

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 307/2022-T**

**Tema: IRC – Apresentação da declaração Modelo 22 fora do prazo. Liquidação oficiosa – artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC. Falta de fundamentação.**

## **SUMÁRIO**

- I. A falta de apresentação no prazo legal da declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC determina que a AT proceda, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, à emissão de uma liquidação oficiosa.
- II. Se é verdade que compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da emissão de uma liquidação oficiosa de IRC ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, é também verdade que cabe ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação (cf. artigo 74.º, n.º 3, da LGT).
- III. Para uma liquidação oficiosa emitida ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC ser anulada, é imprescindível que o sujeito passivo, à luz do ónus da prova que sobre ele impende, ofereça prova idónea e credível, em sede de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, ou processo arbitral, de que a referida liquidação sofre do vício de excesso na quantificação, não sendo suficiente ao sujeito passivo apresentar uma declaração de rendimentos posterior (que não goza da presunção de veracidade do n.º 1 do artigo 75.º da LGT), ou invocar uma violação do princípio do inquisitório, ou do princípio da tributação das empresas fundamentalmente pelo rendimento real.
- IV. Não obstante o dever da AT de considerar e valorar todos os elementos apresentados pelos sujeitos passivos, bem como todos os elementos que tem em seu poder, na

procura da verdade fiscal, se o sujeito passivo não fornecer à AT elementos probatórios idóneos e credíveis que permitam verificar a sua real situação contabilística e tributária, a AT não tem o dever de realizar diligências probatórias complementares, e resta ao Tribunal Arbitral concluir que o sujeito passivo não provou o excesso de liquidação, como lhe competia.

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente e relator), Professor Doutor João Pedro Rodrigues e Dra. Ana Teixeira de Sousa (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

### I. RELATÓRIO

1. A... LDA., contribuinte fiscal número ... (“**Requerente**”), veio, em 04-05-2022, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”) com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação (i) do ato de indeferimento tácito do recurso hierárquico n.º ...2022..., formado em 25-03-2022 (nos termos do artigo 66.º, n.º 5, do CPPT), no âmbito do qual a Requerente contestou a legalidade do indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2021..., e (ii) da liquidação oficiosa de IRC n.º 2020..., relativa ao exercício de 2018, no montante global de € 589.850,12, e respetivos juros compensatórios (“**Liquidação Contestada**”), com fundamento no vício de ilegalidade e na falta de fundamentação.
2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“**AT**” ou “**Requerida**”).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 06-05-2022 e seguidamente notificado à Requerida.

4. Em conformidade com o disposto nos artigos 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora signatários como árbitros, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. As partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
6. O Tribunal Arbitral foi constituído em 12-07-2022.
7. Em 29-09-2022, a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por impugnação, e remetendo o processo administrativo no dia seguinte.
8. Por despacho de 14-10-2022, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, e notificou as Partes para apresentarem alegações finais escritas.
9. A Requerente e a Requerida apresentaram alegações, respetivamente, em 24-10-2022 e 27-10-2022.
10. O Tribunal prorrogou sucessivamente o prazo para prolação da Decisão Arbitral, por dois meses, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, em 11-01-2023, 10-03-2023 e 11-05-2023.

## **II. POSIÇÃO DAS PARTES**

### **§1. Da Requerente**

11. Não tendo a Requerente apresentado, no prazo legal, a declaração Modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 2018, a AT emitiu a Liquidação Contestada, no montante de € 589.850,12, liquidação esta que não cumpre os requisitos legalmente definidos (nomeadamente, no que concerne à respetiva quantificação e falta de fundamentação), devendo ser anulada.
12. A AT indeferiu a reclamação graciosa apresentada pela Requerente contra a Liquidação Contestada por considerar que a Requerente não havia apresentado qualquer prova para o

---

resultado final que pretendia (um resultado tributável do exercício de 2018 de € 52.876,85), nem a declaração Modelo 22 de IRC, nem a declaração anual de Informação Empresarial Simplificada (IES) com referência ao exercício de 2018. Concluiu a AT que a Requerente não logrou provar que o resultado tributável calculado oficiosamente pela AT seria excessivo.

13. Contudo, a verdade é que a Requerente apresentou, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, a demonstração de resultados referente ao exercício de 2018, da qual resulta que o valor tributável nesse exercício foi de € 52.876,85 (estimativa). Este valor é facilmente comprovável através do sistema *e-Fatura*.
14. Fica assim claro que o valor liquidado oficiosamente pela AT, a título de IRC do exercício de 2018 (€ 589.850,12), não corresponde à realidade contabilística dos saldos e contas da Requerente, e que o mesmo é manifestamente excessivo e incoerente.
15. Relativamente à falta de entrega da declaração Modelo 22 de IRS relativa ao exercício de 2018, a Requerente explicou, também no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, a razão de força maior pela qual a mesma não foi submetida: receio de não aceitação da dita declaração de rendimentos por parte da AT.
16. Acresce que o simples facto de a Requerente não ter submetido a declaração Modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 2018 no prazo legal não significa que a AT possa arbitrariamente emitir uma liquidação oficiosa com um valor desfasado da realidade. Ao invés, a AT encontrava-se obrigada a recorrer ao método subsidiário de avaliação indireta da matéria tributável, nos termos do artigo 57.º do Código do IRC e dos artigos 85.º, n.º 1, 87.º, n.º 1, alínea b), e 88.º, alínea a), da LGT.
17. Por último, não compreende a Requerente a origem do valor estipulado na Liquidação Contestada. Certo é que a AT não teve por base a matéria coletável de IRC do exercício mais próximo (nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 78.º do Código do IRC).

18. Cumpria à AT explicar as razões de facto e de direito, bem como os critérios e cálculos, subjacentes à Liquidação Contestada, em cumprimento do ónus de fundamentação previsto nos artigos 268.º, n.º 3, da CRP, e 77.º da LGT. Se é verdade que o n.º 2 do artigo 77.º da LGT prevê uma “fundamentação simplificada”, também é verdade que a fundamentação deve ser expressa, clara, suficiente e congruente, por forma a que o destinatário do ato (colocado na posição de um destinatário normal) possa ficar esclarecido acerca das razões que estiveram na base desse ato e que o motivaram, o que não se verificou no caso *sub judice*.
19. O comportamento omissivo da AT violou o princípio da colaboração previsto no artigo 59.º da LGT, bem como o princípio do inquisitório previsto no artigo 58.º da LGT.

## **§2. Da Requerida**

20. Vigora no nosso ordenamento jurídico-tributário o princípio da declaração no apuramento da matéria tributável (cf. artigo 75.º da LGT), pelo que o ponto de partida de qualquer correção será sempre a declaração de rendimentos e os elementos da mesma constantes, sem prejuízo de incumbir à AT a confirmação de elementos declarados pelos sujeitos passivos.
21. A apresentação de declarações de rendimentos fora dos prazos legais estipulados para o efeito tem como consequência a preclusão da presunção de veracidade que as mesmas possuem ao abrigo do disposto no artigo 75.º da LGT, passando a recair sobre os sujeitos passivos o ónus de prova dos factos nelas inscritos.
22. A Requerente apenas regularizou a falta de cumprimento das suas obrigações declarativas relativas ao exercício de 2018 após a notificação da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa, tendo procedido à entrega das declarações Modelo 22 e IES em 13-01-2022 e 18-01-2022, respetivamente.

23. A Requerente alega que o valor tributável para o exercício em apreço foi, efetivamente, de € 52.876,85, o qual se encontra evidenciado de forma objetiva na sua “Demonstração de Resultados” do exercício de 2018, verificando-se ainda, no “Balanço” e na “estimativa de IRC” emitida pela contabilidade da empresa, que o valor emitido oficiosamente pela AT é excessivo e incoerente.
24. No entanto, a argumentação da Requerente e os elementos apresentados não se encontram acompanhados de quaisquer documentos extraídos de programa de contabilidade certificado e elaborado de acordo com o SNC (e.g., balancetes analíticos e extratos de conta corrente), que possam comprovar, sem margem para quaisquer dúvidas, como foram obtidos os valores aí mencionados.
25. As empresas são tributadas pelo respetivo lucro real efetivo calculado com base na sua contabilidade, de acordo com o princípio constitucional da tributação fundamentalmente pelo lucro real consagrado no artigo 104.º, n.º 2, da CRP. É a Requerente, enquanto sujeito passivo com sede ou direção efetiva em território nacional que exerce a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 3.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC), e não a AT ou o Tribunal, que tem o ónus de proceder ao apuramento do lucro tributável a partir dos seus elementos contabilísticos e de proceder às correções determinadas no Código do IRC.
26. Os elementos apresentados pelo Requerente em sede de procedimentos administrativos e da presente ação arbitral, em sustentação da sua argumentação, são manifestamente insuficientes, não constituindo prova credível quanto à matéria tributável do exercício em causa. Acresce que a Requerente não apresenta quaisquer documentos justificativos das operações efetuadas no exercício em apreço, nomeadamente das aquisições de bens e serviços necessários ao desenvolvimento da sua atividade comercial. Na ausência de qualquer prova produzida nesse sentido, não é possível à AT validar e confirmar que o valor tributável para o exercício em apreço foi, efetivamente, de € 52.876,85.
27. A alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC estabelece que:

