

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 54/2025-T

Tema: IRC – Liquidações Oficiosas de IRC efetuadas ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRCI; Competência do Tribunal para apreciar a legalidade de tais liquidações; Erro imputável aos serviços; Rejeição da litispendência e reconhecimento da ilegalidade superveniente das liquidações oficiosas.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

1. As liquidações oficiosas emitidas com base na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas não configuram atos de determinação da matéria coletável por métodos indiretos no sentido restrito da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
2. A Requerente apresentou declarações e documentação contabilística, demonstrando resultados negativos, pelo que a AT, ao manter aquelas liquidações oficiosas sem realizar qualquer diligência para apurar a veracidade dos elementos apresentados pela Requerente, cometeu uma omissão que corresponde a um “*erro imputável aos serviços*”, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.
3. A manutenção das liquidações, sem averiguar a situação tributária real do sujeito passivo, para além de enfermar de ilegalidade superveniente, viola os princípios da legalidade e da tributação pelo rendimento real (cf. artigos 266.º e 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa), bem como os deveres de colaboração e de descoberta da verdade material, previstos nos artigos 58.º e 59.º, da Lei Geral Tributária.

Os árbitros Carla Castelo Trindade (árbitro presidente), João Taborda da Gama (árbitro vogal) e Fernando Marques Simões (árbitro vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (doravante “CAAD”) para formarem o tribunal arbitral coletivo, constituído em 25 de Março de 2025, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO:

1. **A... S.A.**, NIPC ..., com sede na ..., n.º ... e..., em Lisboa, (doravante “Requerente”), apresentou, em 14.01.2025, um pedido de pronúncia arbitral, invocando o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e a alínea a) do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro,

que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante “RJAT”) em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida” ou “AT”).

2. No pedido de pronúncia arbitral (doravante “PPA”), a Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro presidente e os árbitros vogais, os quais comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 05.03.2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação que lhe foi introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 25.03.2025 para apreciar e decidir o objeto do processo.
6. Em 09.05.2025, a Requerida apresentou Resposta defendendo-se por exceção e por impugnação, refutando os vícios imputados pela Requerente às liquidações oficiosas de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante “IRC”) de 2018 e 2019, colocadas em crise.
7. Em 12.05.2025, foi proferido despacho nos autos que concedeu à Requerente o prazo de 10 dias para, querendo, exercer o direito ao contraditório quanto à matéria de exceção invocada pela Requerida na Resposta.
8. Em 21.05.2025, a Requerente apresentou requerimento, exercendo o seu direito ao contraditório relativamente às exceções suscitadas pela Requerida na Resposta.
9. Em 22.05.2025, foi proferido o seguinte despacho: *“Compulsados os autos, dispensa-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT, já que não há necessidade de produção de prova testemunhal, remetendo-se para a decisão final a apreciação da matéria de exceção. Faculta-se às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas, facultativas, por prazo simultâneo de 15 (quinze) dias contados da data da notificação do presente despacho. Em idêntico prazo de 15 (quinze) dias deverá o Requerente proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente e à junção aos autos do respectivo comprovativo. A decisão final será proferida até ao dia 25 de Setembro de 2025.(...)”*
10. Em 06.06.2025, a Requerente apresentou alegações finais, onde, no essencial, repristina o que já havia aduzido no PPA.

11. Em 12.06.2025, a Requerida apresentou alegações finais, no qual mantém o teor do que havia anteriormente enunciado na sua Resposta.
12. A pretensão objeto do PPA consiste na:
 - i. declaração de ilegalidade das liquidações oficiosas de IRC e juros compensatórios dos exercícios de 2018 e 2019 com os números, respetivamente, 2020... e 2020..., as quais ascendem ao montante total de € 92.844,19, e consequente anulação das mesmas, com todas as consequências legais;
 - ii. anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico relativo ao indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente; e
 - iii. restituição dos valores indevidamente pagos pela Requerente no montante de € 98.106,32, acrescido de juros indemnizatórios.

II. POSIÇÕES DAS PARTES

II.A) BREVE SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERENTE NO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL:

13. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:
 - A) A Requerente pretende a **anulação das liquidações oficiosas de IRC dos exercícios de 2018 e 2019**, emitidas ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC (doravante “CIRC”), com fundamento em **erro imputável aos serviços**, nos termos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (doravante “LGT”);
 - B) Após a Requerente ter procedido à entrega das respetivas declarações Modelo 22 fora de prazo, acompanhadas de documentação contabilística completa, a AT não efetuou qualquer diligência para confirmar (ou infirmar) a informação prestada pela Requerente, nem verificou a conformidade dos elementos contabilísticos que serviram de base à apresentação daquelas declarações de rendimentos;
 - C) Está-se na presença de um erro imputável aos serviços;
 - D) No que tange à tempestividade do pedido de revisão oficiosa, este foi apresentado **ao abrigo da segunda parte do artigo 78.º, n.º 1 da LGT**, ou seja, com base em **erro imputável aos serviços**, o que lhe confere um **prazo de quatro anos** para o efeito;
 - E) Tendo o pedido de revisão sido apresentado em 20.12.2022, e as liquidações datando de 09.12.2020 e de 23/12/2020, o prazo de quatro anos **não se encontrava esgotado**, sendo aquele pedido **manifestamente tempestivo**;

- F) A Requerente jamais alegou no seu pedido a verificação de qualquer “*injustiça grave ou notória*”, nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, sendo que a única base invocada para a apresentação do pedido de revisão oficiosa foi a do **erro imputável aos serviços**, expressamente admitido como fundamento legítimo para a revisão no prazo de quatro anos, em conformidade com o disposto na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT;
- G) A Requerente entregou as declarações Modelo 22 de IRC, referentes a 2018 e 2019 (doravante “Modelo 22”) fora do prazo, **mas dentro do prazo de caducidade do imposto**, sendo tal circunstância admitida pela própria AT;
- H) As Modelo 22 entregues intempestivamente reportaram **prejuízos fiscais**, ao contrário das liquidações oficiosas de IRC promovidas pela AT, as quais sofrem do vício de excesso de quantificação;
- I) A Requerente apresentou à AT todos os elementos relevantes e demonstrativos dos resultados contabilísticos (negativos) apurados, ou seja, a Informação Empresarial Simplificada (doravante “IES”), balancetes e restantes demonstrações financeiras, relatórios de gestão, extratos e demais provas contabilísticas;
- J) Esta documentação permitia à AT verificar a veracidade das declarações e corrigir as liquidações oficiosas entretanto emitidas;
- K) A Requerente reconhece que a emissão das liquidações oficiosas efetuada pela AT era legal face à omissão declarativa inicial.
- L) Contudo, **uma vez entregues as Modelo 22 e, igualmente, os documentos probatórios acima referidos**, a AT **deveria ter revisto os atos de liquidação oficiosa que antes havia produzido**, à luz da realidade patrimonial demonstrada no acervo documental apresentado;
- M) A recusa da AT em realizar qualquer diligência, instrução ou inspeção, mesmo perante os elementos contabilísticos apresentados, configura, segundo a Requerente, um **erro de atuação procedimental**, que se torna **erro imputável aos serviços**;
- N) Esse erro de atuação é reconhecido na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (doravante “STA”) e do Tribunal Central Administrativo (doravante “TCA”), sendo que, tal omissão viola os **princípios da legalidade, da justiça tributária, da colaboração e do inquisitório**, bem como o princípio constitucional da **tributação pelo rendimento real** (cf. artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, doravante “CRP”);
- O) A Requerente apoia a sua posição em **jurisprudência reiterada e consolidada**, designadamente:

- i. o acórdão do **STA, de 11.05.2005, proferido no processo n.º 0319/05**, que consagra a legitimidade do contribuinte para pedir a revisão oficiosa com base em erro imputável aos serviços, no prazo de quatro anos;
 - ii. o acórdão do **STA, de 03.02.2021, proferido no processo n.º 0416809.7BECBR**, que sublinha o dever da AT em averiguar a realidade económica sempre que é confrontada com prova séria da inexatidão da liquidação provisória/oficiosa;
 - iii. o acórdão do **TCA, de 07.04.2022, proferido no processo n.º 1466/09.9BELRS**, que reforça que, se a AT se abstém de decidir face a prova válida do contribuinte, o erro torna-se seu; e
 - iv. as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs **328/2022-T e 785/2023-T** que acolhem a tese da revisão ao abrigo da segunda parte do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, por erro imputável à AT após entrega de documentação válida;
- P)** Em suma, a Requerente diz que:
- i. Entregou, ainda que fora de prazo, prova bastante do rendimento real;
 - ii. A AT tinha o **dever legal e constitucional de verificar a correção da liquidação provisória**, e não o fez;
 - iii. O erro é imputável aos serviços, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, *in fine*, da LGT;
 - iv. Estão reunidos todos os requisitos para que o tribunal arbitral **declare a ilegalidade das liquidações oficiosas** e determine a sua anulação;
- Q)** Em face do aduzido, peticiona a Requerente: com base em ilegalidade:
- i. a declaração de ilegalidade das liquidações oficiosas de IRC e juros compensatórios, referentes aos exercícios de 2018 e 2019, com os números, respetivamente, 2020... e 2020..., com a consequente anulação das mesmas, e a revogação da decisão final de indeferimento do recurso hierárquico que indeferiu o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente contra aquelas liquidações oficiosas, com todas as consequências legais, nomeadamente, devolver à Requerente as importâncias relativas ao pagamento em excesso do IRC, referente aos exercícios de 2018 e 2019, no montante de € 98.918,19, e respetivos juros compensatórios;
 - ii. o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º, da LGT, contados à taxa legal sobre o montante € 98.918,19, desde 21.12.2023 (um ano posterior à apresentação do pedido de revisão oficiosa) até ao momento de processamento da nota de crédito, que ascendem, na presente data a € 4.227,74; e
 - iii. condenação da AT a pagar todas as custas do presente processo.

