rendimentos não é um prazo de caducidade. É, isso sim, um prazo meramente dirigido aos serviços da AT, impondo-lhes um prazo curto para a liquidação oficiosa, em ordem a prevenir a caducidade do direito de liquidar (que fica sujeita ao prazo normal).

Mas, como resulta do que deixámos já dito, a AT não só pode, como deve, diligenciar, designadamente através de ação inspetiva, no sentido de apurar qual a matéria tributável do período em causa (o valor real ou presumido dos rendimentos sujeitos a tributação), de modo a, dentro do prazo da caducidade do direito de liquidar, proceder às correções que se mostrem pertinentes e à consequente liquidação adicional ou anulação da liquidação oficiosa (consoante seja positiva ou negativa a diferença entre o montante de imposto liquidado oficiosamente nos referidos termos e o que venha a mostrar-se devido)”.

Resulta de todo o exposto, como se concluiu no citado aresto, que não tem qualquer arrimo legal uma solução que preconiza a tributação de rendimento inexistente pela circunstância de não estar cumprida uma obrigação acessória de entrega de declaração de rendimentos. E nos casos em que o sujeito passivo não cumpre essa obrigação, sem prejuízo do poder-dever de proceder a uma liquidação oficiosa provisória, a Autoridade Tributária deve inteirar-se, por via do exercício dos seus poderes inspetivos, da real situação económica do sujeito passivo, de modo a poder promover a liquidação adicional ou a anulação de parte do imposto devido segundo a liquidação provisória.

Na situação do caso, a Administração, não só não procedeu à averiguação inspetiva com vista a verificar os rendimentos efetivamente auferidos pela empresa nos períodos de tributação de 2018 e 2019, como ignorou as declarações de rendimentos apresentadas ainda no decurso do procedimento de reclamação graciosa, preferindo manter a liquidação oficiosa com base no incumprimento da obrigação declarativa em manifesta violação do princípio da tributação pelo rendimento real.

7. Acresce que a liquidação oficiosa nos termos do disposto no artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código de IRC corresponde a uma forma de determinação do lucro tributável por métodos indiretos, que assume natureza presuntiva, visando a determinação do valor dos rendimentos a partir de indícios, presunções ou outros elementos disponíveis, e que, no caso da

liquidação oficiosa, é determinada com base nos elementos de que a Administração disponha, segundo as regras do regime simplificado, com a aplicação do coeficiente de 0,75, ou pela totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo, ou pelo valor anual da retribuição mínima mensal.

No entanto, quando há lugar à determinação do lucro tributável por via de uma avaliação indireta ou presuntiva passa a valer a regra do artigo 74.º, n.º 3, da LGT, pela qual compete à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação (neste sentido, referindo-se especificamente à situação vertida no artigo 90.º do Código do IRC, GUSTAVO COURINHA, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, 2019, págs. 206-207).

Ora, tendo a Requerente apresentado as declarações de rendimentos, bem como a informação empresarial simplificada, ainda na pendência do procedimento de reclamação graciosa, era a Autoridade Tributária que tinha de provar que, ainda nessa circunstância, se justificava o recurso à liquidação oficiosa. E, por outro lado, a Autoridade Tributária não poderia ignorar, para efeito da fixação do lucro tributável, as declarações de rendimentos apresentadas, ainda que pudesse realizar diligências inspetivas para a confirmação dos valores declarados. Ao invés, a Administração limitou-se a utilizar o argumento meramente formal de incumprimento do prazo para a obrigação declarativa, embora não tivesse realizado quaisquer diligências para confirmar as informações fornecidas pelo contribuinte no âmbito da reclamação graciosa e no exercício do dever de audição prévia.

Neste condicionalismo, a Autoridade Tributária não efetuou a prova que lhe competia, nos termos do artigo 74.º, n.º 3, da LGT, de que se mantinham os pressupostos da aplicação de avaliação presuntiva, quando o sujeito passivo, ainda no exercício do direito de audição, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, havia apresentado as declarações de rendimentos, como também a informação empresarial simplificada, relativas aos anos de 2018

e 2019, que teriam permitido à Administração determinar o lucro tributável real com base na contabilidade.

8. Resta referir que as declarações rendimentos apresentadas pela Requerente, logo que ultrapassadas as dificuldades com a contratação de um novo contabilista certificado, tiveram por base a contabilidade organizada e beneficiam da presunção de veracidade.

Nos termos do artigo 75.º da LGT, presumem-se verdadeiros e de boa fé as declarações dos contribuintes, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita (n.º 1), presunção essa que cessa, designadamente quando “as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo” (n.º 2, alínea a)).

Por efeito desta última disposição, cabe à Administração fazer a prova da ilusão da presunção de veracidade dos elementos contabilísticos, demonstrando fundamentadamente que a contabilidade do sujeito passivo contém inexatidões e que elas podem constituir indícios bastantes da existência do facto tributário que é sujeito a imposto (SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, págs. 645-646).

Na resposta, a Autoridade Tributária defende que a presunção da veracidade dos elementos declarados, nos termos da referida disposição do artigo 75.º, n.º 1, da LGT, só vale quando a declaração é “apresentada nos termos da lei”, aí se incluindo a apresentação da declaração no prazo legalmente fixado, pelo que quando apresentadas fora de prazo não gozam de presunção de veracidade.

Uma tal interpretação não tem qualquer cabimento.

Ao referir que se presumem verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos “termos previstos na lei”, o legislador esta a enunciar que, para efeitos de quantificação do lucro tributável, o ponto de partida é o resultado líquido apurado por via contabilística, havendo de atender-se às normas contabilísticas de cálculo do resultado líquido do exercício, que correspondem a normas de incidência fiscal

Seria absurdo que o simples incumprimento da obrigação acessória de apresentação da declaração de rendimentos, que poderá encontrar-se justificada por diferentes razões, fosse só por si motivo para afastar a presunção de veracidade da declaração e dos elementos contabilísticos em que se baseou, quando é certo que, ainda que apresentada fora de prazo, a declaração continua a depender do balanço contabilístico, e só não beneficia da presunção de veracidade quando a declaração ou a contabilidade revelarem omissões, erros, inexactidões que possam afetar a quantificação do lucro tributável e que é à Administração que cabe comprovar.

O pedido arbitral mostra-se, por conseguinte, ser procedente, ficando prejudicado conhecimento de todas as demais suscitadas pela Requerente.

III – Decisão

Termos em que se decide julgar procedente o pedido arbitral e anular os atos de liquidação oficiosa n.º 2020 ... e n.º 2020 ..., com um valor total a pagar de € 107.031,01, bem como do despacho de indeferimento da reclamação graciosa contra eles deduzida.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 107.031,01, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 7 de setembro de 2022,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Martins Alfaro

A Árbitro vogal

Clotilde Celorico Palma