*“Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efetuada até 30 de novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o maior dos seguintes montantes:*

*1) 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;”*

28. Verificaram os Serviços da AT que, no exercício de 2018, a Requerente indicou, para efeitos de *e-Fatura*, ter emitido faturas no montante de € 4.101.957,93, bem como Notas de Débito de € 63.392,00, e Notas de Crédito de € 474.087,63.
29. Com base nesta informação, foi apurado pela AT o seguinte valor correspondente à matéria coletável:

4.101.957,93 €
+ 63.392,00 €
4.165.349,93 €
- 474.087,63 €
3.691.262,30 €
X 75 %
2.768.446,72 €

30. Na Demonstração de Liquidação de IRC notificada à Requerente consta que a liquidação oficiosa foi emitida em resultado da falta de entrega atempada da respetiva declaração Modelo 22 de IRC, sendo efetuada de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC.
31. No que respeita à alegada falta de fundamentação, note-se que os requisitos legais da fundamentação dos atos constam do artigo 77.º da LGT, o qual determina que a fundamentação pode ser efetuada de forma sumária e pode consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão parte integrante do respetivo ato.

32. Basta que a Requerente confirme os valores constantes das faturas que comunicou à AT através da aplicação *e-Fatura*, e que analise a notificação respeitante à Demonstração da Liquidação, para identificar e conhecer, clara e documentalmente, todo o percurso percorrido pela AT para chegar ao valor da liquidação, ficando assim a conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor da decisão e os factos que o levou a decidir num determinado sentido e não em qualquer outro.
33. No que respeita à quantificação da matéria coletável, a metodologia a adotar está expressamente definida na lei (i.e., na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC), tendo a Requerente sido informada da legislação aplicada e da forma de cálculo da mesma aquando da notificação da falta de entrega da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2018.
34. Dos documentos em causa constam todos os elementos - reitere-se: tratam-se de valores declarados pelo próprio sujeito passivo - de que a Requerente poderia necessitar para compreender e apreender o ato de liquidação oficiosa. Assim sendo, o ato praticado pela AT cumpre as exigências legais de fundamentação.
35. Ressalve-se que, a verificar-se uma situação de falta ou insuficiência da fundamentação, o que se admite somente por cautela e dever de patrocínio, cabia à Requerente solicitar a emissão da certidão prevista no artigo 37.º do CPPT. Não tendo a Requerente usado daquela faculdade conferida pela lei, forçoso se torna concluir que os ato de liquidação contêm todos os elementos necessários à sua cabal compreensão e que o vício de fundamentação de que alegadamente padecia ficou sanado.
36. Aqui chegados resta concluir que a omissão probatória que justificou a decisão de indeferimento da reclamação graciosa quanto ao exercício de 2018 se mantém na presente ação arbitral, incumprindo à Requerente o ónus da prova dos factos constitutivos do direito que se arroga, tal como determina o artigo 74.º, n.º 1, da LGT e o artigo 342.º do Código Civil.

37. Os elementos apresentados pelo Requerente na presente ação arbitral em sustentação da sua argumentação são manifestamente insuficientes, não constituindo prova credível quanto à matéria tributável do exercício em causa, sendo que, reitera-se, a Requerente tem o ónus de proceder ao apuramento do lucro tributável a partir dos seus elementos contabilísticos (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea a), artigo 3.º, n.º 1, alínea a), 16.º, e 123.º, n.º 1, todos do Código do IRC). Com efeito, a total ausência de documentação contabilística que suporte os valores declarados resulta na impossibilidade de a Requerente contraditar a liquidação oficiosa emitida pela AT, no valor a pagar de € 589.850,12, o qual foi apurado com base na informação prestada pela Requerente sobre a sua faturação. Mais, não tendo sido apresentados documentos da contabilidade que suportaram o apuramento da matéria tributável nas declarações apresentadas, não é possível validar a quantificação efetuada Requerente.
38. A presunção contida no artigo 75.º, n.º 1, da LGT cessa quando as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem, ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo, ou quando o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária (cf. n.º 2 do mesmo artigo).
39. O facto de as declarações de rendimentos em causa terem sido apresentadas fora dos prazos legais estipulados para o efeito tem como consequência a preclusão da presunção de veracidade que as mesmas possuiriam ao abrigo do disposto no artigo 75.º da LGT, passando a recair sobre a Requerente o ónus de prova dos factos nelas inscritos.
40. Como amplamente demonstrado, a AT provou que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a emissão da liquidação oficiosa, pelo que passou a incumbir à Requerente a prova que ponha em causa os montantes corrigidos, de acordo com o referido artigo 74.º da LGT. A Requerente não produziu esta prova nem em sede de reclamação graciosa, nem na presente ação arbitral.

### **III. SANEAMENTO**

41. O PPA apresentado em 04-05-2022 é tempestivo, porquanto apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, contados da presunção de indeferimento do recurso hierárquico apresentado pela Requerente em 24-01-2022 (cf. artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT), que se formou em 25-03-2022, por a AT não ter proferido decisão expressa no prazo de 60 dias (cf. artigo 66.º, n.º 5, do CPPT).
42. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.
43. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, e estão devidamente representadas (cf. artigo 4.º, n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).
44. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções. Assim, passa-se à apreciação e decisão do mérito da causa.

#### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

##### **§1. Factos provados**

45. Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
- (a) A Requerente é um sujeito passivo de IRC (cf. artigo 2.º do Código do IRC).
- (b) A Requerente não submeteu a declaração Modelo 22 de IRC nos exercícios de 2007 a 2017 (cf. informação “Consultas de IRC – Declarações” junta ao processo administrativo relativo à reclamação graciosa n.º ...2021...).
- (c) A Requerente não submeteu a declaração Modelo 22 de IRC nem a declaração anual de Informação Empresarial Simplificada (IES) relativas ao exercício de 2018 dentro do prazo legal (cf. referido nos artigos 25.º, 34.º e 37.º do PPA, e no artigo 4.º da Resposta).

(d) No exercício de 2018, a Requerente emitiu faturas no montante de € 4.101.957,93, bem como Notas de Débito de € 63.392,00, e Notas de Crédito de € 474.087,63 (cf. referido no artigo 32.º da Resposta, e não contestado pela Requerente).

(e) Em 11-11-2019, a Requerente foi notificada pela AT do Aviso n.º 019412701, no qual se pode ler:

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 Colectivas (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).

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 Infracções 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 ([www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)).

(cf. documento junto ao processo administrativo relativo à reclamação graciosa n.º ...2021...).

(f) Em 21-12-2020, a Requerente foi notificada da liquidação oficiosa de IRC n.º 2020..., de 09-12-2020, relativa ao exercício de 2018, no montante global de € 589.850,12 (€ 581.373,81 a título de imposto, e € 9.726,99 a título de juros compensatórios), com data-limite de pagamento a 20-01-2021:

**DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO IRC**

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO <b>2020</b>		IDENTIFICAÇÃO FISCAL	
PERÍODO	DATA ACERTO CONTAS	N.º LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
2018	2020-12-15	2020	2020-12-09

UNIDADE ORGÂNICA: LISBOA

Fica notificado(a) para, até à data limite indicada, efetuar o pagamento da importância apurada proveniente da liquidação oficiosa do IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos, efetuada nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 98.º do Código do IRC, por falta de entrega da declaração de rendimentos, conforme nota demonstrativa junta. A notificação considera-se efetuada na data de assinatura do aviso de recepção. Pode reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137.º do CIRC e 70.º e 102.º do CPPT. Não sendo efetuado o pagamento no prazo estabelecido, há lugar a procedimento executivo.