II.B) BREVE SÍNTESE DAS POSIÇÃO DA REQUERENTE AQUANDO DO EXERCÍCIO DO DIREITO AO CONTRADITÓRIO:

14. Na sequência do despacho de 12.05.2025, a Requerente apresentou em 21.05.2025 requerimento para efeitos de exercício do seu direito ao contraditório quanto à matéria de exceção invocada pela Requerida na Resposta, arguindo, em suma, o seguinte:
- A)** Quanto à exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral alegada pela Requerida, contesta que a matéria objeto do PPA esteja excluída da jurisdição arbitral ao abrigo da alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março;
 - B)** O PPA visa exclusivamente a apreciação da legalidade das liquidações oficiosas de IRC emitidas pela AT, para os exercícios de 2018 e 2019, e, bem assim, a anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico relativo ao pedido de revisão oficiosa;
 - C)** Nos presentes autos não se discute a determinação da matéria coletável por métodos indiretos;
 - D)** Não impugna qualquer ato de determinação da matéria coletável por métodos indiretos, mas sim e apenas a legalidade das liquidações em si, enquanto atos de liquidação, com base na documentação e declarações apresentadas posteriormente;
 - E)** Os atos impugnados não se enquadram na exclusão prevista na alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, a qual se refere a “*atos de determinação da matéria coletável (...) por métodos indiretos*”;
 - F)** Segundo a decisão arbitral prolatada no processo n.º 198/2015-T, mesmo quando está subjacente uma avaliação indireta, se o pedido apenas visa a anulação da liquidação, e não a reavaliação da matéria coletável, o tribunal arbitral é competente para decidir;
 - G)** O PPA incide sobre atos de liquidação, e como tal, encontra-se dentro do âmbito da jurisdição arbitral, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, defendendo, nessa conformidade, que a exceção de incompetência material deverá ser julgada improcedente;
 - H)** Quanto à alegada exceção de litispendência, inexistente litispendência entre a presente ação arbitral e a ação administrativa que está a correr termos no Tribunal Tributário de Lisboa, no âmbito do processo n.º 205/23.6BELRS;
 - I)** Essa ação administrativa visa a anulação da decisão que indeferiu o recurso hierárquico, no qual se requeria a convolação das Modelo 22 anteriormente apresentadas em reclamação graciosa ou a convolação da reclamação graciosa apresentada em pedido de revisão de atos tributários;

- J)** Esta ação arbitral tem como pedido principal a anulação das liquidações oficiosas de IRC;
- K)** A legalidade das liquidações não pode ser apreciada na ação administrativa;
- L)** Há uma manifesta ausência de identidade de causas de pedir, porquanto as duas ações baseiam-se em factos jurídicos distintos;
- M)** Dada a natureza e objeto distintos das ações, não existe qualquer risco de decisões contraditórias, já que a eventual procedência de uma não interfere com a possibilidade de decisão sobre a outra;
- N)** O acórdão do STA proferido em 15.10.2014, no processo n.º 0906/14, clarifica o conceito de litispendência e estabelece que só existe quando há identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir, o que manifestamente não ocorre no caso em apreço;
- O)** Dado que não se verifica a tríplice identidade exigida pelo artigo 581.º, do Código de Processo Civil (doravante “CPC”), a exceção de litispendência deverá ser julgada totalmente improcedente.

II.C) BREVE SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA NA SUA RESPOSTA:

15. Em 09.05.2025, a Requerida apresentou resposta, na qual, em escorço, alega:

- A)** Invoca a exceção de incompetência material absoluta do tribunal arbitral com fundamento no artigo 2.º, alínea b), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que exclui do âmbito da arbitragem tributária as pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável ou tributável por métodos indiretos, incluindo os proferidos no âmbito de revisão;
- B)** A liquidação oficiosa de IRC, efetuada nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC, configura uma determinação da matéria coletável por métodos indiretos, baseada em presunções legais, acionadas pela omissão da entrega das Modelo 22;
- C)** Esta impugnação exige que o tribunal aprecie a legalidade ou o mérito da determinação presumtiva da matéria tributável, o que está fora do âmbito da jurisdição arbitral, conforme fixado expressamente pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março;
- D)** Invoca a seguinte jurisprudência do CAAD, segundo a qual a sindicância de liquidações baseadas em métodos indiretos está excluída da jurisdição arbitral, ainda que o pedido seja formalmente dirigido ao ato de liquidação:
 - i. a decisão arbitral proferida em 07.09.2022, no âmbito do processo n.º 78/2022-T;
 - ii. a decisão arbitral proferida em 07.10.2016, no âmbito do processo n.º 109/2016-T;

- iii. a decisão arbitral proferida em 14.07.2022, no âmbito do processo n.º 152/2022-T;
e
- iv. a decisão arbitral proferida em 05.07.2013, no âmbito do processo n.º 10/2013-T;
- E)** Quanto à questão da litispendência, verifica-se litispendência entre a presente ação arbitral e a ação administrativa que corre termos no Tribunal Tributário de Lisboa (processo n.º 205/23.6BELRS), intentada anteriormente pela Requerente;
- F)** Ambas as ações têm como partes a mesma Requerente e a AT;
- G)** Apesar de a ação administrativa visar a anulação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, o objeto mediato desse processo é o mesmo da presente lide, ou seja, a anulação das liquidações oficiosas de IRC, referentes aos períodos de tributação de 2018 e 2019;
- H)** Está-se na presença dos mesmos sujeitos, do mesmo pedido e da mesma causa de pedir.
- I)** Verifica-se a tripla identidade exigida pelo artigo 581.º, do CPC, pelo que deve ser declarada a exceção de litispendência, com consequente absolvição da instância arbitral;
- J)** Quando à defesa por impugnação, a presente ação arbitral deve ser julgada improcedente por não se verificarem os pressupostos legais para a revisão oficiosa das liquidações impugnadas;
- K)** Contesta a existência de um “*erro imputável aos serviços*”, passível de permitir à Requerente apresentar o pedido de revisão oficiosa no prazo alargado de 4 anos;
- L)** Não tendo sido apresentadas, dentro do prazo legal ou do prazo adicional concedido, as Modelo 22, a AT estava vinculada, por imposição do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC, a efetuar as correspondentes liquidações oficiosas com base nos indicadores mencionados naquele artigo;
- M)** A documentação que a Requerente veio a juntar posteriormente – incluindo declarações de rendimentos, IES, balancetes e demonstrações financeiras – não beneficia da presunção de veracidade prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, por ter sido apresentada fora de prazo;
- N)** De acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, essa presunção cessa quando as declarações forem extemporâneas ou quando não forem acompanhadas dos elementos materiais que permitam validar a contabilidade;
- O)** Nos termos do artigo 74.º, da LGT, cabe ao sujeito passivo o ónus da prova dos factos constitutivos dos seus direitos;
- P)** Uma vez que não foi feita essa demonstração, não pode falar-se em erro imputável aos serviços;

- Q)** O erro, a existir, é da responsabilidade exclusiva da Requerente que falhou reiteradamente no cumprimento dos seus deveres declarativos e de colaboração com a AT;
- R)** A AT atuou em conformidade com a lei e a revisão oficiosa não é admissível, uma vez que o alegado erro decorre de factos imputáveis ao contribuinte e não aos serviços.
- S)** Requer a total improcedência do pedido arbitral, mantendo-se válidas as liquidações de IRC emitidas nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC.
- T)** Suscita ainda o incidente do valor da causa, afirmando que o valor correto da causa é de € 92.844,60, correspondente apenas ao valor das liquidações de imposto e juros compensatórios efetivamente pagos pela Requerente;
- U)** O “*benefício económico imediato*” visado é apenas a restituição do que foi pago e que corresponde ao imposto e juros compensatórios liquidados;
- V)** Em face do aduzido, peticiona a Requerida:
 - i. A procedência da exceção dilatória de litispendência, absolvendo-se em conformidade a Requerida da instância, em cumprimento do disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 580.º a 582, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT; ou alternativamente,
 - ii. A procedência da exceção dilatória de incompetência material deste Tribunal Arbitral, absolvendo-se em conformidade a Requerida da instância, em cumprimento do disposto nos artigos 4.º, n.º 1, do RJAT, e o artigo 2.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ambos conjugados com o artigo 576.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, aplicável *ex vi* pelo artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante “CPPT”) e artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT; e subsidiariamente,
 - iii. A total improcedência de todos os pedidos formulados pela Requerente, por não provados, e, consequentemente, absolvida a Requerida do pedido.

III. THEMA DECIDENDUM:

- 16. Entende o tribunal arbitral que as exceções que, por poderem obstar ao conhecimento do pedido e ao julgamento de mérito do objeto do processo, são necessárias apreciar e decidir no presente processo arbitral, são:
 - i. a da incompetência material do Tribunal Arbitral ; e
 - ii. a da litispendência.

17. Não procedendo as exceções, empreender-se-á julgamento de mérito sobre o objeto do PPA, ou seja, resolver-se-á a questão de saber se as liquidações oficiosas de IRC, referentes aos exercícios de 2018 e 2019, n.ºs 2020... e 2020..., estão eivadas de ilegalidade, o que implicará, nomeadamente, a consequente anulação das mesmas, bem como da decisão final de indeferimento do recurso hierárquico apresentado pela Requerente.

IV. SANEAMENTO:

18. Para efeitos de saneamento do processo cumpre, então, apreciar as duas exceções dilatórias enunciadas pela Requerida na sua Resposta, a saber:
- Da incompetência material absoluta do tribunal arbitral ;
 - Da litispendência.
19. Notificada para exercer, querendo, o contraditório no que respeita a tais exceções, veio a Requerente apresentar requerimento em que refuta expressa e diretamente estas exceções.
20. Assim sendo, e tendo em consideração que as referidas exceções dilatórias poderão obstar ao conhecimento do mérito da causa e/ou importar a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 89.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (doravante “CPTA”) e ainda do disposto no artigo 576.º, do CPC aplicáveis *ex vi* do disposto no artigo 29.º, do RJAT, serão, as mesmas, de imediato apreciadas.

Vejamos,

IV.A) DA (IN)COMPETÊNCIA MATERIAL ABSOLUTA DO TRIBUNAL ARBITRAL (ALÍNEA A) DO N.º 4 DO ART.º 89.º DO CPTA):

21. A Requerida, defendendo-se por exceção, arguiu a incompetência material do tribunal arbitral.
22. O âmbito de competência material dos tribunais constitui matéria de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, cumprindo, por isso e antes de tudo o mais, proceder à sua apreciação (cf. artigos 16.º, do CPPT, 13.º, do CPTA, e 96.º e 98.º, do CPC, subsidiariamente aplicáveis por remissão, respetivamente, das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

23. Como ensinava o Prof. Manuel Domingues de Andrade (em «*Noções Elementares de Processo Civil*» p.p. 88 e ss.), a competência dos tribunais “[é] a medida de jurisdição dos diversos tribunais; o modo como entre eles se fracciona e reparte o poder jurisdicional”, sendo que a “*Competência abstracta dum tribunal é a medida da sua jurisdição; a fracção do poder jurisdicional que lhe é atribuída; a determinação das causas que lhe tocam*” e a “*Competência concreta dum tribunal, trata-se (...) da sua competência para certa causa. É o seu poder de julgar (exercer actividade processual) nesse pleito; a inclusão deste na fracção de jurisdição que lhe corresponde.*”.
24. A competência material do tribunal afere-se pelos termos em que a ação é proposta e pela forma como o autor estrutura o pedido e os respetivos fundamentos.
25. Por isso, para se aferir da competência material do tribunal importa apenas atender aos factos articulados pelo autor na petição inicial e à pretensão jurídica por ele apresentada, ou seja, à causa de pedir invocada e aos pedidos formulados.
26. Neste sentido, veja-se acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 16.06.2015, proferido no processo n.º 117/14.4TTLMG.C1.
27. A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é, desde logo, definida pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que dispõe nos seguintes termos:
- “1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:
- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”.
28. A competência material dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD é ainda limitada pela vinculação da AT que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, na qual se estabelece o seguinte:
- “Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes:
- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;

c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e

d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira”.