A Diretora-Geral,  
Helena Alves Borges

PREJUÍZO FISCAL  
€ 0,00

N.º	Descrição	Importâncias Liq. Anterior	Importâncias Corrigidas
1	Materia coletável não isenta	€ 0,00	€ 2.768.446,72
2	Materia coletável - regime especial	€ 0,00	€ 0,00
3	Coleta - regime geral - 1.º escalão	€ 0,00	€ 0,00
4	Coleta - regime geral - 2.º escalão	€ 581.373,81	€ 581.373,81
5	Coleta - outras taxas	€ 0,00	€ 0,00
6	Coleta à taxa da R.A. Açores	€ 0,00	€ 0,00
7	Coleta à taxa da R.A. Madeira	€ 0,00	€ 0,00
8	Derrama estadual	€ 0,00	€ 0,00
9	Coleta total (3+4+5+6+7+8)	€ 581.373,81	€ 581.373,81
10	Dupla trib. jurídica internacional	€ 0,00	€ 0,00
11	Dupla trib. económica internacional	€ 0,00	€ 0,00
12	Benefícios fiscais	€ 0,00	€ 0,00
13	AIMI	€ 0,00	€ 0,00
14	Pagamento especial por conta	€ 0,00	€ 1.250,68
15	Total deduções (10+11+12+13+14)	€ 0,00	€ 1.250,68
16	Resultado da liquidação	€ 0,00	€ 0,00
17	Retenções na fonte	€ 0,00	€ 0,00
18	Pagamentos por conta Autónomos	€ 0,00	€ 0,00
19	Pagamentos adicionais por conta	€ 0,00	€ 0,00
20	IRC pagar (9-15+16-17-18-19)>0	€ 581.373,81	€ 580.123,13
21	IRC recuperar(9-15+16-17-18-19)<0	€ 0,00	€ 0,00
22	IRC de períodos anteriores	€ 0,00	€ 0,00
23	Reposição de benefícios fiscais	€ 0,00	€ 0,00
24	Derrama municipal	€ 0,00	€ 0,00
25	Dupla trib. jurídica internac. -CDT	€ 0,00	€ 0,00
26	Tributações autónomas	€ 0,00	€ 0,00
27	Juros compensatórios	€ 0,00	€ 9.726,99
28	Juros indemnizatórios	€ 0,00	€ 0,00
29	Juros de mora	€ 0,00	€ 0,00
30	Total pagam. dif./frac.(art.º83ºCIRC)	€ 0,00	€ 0,00
31	Pagamento autoliquidação	€ 0,00	€ 0,00

DATA LIMITE DE PAGAMENTO: 2021-01-20 VALOR A PAGAR: € 589.850,12

(cf. documento 1 junto ao PPA, e demonstração de liquidação junta ao processo administrativo relativo à reclamação graciosa n.º ...2021...).

- (g) A matéria coletável apurada pela AT, no montante de € 2.768.446,72, teve por base os valores indicados pela Requerente para efeitos de *e-Fatura*, a qual informou que a Requerente emitiu faturas no montante de € 4.101.957,93, bem como Notas de Débito de € 63.392,00 e Notas de Crédito de € 474.087,63 (cf. artigos 32.º e 33.º da Resposta, e não contestado pela Requerente), conforme demonstrado no seguinte quadro:

4.101.957,93 €
+ 63.392,00 €
4.165.349,93 €
- 474.087,63 €
3.691.262,30 €
X 75 %
2.768.446,72 €

- (h) Em 19-05-2021, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação oficiosa de IRC n.º 2020..., por entender que o respetivo montante não corresponde à realidade contabilística resultante das contas e saldos da Requerente do exercício de 2018 (cf. documento 4 junto ao PPA).

- (i) A Requerente juntou a esta reclamação graciosa uma “demonstração de resultados” referente ao exercício de 2018, indicando que o valor tributável para esse exercício teria sido de € 52.876,85:

A... LDA

**DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS**  
(Montantes expressos em Euros)

Rendimentos e Gastos	Notas	31/12/2019 (1)	31/12/2018 (2)	Variação % (1)-(2)
Vendas e serviços prestados		2.231.987,71	3.679.298,10	-39,34%
Fornecimentos e serviços extermos		(2.094.959,53)	(3.394.884,09)	-38,41%
Gastos com o pessoal		(56.898,90)	(65.902,65)	1,51%
Outros rendimentos e ganhos		875,33	5.238,82	-83,29%
Outros gastos e perdas		(2.015,68)	(1.365,53)	47,63%
<b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos (EBITDA)</b>		<b>79.269,63</b>	<b>232.400,65</b>	<b>-65,89%</b>
Ganhos/reversões da depreciação e do amortização				-
<b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos) (EBIT)</b>		<b>79.269,63</b>	<b>232.400,65</b>	<b>-65,89%</b>
Juros e gastos similares suportados		1.019,43	1.015,93	88,93%
<b>Resultado antes de impostos (EAT)</b>		<b>81.188,06</b>	<b>233.416,58</b>	<b>-65,22%</b>
Imposto sobre o rendimento do período		(19.889,85)	(52.076,85)	-64,26%
<b>Resultado líquido do período</b>		<b>62.298,21</b>	<b>180.539,73</b>	<b>-65,49%</b>

(cf. documentos 14, 15 e 16 juntos ao PPA).

- (j) A Requerente foi notificada do projeto de indeferimento desta reclamação graciosa (de 27-10-2021), com fundamento em intempestividade (rejeição liminar), conforme se pode ler *infra*:

**Tempestividade**

**1) Período de tributação de 2018:**

Relativamente a este período de tributação, a presente ação afigura-se intempestiva, tendo sido apresentada após ter sido ultrapassado o prazo definido, nos termos do n.º 1 do art.º 70.º, conjugado com o n.º 1 do art.º 102.º, ambos do CPPT, pois, a data limite de pagamento ocorreu em 2021-01-20 e a presente reclamação foi apresentada em 2021-05-21 (cf. entrada GPS 2021E – data constante do envelope do registo CTT – RH ... PT), o que obsta à apreciação do seu mérito.

Importa realçar que a suspensão de prazos, prevista pela legislação relacionada com a situação pandémica – COVID-19, não é aplicável à situação em apreço, pelo motivo de o prazo para apresentação da reclamação graciosa ter terminado após o levantamento da referida suspensão.

(...)

Face ao acima exposto e, salvo melhor entendimento, propõe-se o seguinte:

- Quanto ao período de tributação de 2018, tendo em consideração a intempestividade do pedido propõe-se a sua REJEIÇÃO LIMINAR;

(cf. documento 5 junto ao PPA).

(k) No exercício do seu direito de audição prévia, veio a Requerente alegar o seguinte:

**1.**

Ao contrário do referido pela AT, a ação referente ao período tributário de 2018 não é, nem pode ser, considerada intempestiva, uma vez que não foi ultrapassado o prazo legalmente previsto para o efeito.

**2.**

Ora vejamos,

**3.**

Em conformidade com o previsto no n.º 1 do art.º 70.º, ex vi n.º 1 do art. 102.º, ambos do CPPT, o prazo para apresentação da Reclamação Graciosa terminaria a 20.05.2021, tendo presente que a data de limite de pagamento da prestação tributária referente ao IRC de 2018 ocorreu a 20.01.2021.

**4.**

Ora, não obstante a AT ter recebido a reclamação graciosa em formato papel no dia 21.05.2021, previamente a essa data, mais precisamente a **19.05.2021**, pelas 21h19m, a Contribuinte remeteu a petição da reclamação graciosa via correio eletrónico, conforme demonstrado no **Doc. 1** que se junta e se dá por integralmente reproduzido.

**5.**

A reclamação graciosa remetida via correio eletrónico foi devidamente entregue nos serviços competentes da AT, tendo-se obtido confirmação de tal através do mecanismo de “Successful Mail Delivery Report”, conforme **Doc. 2** que se junta e se dá por integralmente reproduzido.

**6.**

Neste contexto, cabe referir que ao envio de requerimentos para órgãos administrativos efectuado por correio electrónico aplica-se o preceituado no art.º 77.º e sgts. do CPA (por força da al. c) do art.º 2.º da LGT), nomeadamente no que concerne ao modo e ao tempo de apresentação juridicamente relevantes, assim como o DL n.º 135/99, de 22 de Abril.

**7.**

O DL n.º 135/99, de 22 de Abril, veio implementar medidas de modernização administrativa, designadamente sobre acolhimento e atendimento dos cidadãos em geral e dos agentes económicos em particular, comunicação administrativa, simplificação de procedimentos, audiência dos utentes e sistema de informação para a gestão.

**8.**

Assim, o seu art.º 26.º prescreve que :

*1 - Os serviços e organismos da Administração Pública devem disponibilizar um endereço de correio electrónico para efeito de contacto por parte dos cidadãos e de entidades públicas e privadas e divulgá-lo de forma adequada, bem como assegurar a sua gestão eficaz.*

*2 - A correspondência transmitida por via electrónica tem o mesmo valor da trocada em suporte de papel, devendo ser-lhe conferida, pela Administração e pelos particulares, idêntico tratamento (sublinhado nosso).*

*3 - À aplicação do princípio constante do número anterior exceptuam-se os efeitos que impliquem a assinatura ou a autenticação de documentos, até à publicação de diploma regulador da autenticação de documentos electrónicos.*

*4 - Compete ao dirigente máximo do serviço designar os funcionários responsáveis pela informação oficial do serviço ou organismo, prestada através da transmissão electrónica de dados.*

**9.**

Daqui se retira que ao envio de requerimentos por correio electrónico, e tal como defendido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 23-06-2016, Processo N.º 00072/13.8BEMDL, como seja a dedução de reclamação graciosa, não pode deixar de ser aplicado o regime de apresentação previsto no CPA, aplicável a todos os requerimentos, exposições e reclamações (cfr. art.º 82.º do CPA), designadamente no que concerne ao modo e ao tempo de apresentação juridicamente relevantes, porque, a não ser assim, não faria qualquer sentido a determinação legal prevista no n.º 2 do art.º 26.º do citado DL n.º 135/99, de 22 de Abril, segundo o qual «*A correspondência transmitida por via electrónica tem o mesmo valor da trocada em suporte de papel, devendo ser-lhe conferida, pela Administração e pelos particulares, idêntico tratamento.*»

**10.**

Nestes termos, releva que no envio de requerimentos para os órgãos administrativos efectuado por correio electrónico não pode deixar de ser aplicado o regime de apresentação previsto no CPA (por remissão através da al. c) do n.º 2 da LGT), designadamente no que concerne ao modo e ao tempo de apresentação juridicamente relevantes, ou seja, a data que releva para efeitos de apresentação da reclamação é a da data de envio, via correio electrónico, aos serviços da AT.

**11.**

Nesta senda, não se pode considerar a apresentação da reclamação graciosa intempestiva, uma vez que, a mesma foi enviada e entregue no dia 19/05/2021, conforme já demonstrado pela junção dos **Docs. 1 e 2**, e deverá, por isso, ser aceite para todos os efeitos legais.

**12.**

Cabe ainda referir que o envio da petição via correio postal (em suporte de papel) apenas se sucedeu por mera cautela de patrocínio.

**13.**

Deste modo, ao se considerar a reclamação graciosa referente ao período tributário de 2018 intempestiva, estão a ser postos em causa direitos fundamentais de defesa da Contribuinte, porquanto, atendendo que o n.º 2 do artº 26.º do DL n.º 135/99, de 22 de Abril, que manda atribuir e conferir o mesmo valor à reclamação graciosa apresentada por correio electrónico ao apresentado em suporte de papel, a reclamação foi remetida e entregue dentro do prazo para o efeito.

**14.**

Assim, na situação em apreço, tendo o requerimento de reclamação graciosa sido emitido via correio electrónico no penúltimo dia do prazo para a sua apresentação, às 21h19m, tem o mesmo de ser considerado tempestivo e, conseqüentemente, ser apreciado o seu mérito.

**II. Da falta de fundamentação dos resultados pedidos referente ao IRC de 2018 e de 2019**

**20.**

Quanto ao **exercício de 2018**, e uma vez que a reclamação graciosa referente a esse período é tempestiva (conforme constatado *supra*), também urge fundamentar os critérios e cálculos subjacentes ao apuramento de um resultado tributável de 589.850,12€ (quinhentos e oitenta e nove mil e oitocentos e cinquenta euros e doze cêntimos), previsto na declaração oficiosa de IRC n.º 2020 \ ...

**36.**

Nos termos acima explanados, à AT cabia-lhe explicar acerca das razões de facto e de direito, e dos critérios e cálculos subjacentes ao apuramento dos resultados tributáveis de 586.860,11€ para o exercício de 2019, e de 589.850,12€, para o exercício de 2018, de forma a não preterir com a formalidade essencial que é "a fundamentação" do ato tributário.

(cf. requerimento apresentado em 15-11-2021 e respetivo registo CTT, juntos ao PPA como documentos 6 e 7).

- (1) Por ofício de 21-12-2021, a AT notificou a Requerente da decisão de indeferimento da reclamação graciosa *supra* referida, na qual se pode ler:

Assim, no que concerne ao pedido referente ao período de tributação de 2018, temos a referir o seguinte:

- Atenta a argumentação apresentada pela reclamante e perante o supracitado Doc. 2 e, uma vez que não se coloca em causa que os meios eletrónicos são suscetíveis de fazer prova de entrega de requerimentos ou petições, dado que do mesmo não se consegue alcançar qual o conteúdo do documento remetido por via eletrónica em 19-05-2021, solicitou-se ao Serviço de Finanças (SF) de Lisboa esclarecimento acerca da receção do email em questão;
- Embora na informação de instrução e remessa da reclamação graciosa para esta Divisão de Justiça Administrativa (DJA), se refira que "A presente reclamação foi recebida neste Serviço de Finanças no dia 24-05-2021, tendo a mesma sido remetida via CTT (registo RH [redacted] PT datado de 21-05-2021).", na sequência do nosso pedido de esclarecimento, veio aquele SF confirmar, através de correio eletrónico, que, efetivamente, tinha dado entrada, em 2021-05-19, um email contendo a petição da presente reclamação graciosa e respetivos anexos (cf. ficheiro anexo aos autos em sistema GPS);
- Nesta conformidade, a argumentação da reclamante, quanto à tempestividade do pedido colhe provimento, uma vez que o mesmo foi enviado por via eletrónica, para a caixa de correio institucional do SF de Lisboa [redacted], em 2021-05-19. Por conseguinte, ainda dentro do prazo legal para apresentação da reclamação graciosa, cujo término ocorreu em 2021-05-20. Pelo que se afigura que a decisão projetada de rejeição liminar do pedido não deve permanecer;

3 Todavia, analisados os elementos disponibilizados nos autos e consultada a base de dados da AI, quanto ao exercício de 2018, verifica-se o seguinte:

- A reclamante, não logrou juntar elementos contabilísticos suficientemente capazes de comprovar que o resultado tributável calculado oficiosamente é excessivo, como lhe competia, nos termos do art.º 74º da LGT e que o mencionado na petição inicial corresponde, efetivamente, ao apurado na contabilidade e à sua realidade tributária;
- Por outro lado, continuou a não dar cumprimento às suas obrigações declarativas relativamente a este período de tributação, pois, até à presente data, constata-se que não submeteu a respetiva declaração Mod.22 de IRC, a que estava obrigada, nos termos do art.º 117º do CIRC;
- Deste modo, face ao exposto, não tendo sido sequer apresentada a Mod.22, não se torna possível validar o resultado tributável que considera ser o que reflete a realidade dos registos contabilísticos, que também não apresentou, uma vez que não existe, tão pouco uma base declarativa para o efeito.
- Ademais, a reclamante também não procedeu à submissão da declaração anual de informação empresarial simplificada, com referência ao período de tributação de 2018.

Em suma, no que concerne ao período de 2018, não se confirmando a intempestividade do pedido, não será de permanecer a decisão de rejeição liminar, no entanto, atendendo aos fundamentos expostos, quanto a este exercício, afigura-se que o pedido não merece provimento, propondo-se o seu indeferimento.

(cf. documento 8 junto ao PPA).

- (m) Em 13-01-2022, a Requerente submeteu a declaração Modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 2018 (com o n.º...), indicando um resultado líquido de exercício de € 180.539,73, e da qual resultou um imposto a liquidar de € 51.966,60, tendo pago este montante nessa mesma data (cf. documentos 17, 18, 19 e 20 juntos ao PPA).
- (n) Em 18-01-2022, a Requerida submeteu a declaração anual de Informação Empresarial Simplificada (IES) (com o n.º...) relativa ao exercício de 2018, indicando o valor de € 3.679.296,10 como “vendas e serviços prestados” e € 180.539,73 como “resultado líquido de exercício” (cf. documentos 21, 22 e 23 juntos ao PPA).
- (o) Em 24-01-2022, a Requerente recorreu hierarquicamente da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, com os seguintes fundamentos:

8. No que toca à (i.) ausência de prova para o resultado fiscal que pretendia, evidenciou, de forma clara e objetiva, através da junção aos autos de demonstração de resultados referente ao ano de 2018 (Doc. 6 da Reclamação Graciosa), que o valor tributável para aquele exercício seria, efetivamente, de 52.876,85€ (cinquenta e dois mil e oitocentos e setenta e seis euros e oitenta e cinco cêntimos), mencionando-o, expressamente, nos Artigos 20.º e 21.º da sua reclamação graciosa.
9. Já no que toca à (ii.) falta de entrega da Declaração Modelo 22 de IRC de 2018, a Contribuinte, em sede de reclamação graciosa, explicou a razão pela qual não a submeteu, tendo aquela assentado essencialmente no receio da não aceitação por parte da AT de declaração em questão, pelo simples facto de já existir declaração prévia daquela entidade – Demonstração de Liquidação oficiosa n.º 2020 \_\_\_\_\_).
13. Também do balanço e da estimativa efetuada pela contabilidade da Contribuinte, que constam dos **Docs. 1 e 2** anexos, e que se dão por integralmente reproduzidos, se depreende que o valor oficiosamente apresentado pela AT é claramente excessivo e incoerente.
14. Para além disso, é facilmente comprovável, pela utilização de um sistema instituído pela própria AT como sendo o e-fatura, que o valor a considerar deverá ser o que resulta dessa mesma demonstração de resultados já junta aos autos.
15. Fica então assente que o montante calculado oficiosamente pela Administração Tributária para o exercício de 2018 não corresponde efetivamente à realidade contabilística dos saldos e contas da Contribuinte.