29. Isto dito, importa começar por atentar ao pedido formulado pela Requerente o qual se materializa como segue:

“[T]ermos em que, pelos fundamentos expostos e com base em ilegalidade: (i) deve ser declarada a ilegalidade das liquidações oficiosas de IRC dos exercícios de 2018 e 2019 com os números, respetivamente, 2020... e 2020..., com a consequente anulação das mesmas, sendo revogada a decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente contra as liquidações oficiosas de IRC dos exercícios de 2018 e 2019, com todas as consequências legais, nomeadamente, devolver à Requerente as importâncias relativas ao pagamento em excesso do IRC relativo aos exercícios de 2018 e 2019, no montante de 98.918,19 €, e respetivos juros compensatórios tendo em consideração as declarações de rendimentos relativas a 2018 e 2019, as declarações IES de 2018 e 2019, bem como todos os elementos contabilísticos da Requerente que serviram de base ao preenchimento das declarações de IRC modelo 22 dos exercícios de 2018 e 2019, já juntos, que correspondem ao rendimento real da sociedade; (ii) deve ser reconhecido à Requerente o direito a juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT, contados à taxa legal sobre o montante 98.918,19 €, desde 21 de dezembro de 2023 (um ano posterior à apresentação do pedido de revisão oficiosa) até ao momento de processamento da nota de crédito, que ascendem, na presente data a 4.227,74 €; (iii) deve condenar-se a AT a pagar todas as custas do presente processo”.

30. Intuindo-se daqui que decorre com meridiana clareza da literalidade do pedido que o que a Requerente efetivamente pretende é a declaração de ilegalidade e a anulação total das liquidações oficiosas de IRC n.ºs 2020... e 2020..., relativas aos anos de 2018 e de 2019, bem como a declaração de ilegalidade e anulação da decisão que indeferiu o recurso hierárquico n.º ...2023... oportuna e previamente apresentado.

31. No caso dos presentes autos e em face do petítório acima transcrito, dúvidas não restam de que a pretensão deduzida é, a título principal, a anulação de atos de liquidação de IRC de 2018 e 2019 e, acessoriamente, a decisão de condenação da Requerida na restituição dos montantes pagos e no pagamento de juros indemnizatórios e das custas do processo.
32. Como visto, a pretensão de anulação de um ato de liquidação de um tributo tem perfeito cabimento na norma de competência prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.
33. Não obstante e tal como veremos adiante, a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, através da qual a Requerida se vinculou à arbitragem em matéria tributária, contém uma exclusão que poderia eventualmente abarcar a situação dos presentes autos (cf. alínea b) do artigo 2.º da referida Portaria), do que cuidaremos adiante.
34. Acresce dizer, quanto à competência do CAAD para apreciação da (i)legalidade de atos de segundo e terceiro grau, que considera o tribunal que é atualmente entendimento pacífico tanto na jurisprudência como na doutrina que os atos de indeferimento de pretensões dos sujeitos passivos – ou seja, atos de segundo ou terceiro grau - poderão ser arbitráveis junto do CAAD, na condição de, eles próprios, terem apreciado a legalidade de um ato de liquidação de imposto - i.e., de um ato de primeiro grau.
35. Naquele sentido, adequado se mostra trazer à colação a jurisprudência arbitral (concretamente a decisão arbitral proferida em 28.11.2014, no processo n.º 272/2014-T que pode ser lida *in* https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=180&id=614) e a doutrina (Jorge Lopes de Sousa *in* “*Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*” e Carla Castelo Trindade, *in* “*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*”), que sustenta que a jurisdição arbitral é competente para arbitrar pretensões relativas à declaração da legalidade de atos de liquidação de tributos - atos de primeiro grau - quando, num ato de segundo ou terceiro grau, a AT se tenha pronunciado relativamente à legalidade daquele ato.
36. Volvendo, apreciaremos doravante a questão da competência dos tribunais arbitrais para apreciar pedidos de anulação de liquidações oficiosas de IRC, baseadas no artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC.
37. Tal apreciação exige que se examine o modo como tais liquidações são apuradas em termos de *quantum* e o alcance da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março – o diploma de vinculação da AT à arbitragem tributária.

38. De início, convém recordar que o artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC, estabelece que, na falta de entrega da declaração periódica de rendimentos, a AT deve proceder a uma liquidação oficiosa provisória com base em valores objetivos legalmente fixados, ou seja, o maior entre os seguintes:
- i) a matéria coletável pelo regime simplificado x 0,75;
 - ii) a totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada; e
 - iii) o valor anual do salário mínimo.
39. Trata-se, pois, de uma determinação do rendimento tributável por avaliação indireta, já que não se apura o rendimento real do contribuinte, mas se presumem valores fixados por lei.
40. O RJAT confere a competência aos tribunais arbitrais para apreciar a legalidade de atos administrativos tributários (cf. artigo 2.º), incluindo atos de liquidação de impostos, desde que a AT se encontre vinculada à jurisdição arbitral.
41. A vinculação, porém, dependia de despacho regulamentar conjunto dos Ministros das Finanças e da Justiça (cf. artigo 4.º, do RJAT).
42. Foi nesse contexto que entrou em vigor a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que lista expressamente as exceções à vinculação da AT.
43. Em particular, dispõe o artigo 2.º, alínea b), da Portaria n.º 112-A/201, de 22 de março, que a AT não se vincula à jurisdição arbitral relativamente a *“pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão”*.
44. Ou seja, dissídios que impliquem a reanálise de métodos indiretos de fixação da matéria coletável ficam expressamente excluídos da arbitragem tributária.
45. A questão que importa trazer à colação é a de saber se essa exclusão alcança diretamente os casos das liquidações oficiosas fundadas na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, pois nelas a matéria coletável é determinada, como visto, por avaliação indireta.
46. A jurisprudência do CAAD, ao longo do tempo, tem afirmado, de forma praticamente unânime, a competência do tribunal arbitral para apreciar a legalidade de liquidações oficiosas baseadas na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC.
47. A título meramente exemplificativo e sem preocupações exaustivas, adequado se mostra referir as seguintes decisões que afirmam a competência material do CAAD para dirimir litígios idênticos aos que aqui se discutem:
- i) A decisão arbitral de 07.10.2016, prolatada no Processo n.º 10/2013-T;
 - ii) A decisão arbitral de 14.07.2022, prolatada no Processo n.º 152/2022-T;

- iii) A decisão arbitral de 07.09.2022, prolatada no Processo n.º 78/2022-T; e
 - iv) A decisão arbitral de 03.02.2023, prolatada no Processo n.º 328/2022-T.
48. No essencial, pode inferir-se do teor daquelas decisões que, na análise das regras de competência subjacentes à discussão de legalidade de liquidações fundadas na aplicação da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, não está em causa a reapreciação de métodos indiretos, mas sim a legalidade da manutenção das liquidações à luz de elementos supervenientes apresentados pelo contribuinte.
49. Como tal, a alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, não pode impedir o julgamento arbitral dos pedidos de anulação das liquidações oficiosas concretizadas em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, desde logo porquanto o elemento literal daquela disposição o não impede.
50. Mesmo sendo um argumento meramente formal, importa não olvidar que a aludida Portaria só se refere a “*atos de determinação*” da matéria coletável e não menciona expressamente os atos de liquidação propriamente ditos.
51. A liquidação de impostos é um ato diverso do ato de fixação da base tributável, de modo que a ausência de menção às liquidações afasta o impedimento da arbitragem tributária.
52. Nestes moldes, nos termos do RJAT e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, a implicação de um método de fixação indireto do rendimento exclui a jurisdição do tribunal arbitral, mas a fixação feita em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC não logrará tal consequência desde que a impugnação da liquidação não verse sobre o método propriamente dito de determinação da matéria coletável previsto na aludida norma, mas antes e ao invés, na circunstância de a liquidação decorrente da sua aplicação haver redundado numa liquidação manifestamente ilegal por errada quantificação.
53. Assim sendo, e em jeito de conclusão, sempre se dirá que o legislador não excluiu da arbitragem toda a pretensão cujo objeto seja a matéria tributável fixada por métodos indiretos.
54. Importando afirmar a competência material dos tribunais arbitrais para apreciar o pedido de anulação de liquidações oficiosas de IRC baseadas na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, bem como para apreciar a legalidade da decisão de indeferimento proferida no âmbito do recurso hierárquico n.º ...2023... despoletado pela Requerente, em virtude de esta respeitar também à apreciação da e com referência aos àqueles atos de liquidação, tendo a AT, nessa mesma decisão de indeferimento (cf. pontos S) e T) do probatório), apreciado a legalidade de tais atos.
55. Há, assim, que concluir pela competência do presente tribunal em razão da matéria por força do citado artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e ainda por força da vinculação à arbitragem tributária

institucionalizada do CAAD por parte da AT, tal como resulta da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

56. Deste modo, improcede a exceção da incompetência material suscitada pela Requerida.

IV.B) DA LITISPENDÊNCIA:

57. A litispendência pressupõe a “repetição da mesma causa” em dois processos, estando um em curso quando o outro é proposto.

58. Neste sentido, veja-se a decisão arbitral proferida em 08.10.2024, no processo n.º 179/2024-T, cujo sumário diz o seguinte:

“I. A litispendência ocorre quando duas ações idênticas se encontram em curso ao mesmo tempo, constituindo uma exceção dilatória que tem por objetivo evitar que o tribunal contradiga ou reproduza uma outra decisão judicial (ou arbitral) que venha a ser proferida numa ação ainda em curso.

II. A litispendência ocorre se, cumulativamente, numa ação, intervierem as mesmas partes, sob a mesma qualidade jurídica, pretendendo obter, nessa ação, o mesmo efeito jurídico e esse efeito jurídico tiver por causa o mesmo facto jurídico (tríplice identidade dos elementos que definem a acção).