16. E não será pelo simples facto de a Contribuinte não ter submetido a declaração modelo 22 de IRC que a AT pode arbitrariamente emitir liquidação oficiosa com um valor desfasado da realidade contabilística da Recorrente.
17. Ainda assim, e de forma a regularizar a presente situação, a Contribuinte no dia 13/01/2021 tomou a liberdade de submeter Declaração Modelo 22 de IRC de 2018, a qual foi aceite pela AT e que perfaz um total a liquidar de 51.966,60€ (cinquenta e um mil e novecentos e sessenta e seis euros e sessenta cêntimos)<sup>2</sup>, conforme *Docs. 3, 4 e 5*, que se juntam e se dão por integralmente reproduzidos.
18. O montante acima referido foi pago na mesma data, conforme *Doc. 6* que se junta e se dá por integralmente reproduzido.
19. Ademais, foi igualmente submetida a declaração anual de informação empresarial simplificada (IES), também esta referente ao exercício de 2018, no dia 18/01/2022, que se junta aos autos como *Doc. 7*.
22. Todavia, cumpra ainda mencionar que, tanto em sede de reclamação graciosa, como em sede de audiência prévia, a Contribuinte solicitou à AT que justificasse os valores peticionados nas liquidações oficiosas, nomeadamente quanto aos cálculos utilizados. A mesma nada disse, limitando-se a indeferir, sem nada mencionar quanto a esse pedido, a Reclamação da Contribuinte.
23. A Contribuinte não compreende – e a Autoridade Tributária até à data ainda não esclareceu – a origem do valor previsto na liquidação oficiosa aqui em questão.
24. Certo será que a liquidação oficiosa emitida pela AT não teve por base a matéria coletável de IRC do exercício mais próximo (nos termos e para os devidos efeitos da alínea b) do n.º 1 do artigo 78º do CIRCI), pois se assim fosse o valor oficiosamente liquidado nunca poderia ser o previsto no ato de liquidação n.º 2020 \_\_\_\_\_.

25. À AT cabia-lhe explicar acerca das razões de facto e de direito, e dos critérios e cálculos subjacentes ao apuramento dos resultados tributáveis de 589.850,12€ (quinhentos e oitenta e nove mil e oitocentos e cinquenta euros e doze cêntimos), para o exercício económico de 2018, de forma a não preterir com a formalidade essencial que é “a fundamentação” do ato tributário.

26. Ora, a Recorrente, até ao momento, não obteve qualquer esclarecimento por parte da AT nos moldes *supra* explanados, o que é violador dos mais basilares princípios do procedimento tributário e colaborativos que impendem sobre a AT.

27. Como é sabido, o ónus da fundamentação, previsto constitucionalmente, mas igualmente no artigo 77.º da Lei Geral Tributária (doravante, abreviadamente, “LGT”), impõe uma clara e compreensível fundamentação dos factos, critérios e cálculos que levaram à obtenção do valor previsto em sede de liquidação oficiosa de IRC.

28. Nesta senda, a Autoridade Tributária viola, com tal comportamento omissivo, os mais basilares princípios orientadores do procedimento tributário e do relacionamento com os contribuintes, nomeadamente o princípio da colaboração previsto no Artigo 59.º, n.ºs 1, 2 e 3, al. d) e o próprio princípio do inquisitório previsto no Artigo 58.º, ambos da Lei Geral Tributária.

31. Ora, dúvidas não restam, pela prova já junta e pela factualidade apresentada, que o ato de liquidação oficiosa emitido pela AT é excessivo e infundado, devendo o mesmo ser anulado.

(cf. documento 10 junto ao PPA).

(p) A este recurso hierárquico, a Requerente juntou a seguinte informação:

		A... LDA		
		BALANÇO		
		(Montantes expressos em Euros)		
	Rubricas	31/12/2018 (1)	31/12/2017 (2)	Variação % (1)-(2)
<b>ACTIVO:</b>				
	<b>Activo não corrente:</b>			
	Outros ativos financeiros	94,85	19,97	374,96%
		<u>94,85</u>	<u>19,97</u>	<u>374,96%</u>
	<b>Activo corrente:</b>			
	Clientes	518.666,75	152.084,50	241,04%
	Adiantamentos e fornecedores	1.251.535,34	108.190,79	1058,79%
	Estado e outros entes públicos	-	1.275,73	-100,00%
	Diferimentos	581,70	1.470.541,44	-89,96%
	Caixa e depósitos bancários	820.943,36	773.912,58	6,08%
		<u>2.591.727,15</u>	<u>2.506.085,04</u>	<u>3,42%</u>
	<b>Total do Activo</b>	<u>2.591.822,00</u>	<u>2.506.025,01</u>	<u>3,42%</u>
<b>CAPITAL PRÓPRIO:</b>				
	Capital realizado	100.000,00	100.000,00	-
	Reservas legais	7.443,88	7.054,08	5,53%
	Resultados transferidos	92.976,85	85.568,75	8,66%
		<u>190.539,73</u>	<u>7.798,00</u>	<u>2215,21%</u>
	Resultado líquido do período	190.539,73	7.798,00	2215,21%
	<b>Total do Capital Próprio</b>	<u>380.960,58</u>	<u>209.420,83</u>	<u>89,88%</u>
<b>PASSIVO:</b>				
	<b>Passivo corrente:</b>			
	Fornecedores	1.524.316,87	655.382,68	129,09%
	Adiantamentos de clientes	139.599,18	1.388.494,00	-89,95%
	Estado e outros entes públicos	54.992,57	2.881,00	1798,73%
	Accionistas/sócios	517,40	800,00	-35,33%
	Outras contas a pagar	491.435,82	247.065,70	98,19%
		<u>2.210.861,84</u>	<u>2.385.604,38</u>	<u>-4,11%</u>
	<b>Total do Passivo</b>	<u>2.210.861,84</u>	<u>2.385.604,38</u>	<u>-4,11%</u>
	<b>Total do Capital Próprio e do Passivo</b>	<u>2.591.822,00</u>	<u>2.506.025,01</u>	<u>3,42%</u>

<b>ESTIMATIVA IRC</b>		2018	AAT
RAT			233.416,58
<b>A ACRESCER</b>			<b>1.909,08</b>
Ins. Estimativa			
ACE			
Amortizações			
Custos ex. Anteriores		247,45	
mvcontabilística			
mvfiscal			
mvcontabilística			
40% amortizações			
IRC/PEC			
Indemnizações			
Donativos			
Multas/ juros		676,50	
Outros não aceites			
Seguros			985,13
<b>A DEDUZIR</b>			<b>201,60</b>
Quotizações	403,20		201,60
Donativos			
mvcontabilística			
mvfiscal			
Artigo 46.º			
Redução provisões			
Impostos diferidos			
Excesso estimativa			
<b>LT</b>			<b>235.124,06</b>
PF			0,00
<b>PREJUÍZOS</b>			<b>0,00</b>
2009			
2008			
2007			
2006			
2005			
2004			
<b>MAT. COLECTÁVEL</b>			<b>235.124,06</b>
	17,00%		2.550,00
	21,00%		48.226,05
<b>COLECTA</b>			<b>48.776,05</b>
<b>DED. COLECTA</b>			<b>656,26</b>
DLRR			
PEC			656,26
<b>IRC LIQUIDADO</b>			<b>48.119,79</b>
<b>DERRAMA</b>			<b>3.526,86</b>
<b>T.AUTONOMA</b>			<b>573,93</b>
<b>PAG.CONTA</b>			<b>0,00</b>
RnaF			253,99
<b>IRC A PAGAR</b>			<b>51.966,60</b>
<b>IRC A RECUPERAR</b>			<b>0,00</b>
<b>ESTIMATIVA IRC</b>			<b>52.220,59</b>
Derrama Lisboa	1,50%		

(cf. documentos juntos ao processo administrativo relativo ao recurso hierárquico n.º ...2022...).

- (q) A AT não proferiu decisão expressa do recurso hierárquico no prazo de 60 dias a contar da apresentação do mesmo (prazo este referido no artigo 66.º, n.º 5, do CPPT), ou seja, até 25-03-2022.
- (r) Em 04-05-2022, a Requerente apresentou o PPA que deu origem a presente processo arbitral.

## §2. Factos não provados

46. Com relevância para a causa foram considerados como não provados os seguintes factos:

- (a) Ocorreu uma razão de força maior que justifique a Requerente não ter entregue atempadamente a declaração Modelo 22 do IRC e a declaração anual IES relativas ao exercício de 2018.
- (b) A matéria tributável para o exercício de 2018 foi de € 52.876,85.

## §3. Fundamentação da matéria de facto

47. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
48. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
49. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

50. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, que não foram impugnados, e dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados, e na adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.
51. Quanto ao primeiro facto dado como não provado (“*Ocorreu uma razão de força maior que justifique a Requerente não ter entregue atempadamente a declaração Modelo 22 do IRC e a declaração anual IES relativas ao exercício de 2018*”), o Tribunal Arbitral considerou que o receio da não aceitação por parte da AT de declarações substitutivas, ou de declarações submetidas fora de prazo, não constitui uma razão de força maior impeditiva do cumprimento das obrigações declarativas por parte da Requerente. Até porque os documentos juntos ao processo administrativo demonstram que a Requerente incumpriu a suas obrigações declarativas nos exercícios de 2007 a 2017, incumprimento este também não justificado por uma razão de força maior.
52. O ónus de provar que ocorreu uma razão de força maior que impediu a Requerente de entregar a declaração Modelo 22 do IRC e a declaração anual IES relativas ao exercício de 2018 impenhava sobre a Requerente, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT. Não tendo a Requerente logrado fazer prova deste facto, o Tribunal considera o mesmo como não provado.
53. Quanto ao segundo facto dado como não provado (“*A matéria tributável para o exercício de 2018 foi de € 52.876,85*”), a Requerente não logrou provar o mesmo porquanto não apresentou (i) documentos da contabilidade extraídos de programa certificado e elaborado de acordo com o SNC que suportem o apuramento do valor em causa (nomeadamente, balancetes analíticos, e extratos de conta corrente que justifiquem os valores registados), ou (ii) documentos de suporte dos registos contabilísticos justificativos das operações efetuadas no exercício em apreço, nomeadamente das aquisições de bens e serviços necessários ao desenvolvimento da sua atividade comercial.

54. No decorrer dos procedimentos administrativos e do processo arbitral, a Requerente limitou-se a apresentar uma impressão de uma “Demonstração dos Resultados” e de um “Balço” que não contém a respetiva data, ou a assinatura de um Técnico Oficial de Contas (TOC), ou o nome do programa contabilístico informático utilizado. Estes documentos não demonstram que os valores inscritos na declaração Modelo 22 de IRC apresentada pela Requerente reflete a sua verdadeira realidade contabilística, não podendo o Tribunal Arbitral basear a sua convicção exclusivamente nos mesmos.
55. Acresce que existe uma discrepância, não explicada pela Requerente, entre as faturas emitidas pela Requerente no exercício de 2018, no valor de € 4.101.957,93 (cf. informação contante da plataforma *e-Fatura*), e o valor de € 3.679.296,71 inscrito nos documentos contabilísticos apresentado pela Requerente, a título de vendas e prestação de serviços (cf. “Demonstração dos Resultados” e no “Balço” relativos ao exercício de 2018 juntos aos autos). Acresce que o imposto a pagar segundo a “Demonstração dos Resultados” (€ 52.876,85) não corresponde à estimativa de imposto calculada pela Requerente (€ 52.220,59). Note-se, assim, que estes documentos não beneficiam da presunção de verdade e boa-fé contida no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, na medida em que revelam omissões, erros ou inexatidões (cf. artigo 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT).
56. Nos termos do artigo 74.º, n.º 3, da LGT, tendo a AT emitido a Liquidação Contestada ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC (recorrendo a um método indireto de determinação da matéria tributável), em razão de a Requerente não ter entregue a declaração Modelo 22 do IRC dentro do prazo legalmente estabelecido (pressuposto de aplicação do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC), cabia à Requerente o ónus de provar que a Liquidação Contestada sofria do vício de excesso na respetiva quantificação e que a matéria tributável para o exercício de 2018 foi efetivamente de € 52.876,85. Não tendo a Requerente logrado fazer prova deste facto, o Tribunal considera o mesmo como não provado.
57. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas,

insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

## **V. MATÉRIA DE DIREITO**

### **§1. Questões a decidir**

58. A questão que ao Tribunal Arbitral cabe decidir é se deve ser anulada a Liquidação Contestada emitida ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, ou se a mesma deve ser mantida na ordem jurídica. Para o efeito, interessa apreciar, em concreto, as seguintes questões:

(a) Se a AT procedeu à incorreta quantificação da matéria tributável da Requerente com referência ao exercício de 2018?

(b) Se a AT cumpriu o seu dever de fundamentação relativamente à Liquidação Contestada?

59. A este propósito, cumpre salientar que (1) a Liquidação Contestada contém uma referência expressa à alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, (2) a Requerente apresentou a declaração Modelo 22 de IRC e a declaração anual IES relativas ao exercício de 2018 após ser notificada da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa que apresentou da Liquidação Contestada, (3) a Requerente apresentou um recurso hierárquico alegando que a matéria tributável apurada pela AT e subjacente à Liquidação Contestada não corresponde à realidade contabilística da Requerente, e que a AT não fundamentou os valores contidos na Liquidação Contestada, e (4) formou-se o indeferimento tácito deste recurso hierárquico por o mesmo não ter sido decidido no prazo de 60 dias.

---

## §2. Da ilegalidade da Liquidação Contestada por incorreta quantificação da matéria tributável

60. Os sujeitos passivos de IRC estão sujeitos às obrigações declarativas previstas no n.º 1 do artigo 117.º do Código do IRC, de entre as quais se destaca a declaração periódica de rendimentos Modelo 22 do IRC (cf. alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º do Código do IRC), em que se procede ao apuramento do resultado fiscal do exercício anterior, e que deve ser apresentada até ao último dia do mês de maio (cf. artigo 120.º, n.º 1, do Código do IRC).
61. A importância do cumprimento desta obrigação declarativa dentro do prazo legal é evidente à luz das seguintes considerações:
- De acordo com artigo 59.º, n.º 2, do CPPT, o apuramento da matéria tributável baseia-se nas declarações dos contribuintes, desde que estes as apresentem nos termos previstos na lei (e.g., dentro do prazo legal, etc.) e forneçam à administração tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária.
  - O normativo do n.º 1 do artigo 75.º da LGT prescreve que se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei. Assim, se a AT não demonstrar a existência de incoerências ou a falta de correspondência entre o teor de tais declarações e a realidade, o seu conteúdo terá de se presumir verdadeiro.
62. Quando o sujeito passivo não apresenta a declaração Modelo 22 do IRC dentro do prazo legal, a lei determina o seguinte:
- O procedimento de liquidação é instaurado pela AT com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter (cf. artigo 59.º, n.º 1, do CPPT). Nestes elementos compreendem-se os que sejam declarados pelo sujeito passivo para efeitos de IVA e constantes do sistema do *e-Fatura*, bem como elementos declarados por terceiros.
  - A AT emite uma declaração oficiosa até 30 de novembro do ano seguinte àquele a que respeita, com base no maior dos seguintes montantes: (1) “*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”; (2) “a totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada”; (3) “o valor anual da retribuição mínima mensal” (cf. artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, na redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, em vigor entre 1 de janeiro de 2018 e 1 de janeiro de 2022, tendo sido alterada pela Lei n.º 12/2022, de 27 de junho).*

- Esta declaração oficiosa resulta num tipo de tributação indireta da matéria tributável, pelo que *“compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação”* (cf. artigo 74.º, n.º 3, da LGT).
- Se o contribuinte for previamente notificado para apresentar a declaração em falta e persistir na situação de incumprimento, a lei dispensa a audição prévia do contribuinte relativamente a uma liquidação oficiosa emitida com base em valores objetivos previstos na lei (cf. artigo 60.º, n.º 2, alínea b), da LGT).
- As declarações do sujeito passivo (e.g., declaração Modelo 22 do IRC) apresentadas fora do prazo legal não gozam da presunção de verdade e boa-fé contida n.º 1 do artigo 75.º da LGT (cf. artigo 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT), sendo livremente valoradas, conforme confirmado pelos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 03-02-2021, processo n.º 0416/09.7BECBR e de 04-05-2016, processo n.º 0415/15, e no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13-10-2022, processo n.º 1968/12.0 BELRS).
- Se, não obstante a apresentação tardia da declaração Modelo 22 do IRC, o sujeito passivo tiver a sua contabilidade imaculada, organizada de acordo com regras legais, os elementos contabilísticos continuam a beneficiar da presunção de verdade e boa-fé contida n.º 1 do artigo 75.º da LGT (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05-12-2018, processo n.º 0220/11.2BEVIS 0286/18).

63. No caso *sub judice*, a factualidade dada por provada revela que, não obstante notificada para apresentar a declaração em falta, a Requerente persistiu no incumprimento relativamente à sua obrigação de submeter a declaração Modelo 22 do IRC, e que a AT, com base nos elementos à sua disposição (nomeadamente, a informação constante no sistema *e-Fatura*), emitiu uma liquidação oficiosa ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, na qual apurou IRC a pagar no montante de € 581.373,81, e juros compensatórios no montante de € 9.726,99. Isto significa que ao rendimento da Requerente conhecido foi abatida uma percentagem tida como correspondendo às despesas incorridas para obtenção do referido rendimento (25%).
64. Ao lançar mão ao mecanismo legal previsto no artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, a AT recorreu a uma matéria tributável ficcionada, o que equivale a dizer que a AT recorreu a uma avaliação indireta da matéria tributável, procedimento este que fundamentou nos termos legais e cujos pressupostos não foram postos em causa pela Requerente.
65. Assim sendo, a Liquidação Contestada, em si mesma, não enferma de qualquer irregularidade ou vício de lei, porquanto foi realizada com base em valores objetivos previstos na lei, e na sequência de notificação efetuada à Requerente a fixar-lhe o prazo de 15 dias para apresentar a declaração em falta. Note-se também que o retardamento da liquidação determina a liquidação de juros compensatórios (cf. artigo 35.º da LGT).
66. Concluindo-se pela validade da Liquidação Contestada, emitida nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, por a Requerente não ter apresentado a declaração Modelo 22 do IRC do exercício de 2018 no prazo legal, interessa agora referir três questões que têm sido levantadas na jurisprudência e na doutrina quando o sujeito passivo entrega a declaração Modelo 22 de IRC após a AT emitir a liquidação oficiosa nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC.
67. A primeira questão é a de saber se a entrega tardia de uma declaração Modelo 22 do IRC tem necessariamente o efeito de anulação de uma liquidação oficiosa emitida nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC?