III. Todavia, para determinar se ocorre litispendência, deve atender-se não só ao critério formal (assente na tríplice identidade dos elementos que definem a acção) fixado e desenvolvido no artigo 581.º do Código Processo Civil, mas também à diretriz substantiva traçada no n.º 2 do artigo 580.º do mesmo Código, onde se afirma que a exceção de litispendência tem “por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior.”.

59. Nos termos do artigo 581.º, do CPC, há litispendência apenas se houver identidade tripla de sujeitos, pedido e causa de pedir entre as ações propostas.
60. Conforme dispõe este artigo do CPC, a identidade de sujeitos ocorre quando as partes são as mesmas, na mesma qualidade jurídica; a identidade de pedido, quando em ambas as ações se pretende obter o mesmo efeito jurídico; e a identidade de causa de pedir, quando as pretensões deduzidas decorrem dos mesmos factos jurídicos.
61. O n.º 2 do artigo 580.º do CPC, por sua vez, reforça que o fim dessa regra é evitar que o tribunal tenha de contradizer ou reproduzir decisão anterior, em respeito aos princípios de coerência e segurança jurídica.

62. A reiterada e uniforme jurisprudência do STA e dos tribunais arbitrais vem sustentando que poderá haver litispendência na ausência de identidade formal entre o pedido e a causa de pedir, desde que haja identidade substancial entre os mesmos, o que sucede quando o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou repetir uma decisão a proferir por outro tribunal numa ação pendente.
63. O ato de indeferimento de um recurso hierárquico constitui um ato administrativo à face da definição fornecida pelo artigo 120.º, do Código do Procedimento Administrativo (doravante “CPA”), subsidiariamente aplicável em matéria tributária, por força do disposto nos artigos 2.º, alínea d), da LGT, e 2.º, alínea d), do CPPT, pois constitui uma decisão de um órgão da Requerida que ao abrigo de normas de direito público visou “*produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta*”.
64. Trata-se de ato em matéria tributária pois nele é feita a aplicação de normas de direito tributário.
65. Das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT infere-se a regra de que a impugnação de atos administrativos em matéria tributária deve ser feita no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou ação administrativa (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do artigo 191.º do CPTA) conforme esses atos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de atos administrativos de liquidação.
66. Como exceção a esta regra, poderão considerar-se os casos de impugnação de atos de indeferimento de reclamações graciosas, pelo facto de haver uma norma especial, que é o n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, de que se pode depreender que a impugnação judicial é sempre utilizável.
67. Neste sentido, veja-se o acórdão do STA de 02.04.2009, proferido no processo n.º 0125/09.
68. Mas, nos casos em que não há normas especiais, é de aplicar aquele critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da ação administrativa.
69. Face àquele critério de repartição, os atos proferidos em procedimentos de recurso hierárquico apenas serão arbitráveis ou objeto de impugnação através de processo de impugnação judicial quando comportem, na apreciação do recurso hierárquico, a apreciação da legalidade daqueles mesmos atos.
70. Se o ato de indeferimento de recurso hierárquico não comportar a apreciação da legalidade dos atos tributários ali controvertidos, não será arbitrável e será aplicável a ação administrativa que sucedeu ao recurso contencioso.
71. Nesse sentido, vejam-se, por todos, os acórdãos do STA de 20.05.2003, proferido no processo n.º 638/03; de 08.10.2003, proferido no processo n.º 870/03; e de 15.10.2003, proferido no processo n.º 1021/03.

72. A ação administrativa a que se refere *infra* no ponto Q) do probatório tem por objeto a impugnação da decisão de indeferimento que recaiu sobre o recurso hierárquico n.º ...2022... (cf. ponto M) do probatório) e não da legalidade das liquidações aqui sindicadas.
73. Desde logo, porquanto, em face do que acima se explicitou, o campo de aplicação da ação administrativa afasta do seu âmbito as situações que comportem a apreciação da legalidade de atos administrativos de liquidação.
74. Ou seja, nessa ação administrativa jamais se poderia decidir pela ilegalidade dos atos de liquidação aqui sindicados.
75. De resto, não se pode olvidar que a AT proferiu decisão de indeferimento do recurso hierárquico fundada nos motivos enunciados *infra* no ponto M) do probatório.
76. Intuindo-se daqui que estamos perante uma ação anulatória de um ato procedimental tributário (um despacho de indeferimento que nem sequer apreciou a questão de mérito) em sede de contencioso tributário-administrativo, sendo que o pedido principal na ação administrativa interposta é a anulação desse despacho de indeferimento e já não a anulação das liquidações aqui sindicadas.
77. Por seu turno, a presente ação arbitral, visa, essa sim, a declaração de ilegalidade e anulação de liquidações oficiosas de IRC de 2018 e 2019.
78. Aqui, o pedido é a anulação das aludidas liquidações oficiosas, com fundamento em alegados vícios de direito.
79. Portanto, as duas ações têm objetivos distintos:
- i) uma visa a reforma de uma decisão procedimental denegatória das pretensões da aqui Requerente e que não apreciou, sequer, a questão de fundo subjacente à aferição da legalidade ou ilegalidade das liquidações;
 - ii) a outra tem por fito a verificação da legalidade de liquidações tributárias.
80. Isto dito, adequado se mostra, agora, volver à apreciação em concreto os requisitos da litispendência, mediante a aplicação dos critérios referidos no já citado artigo 581.º, do CPC, aos dois processos:
- i) Quanto às partes (sujeitos): Ambas as ações opõem o mesmo contribuinte à AT, pelo que, sendo as partes as mesmas, do ponto de vista da sua qualidade jurídica, este requisito formal está preenchido em ambos os casos;
 - ii) Quanto ao pedido: Na ação administrativa, o pedido consiste em anular o despacho de indeferimento que recaiu sobre o recurso hierárquico n.º ...2022..., ao passo que nos presentes autos, o PPA consubstancia-se na anulação das liquidações oficiosas de IRC de

2018 e 2019. Quando os pedidos (e os respetivos efeitos jurídicos) são distintos, não há litispendência, já que um caso não visa obter o mesmo efeito do outro, afastando-se a identidade de pedido prevista no artigo 581.º, do CPC;

iii) Quanto à causa de pedir: A causa de pedir na ação administrativa decorre da decisão de indeferimento do recurso hierárquico que estava respaldada nos motivos enunciados *infra* no ponto M) do probatório, ao passo que na presente ação arbitral, a causa de pedir baseia-se nos factos e fundamentos relativos às próprias liquidações de IRC de 2018 e 2019. São factos que pertencem a esferas diferentes, pelo que a causa de pedir difere, afastando-se a identidade da causa de pedir prevista no artigo 581.º, do CPC.

81. Em sintonia, há jurisprudência arbitral que já decidiu que não existe litispendência quando a causa de pedir não é a mesma.
82. Nesse sentido veja-se a decisão arbitral proferida em 13.05.2024, no processo n.º 775/2023-T, cujo sumário refere o seguinte:
- “I. Não existe litispendência quando a causa de pedir e o pedido não são idênticos e não o são quando, em impugnação judicial própria, se pede a anulação do ato de fixação do valor patrimonial tributário com fundamento em vícios da própria avaliação direta e no pedido de pronúncia arbitral se pede a anulação da liquidação do imposto que teve como base aquele vpt, sem que se leguem vícios que não se integrem, ou a excedam, na tipologia dos vícios assacados ao procedimento de avaliação. (...)”.*
83. De modo análogo, o indeferimento do recurso hierárquico fundado nas razões acima referidas não equivale do ponto de vista fáctico a um ataque frontal a atos de liquidação de IRC.
84. Em suma, embora as partes coincidentemente sejam as mesmas, faltam a identidade de pedido e a identidade de causa de pedir entre as duas ações em litígio.
85. Esse descompasso impede a repetição da causa exigida legalmente.
86. A jurisprudência administrativa confirma que diferenciações como estas afastam a litispendência.
87. Por exemplo, o STA, no seu acórdão de 24.10.2012, prolatado no processo n.º 0399/12, em situação análoga, reconheceu que, mesmo entre processos tributários relacionados (impugnação de liquidação versus oposição à execução), não há litispendência se diferem o papel das partes e o resultado buscado:
- “(...) o sujeito não intervém nelas na mesma qualidade jurídica e o efeito jurídico [pretendido] – extinção da execução versus anulação do ato tributário – são inconfundíveis”.*
88. Assim, ainda que um processo possa tangenciar o outro, a merecer análise separada, não se caracterizam identidade de causa nem de pedido.

89. No âmbito da jurisprudência arbitral, na já acima referida decisão proferida no processo n.º 775/2023-T, foi reafirmado esse entendimento, considerando aquele tribunal arbitral que inexistente litispendência entre dois processos quando “*a causa de pedir e o pedido não são idênticos*”.
90. Tais precedentes deixam claro que ações de cariz procedimental e ações anulatórias de liquidações não repetem a mesma causa jurídica, não gerando obstáculo mútuo.
91. Nessa conformidade, decide este tribunal arbitral que, *in casu*, não ocorre litispendência entre a ação administrativa proposta nos termos do CPTA e a presente ação arbitral.
92. Apesar de envolverem as mesmas partes, as pretensões deduzidas e os factos alegados são distintos (pedido de anulação de ato procedimental versus pedido de anulação de atos de liquidações de IRC de 2018 e 2019), não se atingindo a identidade requerida pelo artigo 581.º, do CPC.
93. Por conseguinte, não há repetição da causa, e não se verifica litispendência que obste ao prosseguimento de ambas as ações.
94. Termos em que improcede também a exceção de litispendência invocada pela Requerida.
95. O Tribunal foi regularmente constituído e as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
96. A ação é tempestiva, porque apresentada no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do CPPT.
97. O processo não enferma de nulidades.