68. A jurisprudência é unânime no sentido de que a entrega tardia de uma declaração Modelo 22 não tem necessariamente por efeito a anulação de uma liquidação oficiosa de IRC, pois que os valores aí declarados, por si só, não se presumem verdadeiros (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04-05-2016, processo n.º 0415/15; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13-10-2022, processo n.º 1968/12.0 BELRS).
69. A este propósito, pode ler-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03-02-2021, processo n.º 0416/09.7BECBR:
- “(...) efectuada oficiosamente uma liquidação, esta só poderá ser anulada, nomeadamente por inexistência de facto tributário ou excesso de liquidação se o contribuinte reclamar ou impugnar tal liquidação e demonstrando que “in casu” não existiu facto tributário ou se verificou excesso de liquidação.*
- Tal significa que a simples apresentação tardia de uma declaração de rendimentos da qual vem a resultar inexistência de imposto ou imposto diverso do anteriormente liquidado não anula automaticamente a anterior liquidação (...), pois que, a ser assim, bastaria um contribuinte não apresentar a sua declaração de rendimentos em tempo e depois apresentava uma declaração de rendimentos em que não declarasse rendimentos e a liquidação oficiosa ficaria pura e simplesmente anulada.”*
70. No mesmo sentido: Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05-12-2018, processo n.º 0220/11.2BEVIS 0286/18.
71. Desta jurisprudência resulta claro e evidente que a declaração Modelo 22 do IRC apresentada pela Requerente após a AT ter notificado a Requerente da Liquidação Contestada não a anula, nem a substitui.
72. A segunda questão que se levanta quando a AT emite uma liquidação oficiosa ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC é a de saber se, para a AT corrigir a mesma no prazo de caducidade do direito de liquidação de quatro anos (nos termos dos artigos 90.º, n.º 12, e 101.º do Código do IRC, e 45.º e 46.º da LGT), ou para o Tribunal anular a mesma, deverá ser exigido ao sujeito passivo que traga ao conhecimento da AT ou do Tribunal (em sede de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação

judicial, ou processo arbitral, consoante os casos) elementos probatórios que permitam verificar que a liquidação oficiosa não se poderá manter?

73. Tal como o Supremo Tribunal Administrativo esclareceu num Acórdão recente, para a liquidação oficiosa emitida pela AT ser anulada, é imprescindível que o sujeito passivo, à luz do ónus da prova que sobre ele impende, ofereça prova, em sede de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou impugnação judicial (leia-se, também, processo arbitral), de que a referida liquidação sofre do vício de excesso na quantificação, não sendo suficiente ao sujeito passivo apresentar uma declaração de rendimentos posterior (que não goza da presunção de veracidade do n.º 1 do artigo 75.º da LGT), ou invocar uma violação do princípio do inquisitório, ou do princípio da tributação das empresas fundamentalmente pelo rendimento real (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03-02-2021, processo n.º 0416/09.7BECBR).
74. No caso dos autos, tal como referido *supra*, ao longo do procedimento de reclamação graciosa, do procedimento de recurso hierárquico e do processo arbitral, a Requerente limitou-se a apresentar uma impressão de uma “Demonstração dos Resultados” e de um “Balção” que não contém a respetiva data, ou a assinatura de um Técnico Oficial de Contas (TOC), ou o nome do programa contabilístico informático utilizado. Não sendo conhecida a autoria ou a origem destes documentos, os mesmos não constituem documentos idóneos ou credíveis para comprovar a real situação contabilística e fiscal da Requerente, ou que a Liquidação Contestada sofre do vício de excesso de quantificação.
75. À luz destes factos e circunstâncias, não resta ao Tribunal Arbitral senão concluir que a Requerente não ofereceu elementos probatórios idóneos e credíveis para cumprir o ónus da prova que sobre ela impendia, o que é imprescindível para a anulação da Liquidação Contestada.
76. Mas interessa ainda considerar uma terceira questão: Em que circunstâncias tem a AT o dever de conduzir diligências complementares para aferição dos elementos que foram supervenientemente apresentados pelo sujeito passivo (designadamente, realizar uma

ação inspetiva visando determinar qual o lucro obtido por esse sujeito passivo no exercício em causa)?

77. O Supremo Tribunal Administrativo reconheceu que, perante a apresentação de uma declaração de rendimentos em falta em tempo útil (i.e., no decurso do prazo de caducidade), a Administração Tributária fica vinculada a realizar as diligências instrutórias e inspetivas necessárias à prossecução do interesse público e à descoberta da verdade material, com o inerente apuramento da matéria coletável do período de tributação em causa, e a proceder às correções que se mostrem necessárias à liquidação emitida oficiosamente, ou à anulação da mesma.

78. Este entendimento encontra-se espelhado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05-12-2018, processo n.º 0220/11.2BEVIS 0286/18, no qual se pode ler:

*“(...) somos levados a considerar, por atenção a outros princípios norteadores do direito fiscal e designadamente o da verdade material/fiscal que a AT não só podia, como devia, diligenciar, designadamente através de acção inspetiva, no sentido de apurar, até onde fosse possível, 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 o tributo, proceder às correcções que se mostrassem pertinentes e à conseqüente liquidação adicional ou anulação da liquidação oficiosa (consoante fosse positiva ou negativa a diferença entre o montante de imposto liquidado oficiosamente nos referidos termos e o que viesse a mostrar-se devido). Só desta forma se podia evitar a consideração essencialmente dos lucros, sem a quantificação das despesas efectuadas para os adquirir o que numa actividade de revenda/mercearia, como sucede no caso dos autos, é absolutamente impossível de suceder.”*

79. No mesmo Acórdão, concluiu o Douto Supremo Tribunal Administrativo:

*“c) O princípio da tributação do rendimento real impunha a sua apreciação e aconselhava a realização de inspecção perante os elementos supervenientes que foram*

*apresentados e que por não gozarem já da presunção de veracidade, estavam sujeitos a livre apreciação e confirmação pela AT.*

*d) Não o tendo feito, resultou a ocorrência de evidente excesso de quantificação de rendimentos que influenciou a liquidação oficiosa agora questionada a qual não se pode manter.”*

80. Neste contexto, a questão que se coloca é a de saber se à AT é exigível a realização de diligências instrutórias e inspetivas sempre que os sujeitos passivos apresentem a sua declaração Modelo 22 do IRC tardiamente, após a AT emitir uma liquidação oficiosa ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC? E, caso a AT não disponha de meios suficientes para realizar tais diligências relativamente a todos os sujeitos passivos que apresentem a sua declaração Modelo 22 do IRC tardiamente, devem os sujeitos passivos que não foram objeto de uma ação inspetiva serem beneficiados pela anulação da liquidação oficiosa emitida nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC? Em que circunstâncias não será de exigir à AT a realização de diligências instrutórias e inspetivas para a descoberta da verdade fiscal?

81. A este respeito, pode ler-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03-02-2021, processo n.º 0416/09.7BECBR:

*“A Recorrente faz ainda alusão à violação dos princípios do inquisitório, deveres de imparcialidade, justiça e proporcionalidade, bem como do princípio da tributação pelo rendimento real.*

*Ora, como se crê ter demonstrado, recaindo sobre o sujeito passivo, neste caso, o ónus da prova do excesso da matéria tributável tida em consideração na liquidação oficiosa, e não tendo carreado para os autos da reclamação graciosa ou do recurso hierárquico quaisquer elementos probatórios, não era exigível à AT a realização de quaisquer diligências complementares que se mostrassem necessárias à comprovação desses dados. Além disso, o princípio constitucional consagrado no artigo 104.º, n.º 2 da CRP, no sentido de que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real é perfeitamente compatível com o apuramento da matéria tributável por meios indirectos.*

*Efectivamente, o Ac. do Tribunal Constitucional n.º 84/2003, Proc. 531/99) refere que “a tributação das empresas pelo seu rendimento real constitui um princípio ou uma regra que permite, excepcionalmente, desvios ou excepções”, ou seja, aquele TC tem admitido o apuramento da matéria tributável por meio de presunções, desde que as mesmas sejam ilidíveis, o que se verifica no caso concreto.*

*Sendo assim, como é, não merece qualquer censura a decisão recorrida quando aponta que “o princípio constitucional da tributação das empresas sobre o seu rendimento real não é impeditivo de qualquer liquidação tendo por base os elementos que a Administração Fiscal disponha, mormente a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada, no caso de o sujeito passivo não cumprir com as obrigações declarativas ou não as cumprir nos prazos legalmente estabelecidos.”*

82. À luz desta jurisprudência, temos que, não obstante o dever da AT de considerar e valorar todos os elementos apresentados pelos sujeitos passivos, bem como todos os elementos em seu poder, na procura da verdade fiscal (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05-12-2018, processo n.º 0220/11.2BEVIS 0286/18), se o sujeito passivo não fornecer à AT elementos probatórios idóneos e credíveis que permitam verificar a sua real situação contabilística e tributária, e suscetíveis de comprovar que a liquidação oficiosa sofre do vício de excesso de quantificação, a AT não tem o dever de realizar diligências probatórias complementares, e resta ao Tribunal Arbitral concluir que o sujeito passivo não provou o excesso de liquidação, como lhe competia.
83. Tal como enunciado por José Maria Pires, *in Lei geral tributária - Comentada e Anotada* (2015 Almedina), em anotação ao artigo 58.º, “o dever de administração tributária descobrir, por si própria, verdade factual no âmbito do procedimento tributário, não se sobrepõe ao ónus da prova dos factos que cabem aos contribuintes”.
84. De facto, não cabe à AT proceder à realização de diligências instrutórias e inspetivas no sentido de demonstrar a verificação dos factos que relevariam ao próprio sujeito passivo

quando o mesmo não cumpre sequer o dever que lhe incumbe, i.e., o dever de junção de elementos probatórios idóneos, credíveis e relevantes para a boa decisão da causa.

85. Exigir à AT a realização de diligência probatórias nos casos em que o sujeito passivo não apresentou ele próprio qualquer prova idónea e credível para comprovar o que lhe competia, seria desconsiderar o ónus da prova que recai sobre o sujeito passivo quando a AT emite uma liquidação oficiosa nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC. Poderia também significar exigir à AT a realização de uma ação inspetiva sempre que os sujeitos passivos apresentassem a sua declaração Modelo 22 do IRC tardiamente, sob pena de anulação da liquidação oficiosa emitida ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, o que não terá sido certamente a intenção do legislador, considerando a necessidade de utilizar os escassos recursos da AT de forma eficiente e conforme ao interesse público.
86. Na verdade, cabe ao sujeito passivo o ónus da prova, nos termos do artigo 74.º da LGT, do valor real dos rendimentos sujeitos a tributação, apresentando provas que refutem os valores encontrados pela AT, prova essa que não se basta com apresentação de uma declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC, e de documentos cuja data, autor e origem se desconhece.
87. *In casu*, e tal como referido *supra*, a Requerente limitou-se a apresentar uma impressão de uma “Demonstração dos Resultados” e de um “Balanço” que não contêm a respetiva data, ou a assinatura de um Técnico Oficial de Contas (TOC), ou o nome do programa contabilístico informático utilizado.
88. A AT não se pronunciou expressamente sobre os documentos juntos ao recurso hierárquico (cujo indeferimento se formou tacitamente com o decurso de dois meses, nos termos do artigo 66.º, n.º 5, do CPPT), mas, na decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa, pode ler-se que a AT concluiu que *“A reclamante, não logrou juntar elementos contabilísticos suficientemente capazes de comprovar que o resultado tributável calculado oficiosamente é excessivo, como lhe competia, nos termos do art.º*

---

*74º da LGT e que o mencionado na petição inicial corresponde, efetivamente, ao apurado na contabilidade e à sua realidade tributária”.*

89. Após analisar os documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo, o Tribunal Arbitral conclui que a Requerente não apresentou elementos probatórios idóneos e credíveis para fazer prova da sua verdadeira situação contabilística e fiscal, ou do excesso de liquidação, quer no decorrer dos procedimentos gratuitos, quer no decorrer do processo arbitral.
90. Nestas circunstâncias, e não tendo a Requerente apresentado prova idónea e credível para comprovar o que lhe competia, o Tribunal conclui que não era exigível à AT a realização de diligências probatórias complementares (designadamente, a realização de uma ação inspetiva), com vista à descoberta da verdade material e à tributação pelo rendimento real. É inequívoco que, ao contrário do que pretende a Requerente, é sobre si que recai o ónus da prova do excesso da quantificação da matéria tributável que deu origem à Liquidação Contestada, ónus esse que não foi satisfeito com a mera apresentação de uma declaração de rendimentos e de documentos cuja origem, data e autoria não é possível verificar, porquanto, como já ficou dito, tal declaração e documentos, *in casu*, não beneficiam da presunção de veracidade consagrada no n.º 1 do artigo 75.º da LGT.
91. Por último, cabe referir que a liquidação oficiosa emitida pela AT assentou na informação prestada pela Requerente e contida no sistema *e-Fatura*, i.e., na informação que a AT dispunha para efeitos do n.º 1 da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC. Não se pode assim afirmar que a AT nada fez para averiguar da verdade material ou factual em que deve assentar a liquidação oficiosa, ou que violou o princípio do inquisitório ao não considerar os elementos juntos pela Requerente ao longo dos procedimentos gratuitos e do processo arbitral.
92. Tal como referido num dos Acórdão citado *supra*, o princípio da tributação fundamentalmente pelo rendimento real, constitucionalmente consagrado no n.º 2 do artigo 102.º da CRP, é compatível com o apuramento da matéria tributável por meios indiretos, desde que a presunção associada a estes meios seja ilidível. Ora, a Requerente

teve a possibilidade de ilidir a presunção subjacente ao artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, mas não o fez, não logrando juntar elementos probatórios suscetíveis de comprovar que o resultado tributável calculado officiosamente para o ano de 2018 foi excessivo.

93. Em face de todas as razões enunciadas, a Tribunal Arbitral julga improcedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação da Liquidação Contestada (juros compensatórios incluídos) com fundamento na incorreta quantificação da matéria tributável referente ao exercício de 2018, ou na violação dos princípios do inquisitório ou da tributação fundamentalmente pelo rendimento real.

### **§3. Falta de fundamentação da Liquidação Contestada**

94. A Requerente alega que a Liquidação Contestada sofre do vício de falta de fundamentação. Cumpre apreciar.
95. É inquestionável que a AT tem o dever de fundamentar os atos que afetem os direitos ou os legítimos interesses dos contribuintes, em conformidade com o princípio plasmado no n.º 3 do artigo 268.º da CRP e acolhido no artigo 77.º da LGT. De acordo com a CRP, *“os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”*. Segundo a LGT, *“a decisão do procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”* (cf. artigo 77.º, n.º 1); *“a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”* (cf. artigo 77.º, n.º 2).

96. Interessa também referir a jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça relativamente à questão da fundamentação dos atos tributários - a fundamentação tem de ser expressa, clara, suficiente e congruente:

*“a doutrina e a jurisprudência têm vindo exaustivamente a repetir que a fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que através dos seus termos se apreendam os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao contribuinte um conhecimento concreto da motivação do ato; e congruente, de modo que a decisão constitua a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação”* (cf. Acórdão de 10-09-2014, processo n.º 01226/13).

97. Acresce que o Tribunal Arbitral deve atender à especificidade das circunstâncias concretas do caso, e à condição do destinatário da fundamentação, quanto ao conhecimento de facto que já possui sobre a situação em que se encontra (cf. Decisão Arbitral de 07-10-2016, processo n.º 109/2016-T). É que a fundamentação é um conceito relativo, devendo ser aferida caso a caso, tendo em conta as circunstâncias que levaram à prática do ato e o conhecimento que delas tem o seu destinatário que lhe permitem perceber ou apreender as razões que o determinaram.

98. No caso dos autos, a AT indicou na Liquidação Contestada que a mesma foi emitida com base na alínea b) do n. 1 do artigo 90.º do Código do IRC, por a Requerente não ter apresentado a declaração Modelo 22 do IRC referente ao exercício de 2018, e utilizou a informação disponibilizada pela Requerente no sistema *e-Fatura* para efeitos do cálculo da matéria tributável, tal como estatuído no referido preceito. A Requerente tinha conhecimento da informação que disponibilizou no sistema *e-Fatura* e deveria ter assumido que a mesma foi utilizada para efeitos da alínea b) do n. 1 do artigo 90.º do Código do IRC.

99. Assim, temos que a fundamentação da Liquidação Contestada foi expressa, clara, suficiente e congruente.

100. Improcede, assim, o vício de falta de fundamentação invocado pela Requerente.

101. Julgando o Tribunal Arbitral totalmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação da Liquidação Contestada, improcede também o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

## **VI. DECISÃO**

Termos em que se decide julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente, manter na ordem jurídica a liquidação oficiosa de IRC n.º 2020 ..., relativa ao exercício de 2018, no montante global de € 589.850,12.

## **VII. VALOR DA CAUSA**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT (aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) e no artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 589.850,12 (conforme indicado pela Requerente, e não questionado pela Requerida).

## **VIII. CUSTAS**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas arbitrais em € 8.874,00, a cargo da Requerente em razão do decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de julho de 2023

**Os Árbitros,**

**Rita Correia da Cunha**

**(Relatora)**

**João Pedro Rodrigues**

**Ana Teixeira de Sousa**