V. MATÉRIA DE FACTO

V.A) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

98. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

99. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cf. artigo 596.º, do CPC).
100. A convicção sobre os factos assim dados como provados fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados, na prova documental junta aos autos, no processo administrativo tributário junto aos autos pela Requerida, nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 17.º do RJAT e ainda nas alegações aduzidas pelas partes, Requerente e Requerida, que não foram impugnadas pela parte contrária.
101. A não entrega das Modelo 22 nos prazos legalmente estipulados resulta confessadamente reconhecida pela própria Requerente, sendo igualmente afirmada pela Requerida e documentada nos autos. Trata-se, portanto, de um facto não controvertido, pacificamente aceite por ambas as partes.
102. A emissão das liquidações oficiosas pela AT com base no artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC, resulta quer dos documentos juntos ao PPA (designadamente, o documento n.º 5), quer da descrição exhaustiva feita pela Requerida na Resposta (cf. pontos 10 a 12). Trata-se de um facto documentalmente comprovado, cuja realidade material e base legal não foram postas em causa pela Requerente.
103. Quanto à entrega das Modelo 22 em 2021, bem como aos prejuízos fiscais nelas reportados, a sua verificação resulta da junção aos autos das próprias declarações fiscais (cf. documento n.º 6 junto ao PPA), não tendo a sua autenticidade ou conteúdo sido controvertidos pela AT. Do mesmo modo, a Requerida confirma expressamente tais entregas e valores na sua Resposta (cf. pontos 13 a 16), pelo que se trata de matéria documentalmente comprovada e incontroversa.
104. O facto das Modelo 22 não terem originado novas liquidações substitutivas das oficiosas foi expressamente alegado pela Requerente (cf. PPA, ponto n.º 5 da factualidade relevante enunciada por aquela) e confirmado pela Requerida na Resposta (cf. ponto 17). Trata-se de um facto admitido pelas partes, não tendo sido suscitada controvérsia sobre a permanência das liquidações oficiosas em vigor.
105. O pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, com base no artigo 78.º, da LGT, bem como os documentos que o instruíram (balancetes, relatórios de gestão, IES, demonstrações financeiras, etc.) e o respetivo indeferimento, constam dos documentos juntos ao PPA (cf. documento n.º 3) e são amplamente referidos pela Requerida (cf. pontos 25 a 28 da Resposta). A AT confirma ter indeferido o pedido, justificando a decisão com base na suposta ausência de prova material suficiente e na inexistência de erro imputável aos serviços. Assim, esta

factualidade encontra-se suficientemente instruída documentalmente e corroborada por ambas as partes.

106. A interposição de recurso hierárquico do indeferimento do pedido de revisão oficiosa e a sua posterior rejeição pela AT, constam quer do PPA (cf. pontos n.ºs 8 e 9 da factualidade relevante), quer da Resposta (cf. pontos 29 e 30). Tal como os factos anteriores, a existência deste recurso e a decisão final negativa são documentadas e reconhecidas, não havendo divergência entre as partes quanto à sua ocorrência.
107. O facto de a presente arbitragem ter como objeto exclusivo a impugnação das liquidações oficiosas resulta do próprio teor do pedido arbitral, tal como formulado no PPA. O objeto da ação está perfeitamente delimitado e não foi impugnado pela Requerida, que reconhece a natureza do pedido.
108. Finalmente, quanto à existência de ação administrativa distinta, intentada no Tribunal Tributário de Lisboa, o respetivo processo é identificado pelas duas partes (cf. PPA, n.º 14, e Resposta, ponto 26), tendo sido junta a petição inicial dessa ação (cf. documento n.º 2). Da sua análise resulta evidente que a mesma se dirige à impugnação da decisão que indeferiu um recurso hierárquico, no qual se requeria a convalidação das Modelo 22 anteriormente apresentadas em reclamação graciosa ou a convalidação da reclamação graciosa apresentada em pedido de revisão oficiosa de atos tributários. Esta circunstância é essencial para a apreciação da exceção de litispendência e resulta igualmente documentada e incontroversa.
109. Pelo exposto, o tribunal considera que a matéria de facto provada assenta em elementos documentais credíveis, em factos admitidos ou não impugnados pelas partes e na coerência interna das alegações vertidas nos articulados. A prova documental junta aos autos, não impugnada e corroborada pelas posições (ainda que indiretas) das partes, foi suficiente para fundar a convicção do tribunal quanto aos factos relevantes.

V.B) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

110. Antes de entrarmos na apreciação das questões acima elencadas, cumpre fixar a matéria factual que é relevante para a respetiva decisão:
 - A) A Requerente **não apresentou as Modelo 22**, relativas aos exercícios de 2018 e 2019, dentro do prazo legalmente estabelecido para o efeito (cf. ponto 1. da factualidade relevante enunciada pela Requerente a fls. 2 do PPA e ainda ponto 8. da Resposta – acordo das partes);

- B)** A AT procedeu à **notificação da Requerente para entrega das declarações em falta**, sob pena de liquidação oficiosa, sendo que tal notificação referia o seguinte:
- “Sendo obrigatória a apresentação anual da referida declaração, o não cumprimento desta obrigação, (...) 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.”*
- (Cf. pontos 9. e 10. da Resposta – facto não controvertido);
- C)** A Requerente não procedeu à submissão das Modelo 22, dentro do prazo que lhe foi concedido (cf. ponto 11. da Resposta – facto não controvertido);
- D)** A AT elaborou as necessárias correções e emitiu respetivas liquidações oficiosas referentes aos anos de 2018 e 2019, liquidando imposto, acrescido dos respetivos juros compensatórios, no montante, respetivamente, de € 41.340,89 e € 51.503,72, perfazendo um crédito a favor da AT no montante total de € 92.844,61 (cf. ponto 2. da factualidade relevante enunciada pela Requerente a fls.. 2 do PPA e ainda pontos 10. a 12. da Resposta – acordo das partes);
- E)** Essas liquidações oficiosas foram efetuadas ao abrigo dos critérios legais previstos no artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC, fixando a matéria coletável presumida e os montantes a liquidar (cf. ponto 2. da factualidade relevante enunciada pela Requerente a fls.. 2 do PPA e ainda pontos 10. a 12. da Resposta – acordo das partes);
- F)** A Requerente entregou as Modelo 22, relativas a 2018 e 2019, respetivamente, em 31.03.2021 e 27.05.2021, após as liquidações oficiosas referidas no ponto D) do probatório;
- G)** Nas Modelo 22 referidas no ponto F) do probatório, a Requerente reportou um resultado líquido de exercício negativo de € 88.197,44, com prejuízos no mesmo valor, respeitante ao ano de 2018, e um resultado líquido de exercício negativo de € 33.422,56, com prejuízos no mesmo valor, respeitante ao ano de 2019;
- H)** As Modelo 22 referidas no ponto F) do probatório não foram liquidadas pelo sistema informático da AT, mantendo-se em vigor as Modelo 22 oficiosas e correspondentes notas

de liquidação. (cf. ponto 5. da factualidade relevante enunciada pela Requerente a fls. 3 do PPA e ainda ponto 17. da Resposta – acordo das partes);

- I)** Em 28.06.2021, foi apresentada pela Requerente reclamação graciosa contra os atos de liquidação aqui sindicados, peticionando-se a anulação de ambos;
- J)** Através do ofício de 26.10.2021, foi a Requerente notificada do projeto de rejeição da reclamação graciosa, com fundamento na intempestividade da apresentação da reclamação graciosa (cf. pontos 18. e 19. da Resposta e processo administrativo junto aos autos – facto não controvertido);
- K)** Por ofício datado de 22.12.2021, procedeu a AT à notificação da decisão final referente à reclamação graciosa, na qual esta manteve a sua decisão, concluindo pela intempestividade da apresentação da reclamação graciosa, ao referir o seguinte:
“(...) tendo em atenção a presente informação elaborada [e após] a reclamante ter exercido o direito ao contraditório, conclui-se que não foram trazidos aos autos argumentos, nem oferecidos documentos, que permitam determinar diferente apreciação do pedido (...).” (Cf. pontos 21. e 22. da Resposta – facto não controvertido);
- L)** Em 18.01.2022, a Requerente interpôs recurso hierárquico contra a decisão proferida pela AT no âmbito da reclamação graciosa referida no ponto K) do probatório (cf. ponto 23. da Resposta e processo administrativo junto aos autos – facto não controvertido);
- M)** Em 20.11.2022, a Requerida proferiu decisão de indeferimento do recurso hierárquico referido no ponto L) do probatório por considerar que:
 - i) A reclamação graciosa fora intempestivamente apresentada;
 - ii) Não se encontravam reunidos os pressupostos necessários para a convolação das Declarações Modelo 22 do IRC entretanto apresentadas pela Requerente em reclamação graciosa; e
 - iii) Não se encontravam reunidos os pressupostos necessários para a convolação da reclamação graciosa em pedido de revisão oficiosa (cf. ponto 24. da Resposta e processo administrativo junto aos autos – facto não controvertido);
- N)** Em 20.12.2022, a Requerente, ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte da LGT, apresentou um pedido de revisão oficiosa das liquidações oficiais de IRC dos exercícios de 2018 e 2019, promovidas pela AT com os números, respetivamente, 2020... e 2020...;
- O)** A Requerente fundamentou a apresentação do pedido de revisão oficiosa referido no ponto N) do probatório na existência de erro imputável aos serviços da Requerida;

- P)** No pedido de revisão oficiosa referido no ponto N) do probatório, a Requerente juntou os seguintes elementos contabilísticos que serviram de base ao preenchimento das Modelo 22 dos exercícios de 2018 e 2019, para comprovar que o resultado das liquidações oficiais de IRC daqueles exercícios, promovidas pela AT, não refletiam a realidade patrimonial e financeira (cf. ponto 6. da factualidade relevante enunciada pela Requerente a fls. 2 e 3 do PPA e ainda ponto 25. da Resposta – acordo das partes):
- i) Cópia das Modelo 22 dos exercícios de 2018 e 2019 (cf. Documento n.º 6 junto ao PPA);
 - ii) Cópia das declarações IES de 2018 e 2019 (cf. Documento n.º 7 junto ao PPA);
 - iii) Relatórios de Gestão dos exercícios de 2018 e 2019 (cf. Documento n.º 8 junto ao PPA);
 - iv) Demonstrações financeiras (Balanço e Demonstração de Resultados) de 2018 e 2019 (cf. Documento n.º 9 junto ao PPA);
 - v) Extratos de conta relativos aos montantes inscritos nas declarações Modelo 22 de IRC de 2018 e 2019 (cf. Documento n.º 10 junto ao PPA);
 - vi) Balancetes analíticos antes e após encerramento de contas dos exercícios de 2018 e 2019 (cf. Documento n.º 11 junto ao PPA);
- Q)** Em 16.02.2023, a Requerente propôs ação administrativa contra a decisão de indeferimento do recurso hierárquico referido no ponto M) do probatório, que se encontra a correr os seus termos no Tribunal Tributário de Lisboa, 3.ª Unidade Orgânica, sob o número de processo 205/23.6BELRS (cf. ponto 26. da Resposta e ficheiro “PA1 – pi SP.pdf” junto aos autos com o processo administrativo – facto não controvertido);
- R)** A ação administrativa referida no ponto Q) do probatório tem por objeto a impugnação da decisão de indeferimento referida na alínea M) do probatório e não da legalidade das liquidações aqui sindicadas;
- S)** Em 18.04.2023, a AT indeferiu o pedido de revisão oficiosa referido no ponto N) do probatório;
- T)** No despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa referido no ponto S) do probatório, a AT alegou a sua extemporaneidade em conformidade com o disposto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a inexistência de erro imputável aos serviços e ainda que a apresentação das declarações fora de prazo não impunha a sua revisão, nos seguintes termos:

“III – ANÁLISE E PARECER (...) Quanto ao alegado erro imputável aos serviços, ao contrário do que alega, ficou demonstrado em sede de projeto de decisão que não existe erro imputável aos serviços, logo se existiu erro no apuramento dos resultados sujeitos a tributação, estes apenas são imputáveis à requerente, cometidos por negligência, uma vez que: i) Nos termos do disposto no artigo 2º, nº1 al. b) do CIRC, as sociedades comerciais, com sede ou direção efetiva em território português, são sujeitos passivos de IRC, pelo que se encontram sujeitas às obrigações previstas neste código, nomeadamente, as declarativas. ii) Conforme estabelecido no artigo 117º, nº1 al. b), conjugado com o artigo 120º nº1, ambos do CIRC, estão obrigadas a entregar anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de maio a declaração de rendimentos modelo 22, prazo que não foi cumprido, conforme já demonstrado em sede de projeto de decisão. iii) Consequência da falta declarativa verificada até data de emissão, por parte da AT, das liquidações oficiosas, foi a requerente notificada para proceder à sua regularização através dos avisos n.º... e n.º..., em relação aos quais não agiu em conformidade. iv) Face à inércia da requerente, estando os agentes administrativos subordinados à Constituição e à Lei, A AT, está obrigada e legitimada a proceder à liquidação nos termos da al. b) do 1º do artigo 90º do CIRC, o que se verificou ao abrigo dos seus poderes vinculados e com base nos elementos ao dispor e comunicados pela requerente. v) A regularização da falta declarativa apenas se veio a verificar em 2021-05-27(2018) e 2021-03-31(2019), ficando estes documentos não liquidáveis, uma vez que deles resultaria imposto inferior ao das liquidações oficiosas emitidas anteriormente pela AT, não podendo estas serem anuladas automaticamente com base em declarações apresentadas à posteriori pelo sujeito passivo. vi) As declarações dos contribuintes bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade gozam, nos termos do disposto no artigo 75º da LGT, da presunção de veracidade e de boa-fé, quando organizadas de acordo com a legislação contabilística e fiscal e apresentadas nos termos e prazos legais para o efeito. vii) Ora, tendo sido as declarações de rendimentos antes identificadas apresentadas para além dos prazos legais estabelecidos para o efeito, esta presunção de veracidade fica condicionada à sua prova, que passa a recair sobre o sujeito passivo. viii) Apesar de ter enviado documentos da sua contabilidade (Extratos contabilístico e Balancetes), junto com a petição inicial, o certo é que não juntou quaisquer documentos de suporte aos movimentos contabilísticos que permitisse verificar e validar o seu tratamento contabilístico e fiscal, bem como não apresenta agora em sede de direito de audição. ix) No entanto, mesmo que a Requerente

tivesse feito prova do excesso de quantificação da matéria tributável, ónus esse que não é satisfeito com a mera apresentação da declaração e dos documentos antes apresentados, não seria possível concluir pelo deferimento da revisão oficiosa, uma vez que o seu pressuposto seria o erro imputável aos serviços e, de facto, este não ocorreu, dado que a AT agiu de acordo com a Lei, ou seja, nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 90 do CIRC. Assim, fica demonstrado que o pagamento alegadamente excessivo de imposto deriva do comportamento negligente por parte da requerente, não estando as liquidações controvertidas nos presentes autos, inquinadas de qualquer ilegalidade, uma vez que não existiu qualquer erro imputável aos serviços. Face a tudo antes exposto e não se verificando o alegado, cabendo-lhe o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos que alega, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, afigura-se-nos ser de manter o sentido da decisão, uma vez que não se mostram cumpridos os pressupostos do pedido de revisão previstos no art.º 78.º da LGT. Também não se encontram verificados os pressupostos previstos no art.º 43.º da LGT, pelo que, não assiste direito a juros indemnizatórios. Refere-se ainda, que consultado nesta data o sistema SICJUT, não se verifica a interposição de qualquer impugnação judicial. III – Conclusão Face ao exposto, propõe-se a convolação do projeto de decisão em definitivo, no sentido do INDEFERIMENTO do pedido, por não se encontrarem cumpridos os requisitos do pedido de revisão oficiosa.” (cf. ponto 7. da factualidade relevante enunciada pela Requerente a fls. 2 a 4 e 3 do PPA, pontos 27. e 28. da Resposta; doc. n.º 3 junto ao PPA e fls. 6 a 8 do ficheiro “PA5” junto aos autos com o processo administrativo– Acordo das Partes);

- U) Em 19.05.2023, discordando da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa referida no ponto S) do probatório, a Requerente interpôs recurso hierárquico, nos termos e em conformidade com o disposto no artigo 66.º, do CPPT;
- V) O recurso hierárquico referido no ponto U) do probatório foi indeferido pela AT, nos seguintes termos:

“(…) III.3. Apreciação do Pedido Para fundamentar o seu pedido, a recorrente juntou apenas, nesta sede, cópia da decisão do pedido de revisão oficiosa aqui em crise e a respetiva notificação. Ora, tendo em conta os factos já relatados e apreciados em processo de revisão oficiosa antes identificado, os documentos agora entregues e os argumentos apresentados nesta sede de recurso hierárquico, cumpre-nos informar que: Nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1 al. b) do CIRC, as sociedades comerciais, com sede ou direção efetiva em território português, são sujeitos passivos de IRC, pelo que se encontram

sujeitas às obrigações previstas neste código, nomeadamente, as declarativas. Conforme estabelecido no artigo 117º, n.º 1 al. b), conjugado com o artigo 120º, n.º 1, ambos do CIRC, estão obrigadas a entregar anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de maio a declaração de rendimentos modelo 22, prazo que não foi cumprido, conforme já demonstrado em sede de revisão oficiosa. Consequência da falta declarativa verificada até à data de emissão, por parte da AT, das liquidações oficiais, foi a recorrente notificada para proceder à sua regularização através dos Avisos “n.º ... e n.º...”, que da falta de entrega das declarações de rendimentos Modelo 22, relativas aos exercícios de 2018 e 2019 e que, caso não fosse apresentada seria emitida uma liquidação oficiosa, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, em relação aos quais não agiu em conformidade. As liquidações oficiais emitidas pela AT, não podem ser anuladas automaticamente com base em declarações apresentadas em data posterior pelo sujeito passivo, apesar de alegar que foram estas apresentadas com base em documentos constantes da sua contabilidade, os quais gozam, nos termos do disposto no artigo 75º da LGT, da presunção de veracidade e de boa-fé, quando organizadas de acordo com a legislação contabilística e fiscal e apresentadas nos termos e prazos legais para o efeito, o que não se verificou, conforme antes demonstrado. No que se refere à alegada opção, da AT, pela manutenção das liquidações oficiais em vez de considerar e liquidar as declarações apresentadas, extemporaneamente, desconsiderando, igualmente, todos os elementos de prova apresentados, pela recorrente, demonstrando assim erro imputável aos serviços, cumpre referir que: As declarações apresentadas não foram liquidadas, por força da norma antiabuso, conforme dispõe o artigo 122º CIRC, uma vez que das declarações modelo 22 submetidas, resultou imposto inferior ao das liquidações oficiais emitidas pela AT. No entanto, conforme referido em sede de revisão oficiosa, reafirma-se que apesar de os documentos contabilísticos entregues, nessa sede, Extratos contabilístico e Balancetes, não juntou quaisquer documentos de suporte aos movimentos contabilísticos, o que não permitiu verificar e validar o tratamento contabilístico e fiscal dado às operações por forma a concluir que se estaria perante “notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade.” Cumprindo ainda esclarecer que, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque, cabia à recorrente apresentar todos os documentos que considerasse necessários e não à AT para fazer prova de que o pagamento alegadamente excessivo de imposto não deriva do comportamento negligente por parte da

requerente, pelo que não estão verificados os pressupostos do pedido de revisão previstos no n.º 4 do art.º 78º da LGT. No que se refere ao alegado dever, não cumprido, de investigar para o apuramento da verdade material, por parte dos serviços, esclarece-se que: O princípio da verdade material é um dos princípios inscrito em várias normas que regem a atividade administrativa (13º do CPPT, e 55º, 59º, 63º/1 e 99º da LGT bem como os artigos 58º, 115º e segs. do CPA), em que o procedimento visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adotar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objetivo. A qual se manifesta sobretudo através do princípio do inquisitório previsto no artigo 58.º da LGT, que faz impender sobre a AT o efetivo dever de averiguar todos os factos no âmbito do procedimento tributário, contudo, não se deve confundir o princípio do inquisitório com o ónus da prova, dado que o dever de a administração tributária descobrir, por si própria, a verdade factual no âmbito do procedimento tributário, não se sobrepõe ao ónus de prova dos factos que cabem aos contribuintes. Com efeito, decorre do disposto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, que “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque e, tendo em conta que não acrescentou qualquer elemento aos apresentados em sede de revisão oficiosa, não se mostra possível efetuar uma diferente apreciação do pedido expresso anteriormente, de modo a aferir o que alega, tal como lhe competia. Desta forma, analisados os elementos em anexo à petição no presente recurso hierárquico, não se torna possível efetuar uma diferente apreciação do pedido, cuja decisão merece a nossa concordância, pelo que, somos pela manutenção do despacho de indeferimento exarado em sede de revisão. IV – PROPOSTA DE DECISÃO Atendendo ao exposto, somos do parecer que o pedido não merece provimento, devendo o presente processo ser remetido à Direção de Serviços de IRC (DSIRC), para efeitos de apreciação e decisão, nos termos do n.º 3 do art.º 66.º do C.P.P.T. À consideração superior, (...)” (cf. ponto 8. da factualidade relevante enunciada pela Requerente a fls. 2 a 4 do PPA, pontos 29. e 30. da Resposta; fls. 41 e 42 do ficheiro “PA5” junto aos autos com o processo administrativo – acordo das partes);

- W)** As liquidações sindicadas foram pagas em 20.05.2021, já na fase executiva e no âmbito do processo n.º ...2021... e apensos (cf. documento n.º 12 junto ao PPA).
- X)** Em 14.01.2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (cf. sistema de gestão processual do CAAD).

V.C) FACTOS NÃO PROVADOS:

111. Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

VI. DO DIREITO:

VIA) DA APRECIACÃO DO MÉRITO DA CAUSA

112. Nos presentes autos, vem a Requerente peticionar a anulação das liquidações oficiosas de IRC, referentes aos exercícios de 2018 e 2019, emitidas ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, com fundamento na existência de erro imputável aos serviços, nos termos e para os efeitos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
113. Sustenta, para o efeito, ter apresentado as Modelo 22 relativas a ambos os exercícios, ainda que fora do prazo legalmente previsto, mas dentro do prazo de caducidade, fazendo-se acompanhar de elementos contabilísticos completos e consistentes.
114. Tais elementos demonstram, segundo a Requerente, de forma inequívoca, que a matéria coletável presumida pela AT não corresponde à realidade económico-tributária daquela.
115. A questão que se coloca, portanto, consiste em saber se, à luz do quadro normativo aplicável e da prova documental apresentada, a AT tinha o dever de rever oficiosamente as liquidações oficiosas que havia emitido, e, não o tendo feito, se incorreu em erro imputável aos serviços que legitime a anulação dessas liquidações.
116. Ora, como resulta do quadro normativo aplicável, designadamente do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, a AT está obrigada a rever oficiosamente os seus atos quando estes se revelem ilegais por força de erro imputável aos serviços.
117. Tal revisão pode ter lugar dentro do prazo geral de caducidade (quatro anos), independentemente de se tratar de erro de direito ou de facto, desde que o erro se possa imputar aos serviços da administração fiscal.
118. Com efeito, como vem afirmando, de forma reiterada, a jurisprudência do STA, o instituto da revisão oficiosa é a expressão do dever da AT de conformar a sua atuação aos princípios da legalidade, da justiça e da imparcialidade administrativa (cf., entre outros, os acórdãos de 11.05.2005, proferido no processo n.º 0319/05, e de 03.02.2021, proferido no processo n.º 0276/11.8BELRS).

119. Importa, pois, verificar se, no caso concreto, a manutenção das liquidações oficiosas de IRC pela AT, mesmo após a apresentação pela Requerente das respetivas declarações de rendimentos e dos documentos contabilísticos justificativos, traduz a prática de um erro imputável aos serviços.
120. Como resulta dos factos dados como assentes (cf. ponto C) do probatório), a Requerente não apresentou, em tempo, as Modelo 22, relativas aos exercícios de 2018 e 2019, motivo pelo qual a AT procedeu à emissão de liquidações oficiosas, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC (cf. ponto D) do probatório).
121. Esta norma permite à AT recorrer a presunções legais de matéria coletável sempre que o sujeito passivo omita o cumprimento da obrigação declarativa.
122. Porém, a própria estrutura do sistema tributário português, bem como os princípios constitucionais da legalidade e da tributação pelo rendimento real (cf. artigo 104.º, n.º 2, da CRP), impõem que tais liquidações tenham natureza provisória e supletiva, podendo ser revistas à luz de prova superveniente que demonstre, com suficiente segurança, que o rendimento presumido não corresponde ao efetivamente auferido.
123. Ainda que a lei autorize a AT a lançar mão de presunções legais para efeitos de liquidação provisória quando o sujeito passivo não cumpre a obrigação declarativa, essa liquidação não se reveste de carácter definitivo.
124. Desde logo, impõe o princípio constitucional previsto no artigo 104.º, n.º 2, da CRP que o IRC incida, sempre que possível, sobre o rendimento real; por outro lado, a própria LGT prevê expressamente, no artigo 78.º, n.º 1, segunda parte, um prazo alargado de quatro anos para que a revisão oficiosa se verifique sempre que ocorra um “*erro imputável aos serviços*”.
125. No caso vertente, a Requerente, tendo inicialmente deixado de apresentar atempadamente as Modelo 22, procedeu, ainda assim, dentro do prazo legal de caducidade de quatro anos, à entrega extemporânea dessas mesmas declarações.
126. A Requerente colocou ainda à disposição da AT, em tempo, todos os elementos necessários para demonstrar que a matéria coletável presumida pelas liquidações oficiosas não correspondia à realidade económico-tributária da sociedade (cf. pontos N), O) e P) do probatório).
127. Essa documentação revela que, em ambos os exercícios, a Requerente apurou resultados líquidos negativos, não existindo, por conseguinte, qualquer rendimento tributável em sede de IRC naqueles exercícios.
128. O ponto fulcral consiste em saber se, após ter sido posta perante prova documental robusta da inexistência de matéria coletável tributável, a AT podia manter imutáveis as liquidações

provisórias, ou se, pelo contrário, essa manutenção configura erro imputável aos seus serviços, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, segunda parte, da LGT.

Vejamos,

129. Desde já impõe-se destacar o carácter provisório e supletivo das liquidações oficiosas fundadas em presunções legais.
130. O artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC, faculta à AT meios automáticos de quantificação quando o contribuinte omite a declaração.
131. Porém, tal faculdade não equivale a uma decisão final e irrevogável: o sistema tributário português, na linha do princípio constitucional da tributação pelo rendimento real, exige que tais liquidações provisórias estejam sujeitas a revisão sempre que surjam indícios sérios de que a presunção não reflete a situação real do sujeito passivo.
132. Acrescendo dizer que o princípio da verdade material, consagrado no artigo 58.º, da LGT, atribui à AT um poder-dever de diligência, nos seguintes moldes:
“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”.
133. A Requerente, ao entregar a documentação comprovativa do rendimento negativo, desencadeou automaticamente o dever inquisitório da AT, que deveria ter promovido, por via de inspeção ou de qualquer outro meio adequado, a confirmação ou não desses documentos.
134. A omissão de qualquer diligência instrutória, limitando a fundamentação de indeferimento à falta de entrega tempestiva, viola frontalmente esse princípio.
135. Ademais, o princípio da colaboração, previsto no artigo 11.º, do CPA, no artigo 59.º, da LGT, e no artigo 48.º, do CPPT, obriga os órgãos públicos a atuar em estreita cooperação com os particulares, prestando-lhes informações, apoiando-os e recebendo as suas sugestões.
136. Aqui, a Requerente apresentou os elementos necessários, mas a AT permaneceu inerte, recusando-se a verificar a documentação e preferindo manter as liquidações aqui sindicadas, fundadas em matéria coletável presumida nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC.
137. Não devendo olvidar-se que a distribuição do ónus da prova, particularmente no contexto de métodos indiretos de quantificação, inverte-se nos termos do artigo 74.º, n.º 3, da LGT, pelo que

cabe à AT provar a continuidade e pertinência dos pressupostos da presunção legal em que se respaldou, ao passo que compete à Requerente demonstrar o excesso de quantificação.

138. A jurisprudência do STA, no acórdão de 03.02.2021, proferido no processo n.º 0276/11.8BELRS, sublinha o seguinte:

“(…) em jurisprudência pretérita deste Supremo Tribunal Administrativo (v., por todos acórdão de 11 de Maio de 2016, processo 0442/15), a respeito da natureza do prazo para liquidação oficiosa do imposto à luz do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 83.º do CIRC, pode ler-se o seguinte: “[...] Quanto à natureza desta liquidação oficiosa, permitimo-nos aqui citar RUI DUARTE MORAIS: «Pensamos que o seu sentido mais não é do que prevenir uma eventual caducidade do direito à (a qualquer) liquidação. O montante assim fixado será, necessariamente, provisório (como de resto é também a autoliquidação, uma vez que fica sempre sujeita a uma eventual correcção 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 oficiosamente a uma tal liquidação “provisória”, o dever funcional de, dentro do prazo de caducidade de tal direito, efectuar uma acção inspectiva visando determinar qual o lucro obtido por esse sujeito passivo no exercício em causa e, também, a sua situação actual» (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 acção inspectiva, 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 correcções 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 do excerto transcrito que, nos casos em que o sujeito passivo não apresenta a declaração de rendimentos, e sem prejuízo do poder-dever de proceder a esta liquidação oficiosa provisória para evitar que dessa falta (independentemente das sanções aplicáveis pela violação dos deveres acessórios declarativos a que possa dar lugar) resulte uma vantagem futura para o mesmo, é dever da AT inteirar-se, por via do exercício dos seus poderes inspectivos, 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”.

139. No caso, não houve qualquer prova por parte da AT de que os pressupostos da liquidação se mantinham após a entrega dos documentos adicionais apresentados pela Requerente.
140. Sendo que, a presunção de veracidade das declarações e dos dados contabilísticos, prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, apenas se elide se existirem “omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados” que afetem a quantificação do rendimento.
141. A Requerente entregou declarações e contabilidade organizadas, sem que a AT tenha identificado ou comprovado qualquer irregularidade nelas.
142. Tal como decorre da decisão arbitral, de 07.09.2022, proferida no processo n.º 78/2022-T (cuja decisão arbitral pode ser lida in https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=78%2F2022-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=6670), os elementos apresentados são válidos e relevantes para sustentar a desconformidade entre o rendimento presumido e o efetivo, cumprindo o ónus probatório previsto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT.
143. A AT, porém, limitou-se a indeferir o pedido de revisão oficiosa com base em argumentos de ordem formal, desconsiderando a prova apresentada pela Requerente e escusando-se ao dever de verificação efetiva da situação tributária real da sociedade.
144. Ora, é precisamente nos casos em que o sujeito passivo entrega, ainda que extemporaneamente, elementos válidos e credíveis sobre a sua situação tributária, que o dever de revisão oficiosa de um ato tributário se impõe com maior acuidade.
145. Note-se que não está em causa a legalidade inicial da emissão das liquidações oficiosas, na medida em que tal emissão era, efetivamente, permitida por lei.
146. O que aqui se questiona é a sua manutenção após a AT ter sido colocada perante uma situação objetiva de desconformidade entre a matéria coletável presumida e a matéria efetivamente apurada.

147. Ora, essa manutenção, com recusa de apreciação dos elementos fornecidos, traduz, nos termos da jurisprudência do STA (cf. acórdão de 03.02.2021, proferido no processo n.º 0276/11), um erro imputável aos serviços, porque decorre da violação do dever de atuação diligente e colaborativa da AT.
148. Neste quadro, a atuação da AT violou o princípio do inquisitório (cf. artigo 58.º, da LGT), o princípio da legalidade (cf. artigo 266.º, da CRP), o princípio da tributação pelo rendimento real (cf. artigo 104.º, n.º 2, da CRP), e o dever de revisão previsto no artigo 78.º, da LGT.
149. À semelhança do decidido em sede de arbitragem no já mencionado processo n.º 78/2022-T, a recusa de revisão das liquidações, à luz dos elementos apresentados, é ilegítima e justifica a anulação dos atos.
150. A tudo isto acresce que os próprios fundamentos invocados pela AT para indeferir o pedido de revisão revelam uma inversão do ónus da prova: a AT considerou que a contabilidade da Requerente carecia de comprovação documental adicional, mas não efetuou qualquer diligência para verificar a sua consistência, mesmo podendo fazê-lo.
151. Este argumento, também afastado na referida decisão arbitral proferida no processo n.º 78/2022-T, revela uma postura de desconsideração das garantias do contribuinte e da justiça material.
152. Assim sendo, está verificada a ocorrência de erro imputável aos serviços da AT, nos termos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, o qual justifica a anulação dos atos de liquidação impugnados.
153. Por todo o exposto, conclui este tribunal arbitral, em conformidade com a jurisprudência arbitral e com especial referência à fundamentação adotada na decisão proferida no processo n.º 78/2022-T, que o presente pedido deve ser julgado procedente, determinando-se a anulação das liquidações oficiosas de IRC dos exercícios de 2018 e 2019, por erro imputável aos serviços.

VI.B) DO REEMBOLSO DO IMPOSTO INDEVIDAMENTE PAGO E DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

154. De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*.

155. Tal está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º, da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”*.
156. Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários.
157. Em virtude da procedência do PPA, impõe-se à Requerida que haja lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago pela Requerente, em conformidade com o disposto no dos artigos 24.º, do RJAT, e 100.º, da LGT, aplicável *ex vi* alínea a) do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT.
158. Acresce que a alínea c) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT prescreve que caberá, em função da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, à Requerida *“[r]ever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente”*.
159. Nesse sentido, havendo outros atos que se encontrem numa relação de dependência face aos atos de liquidações objeto dos presente autos, caberá à Requerida proceder à devida revisão e, eventualmente, ao reembolso de montantes que se mostrem eventualmente devidos à Requerente, designadamente através de prova a ser realizada em sede de execução de julgados.
160. Por outro lado, o processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende, aliás, do acima transcrito n.º 1 do artigo 43.º, da LGT.
161. O n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.
162. O pagamento de juros indemnizatórios depende da existência de quantia a reembolsar e, em face da aventada decisão de anulação dos atos de liquidação oficiosa de IRC de 2018 e 2019, e de se

impor à Requerida o reembolso do imposto indevidamente pago pela Requerente, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais.

163. O direito a juros indemnizatórios, é regulado, como visto, no artigo 43.º, da LGT, que dispõe como segue:

“1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3 – São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*
- d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*

4– A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5 – No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.”

164. As liquidações oficiosas sindicadas e aqui em causa não enfermavam de qualquer ilegalidade já que foram produzidas nos termos e em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC.
165. Ou seja, a ilegalidade daquelas liquidações é superveniente, o que só foi suscitado com a entrega das Modelo 22, para os exercícios de 2018 e de 2019 (em 31.03.2021 e 27.05.2021, respetivamente) e depois com a apresentação do pedido de revisão oficiosa de ato tributário, o que foi concretizado em 20.12.2022.
166. À luz do disposto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, os juros indemnizatórios são devidos após um ano da apresentação do pedido de revisão oficiosa, *in casu*, 20.12.2023.
167. Neste sentido, pronunciou-se o STA em acórdão de 06.02.2013, proferido no processo n.º 0839/11:
- “Se o contribuinte não reclamou graciosamente contra a liquidação ilegal nem a impugnou judicialmente nos termos e prazos previstos no CPPT, pedindo apenas, posteriormente, a revisão oficiosa do acto nos termos da 2ª parte do n.º 1 do art.º 78º da LGT, e se o acto é anulado em sede de impugnação judicial deduzida contra o indeferimento desse pedido de revisão, os juros indemnizatórios serão apenas os devidos depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte em sede de revisão oficiosa, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 3 do art.º 43º da LGT, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada”.*
168. É, pois, a inércia da AT em decidir favoravelmente a revisão, volvido o prazo de um ano após a apresentação do respetivo pedido, que constitui o facto gerador da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios.
169. No caso em apreço, tendo o pedido de revisão sido apresentado em 20.12.2022, os juros apenas serão devidos a partir de 20.12.2023, na medida em que a anulação das liquidações foi determinada por este tribunal após tal data e o atraso não foi imputável à Requerente.
170. Este entendimento encontra apoio direto na letra da lei e é confirmado por múltiplas decisões arbitrais e jurisprudenciais, em que se estabeleceu que, quando a ilegalidade das liquidações não é originária, mas resulta de circunstâncias supervenientes conhecidas após a emissão do ato tributário, o regime do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, é aplicável.
171. Por conseguinte, e em conformidade com o quadro normativo aplicável, a Requerente apenas terá direito a juros indemnizatórios a partir de 20.12.2023, aliás, tal como peticionado por aquela no seu PPA.
172. Assim sendo, o tribunal arbitral determina que os juros indemnizatórios sobre o montante de imposto indevidamente pago comecem a contar a partir daquela data até ao integral reembolso do

referido montante à Requerente (nos termos dos artigos 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, do artigo 61.º, do CPPT, do artigo 559.º, do Código Civil, e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril).

VII. DECISÃO:

173. Face ao exposto, o tribunal arbitral decide:

- A) JULGAR IMPROCEDENTES AS EXCEÇÕES DILATÓRIAS DE INCOMPETÊNCIA, EM RAZÃO DA MATÉRIA, DO TRIBUNAL ARBITRAL E DE LITISPENDÊNCIA, ARGUIDAS PELA REQUERIDA;**
- B) JULGAR PROCEDENTE NOS TERMOS FIXADOS ACIMA O PPA FORMULADO PELA REQUERENTE E, EM CONSEQUÊNCIA, DECLARAR A ILEGALIDADE DOS ATOS DE LIQUIDAÇÃO OFICIOSA DE IRC N.ºS 2020... e 2020..., RELATIVOS AOS ANOS DE 2018 E 2019, NO MONTANTE DE € 92.844,19, COM A CONSEQUENTE ANULAÇÃO DAQUELAS LIQUIDAÇÕES ORA IMPUGNADAS, BEM COMO DECLARAR A ILEGALIDADE DA DECISÃO DE INDEFERIMENTO DO RECURSO HIERÁRQUICO N.º ...2023..., APRESENTADO PELA REQUERENTE, COM A CONSEQUENTE ANULAÇÃO DO MESMO;**
- C) JULGAR PROCEDENTE NOS TERMOS FIXADOS ACIMA O PEDIDO DE REEMBOLSO DO IMPOSTO INDEVIDAMENTE PAGO NO MONTANTE DE € 92.844,19 E CONDENAR A REQUERIDA NO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS SOBRE ESSE MONTANTE, CONTADOS DESDE 21.12.2023 SOBRE A IMPORTÂNCIA A REEMBOLSAR, ATÉ À DATA DA EMISSÃO DA CORRESPONDENTE NOTA DE CRÉDITO;**
- D) CONDENAR A REQUERIDA A, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ARTIGO 24.º, N.º 1, DO RJAT, A PRATICAR OS ACTOS CONSEQUENTES ÀS CONDENAÇÕES DOS PEDIDOS ANTERIORES;**
- E) CONDENAR A REQUERIDA NAS CUSTAS DO PROCESSO;**

VIII. VALOR DO PROCESSO:

- 174. Na sua resposta, a Requerida suscitou o incidente do valor da ação, ao abrigo do artigo 97.º-A, do CPPT, por entender que o valor indicado pela Requerente no PPA— € 103.145,93 — excedia o valor economicamente relevante da pretensão submetida à apreciação arbitral.
- 175. Segundo a Requerida, tal valor corresponderia apenas a € 92.844,19, ou seja, ao montante das liquidações de IRC e juros compensatórios respeitantes a 2018 e 2019 efetivamente pago pela Requerente e cuja anulação esta pretenderia.
- 176. Ora, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea c), do CPPT, o valor da causa, em sede de impugnação de atos de liquidação, corresponde à quantia cuja anulação se pretende.

177. Conforme assinala o acórdão do TCA Sul, de 13.03.2014, no processo n.º 07125/13, citado pela decisão arbitral de 08.08.2024, no processo n.º 122/2024-T, “*Nos termos do artigo 296.º/1, do CPC, «[a] toda a causa deve ser atribuído um valor certo, expresso em moeda legal, o qual representa a utilidade económica imediata do pedido». Dispõe o artigo 297.º/1, do CPC, que «[s]e pela ação se pretende obter qualquer quantia certa em dinheiro, é esse o valor da causa, não sendo atendível impugnação nem acordo em contrário; se pela ação se pretende obter um benefício diverso, o valor da causa é a quantia em dinheiro equivalente a esse benefício». Por seu turno, determina o artigo 32.º, n.º 1, do CPTA, «[q]uando pela ação se pretenda obter o pagamento de quantia certa, é esse o valor da causa»; nos termos do n.º 2 do preceito, «[q]uando pela ação se pretenda obter um benefício diverso do pagamento de uma quantia, o valor da causa é a quantia equivalente a esse benefício»”.*
178. Essa mesma decisão arbitral, remetendo para os ensinamentos de Jorge Lopes de Sousa, expressa que “*nos processos de arbitragem tributária não há alçada, pelo que, a fixação do valor da causa apenas releva para efeitos de custas e para determinar se o processo é julgado por Tribunal Arbitral singular ou coletivo. O valor da causa deve ser indicado pelo sujeito passivo no pedido de constituição do Tribunal Arbitral, correspondendo à utilidade económica do pedido. Assim, quando são impugnados atos de liquidação [...], o valor da causa é o da importância cuja anulação se pretende, que corresponde à utilidade económica do pedido*”.
179. Nesta linha de orientação, a decisão arbitral proferida em 12.11.2021, no processo n.º 161/2021-T, refere que “[c]onstata-se, assim, que o critério a considerar é o valor da prestação pecuniária que se pretende ver anulada e só quando da fixação da matéria tributável não resulte o apuramento de imposto a pagar é que o valor a atender corresponderá ao valor contestado. No caso vertente, a Requerente impugna a liquidação adicional de IRC de que resultou um valor a pagar de € 516.031,54, pelo que o valor da causa terá de ser fixado nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, correspondendo ao da importância cuja anulação se pretende”.
180. Existe ainda o entendimento consolidado de que o valor da causa não pode incluir valores acessórios, como juros indemnizatórios.
181. Veja-se, neste sentido, o acórdão do TCA Sul, de 17.01.2019, proferido no processo n.º 62/18.4BCLSB, no qual é expresso que “[c]aso se cumulem pedidos com o pedido de anulação da liquidação (v. g., pagamento de juros indemnizatórios), o valor da causa é sempre o valor da liquidação na parte impugnada”.
182. A Requerente fixou o valor da causa em € 103.145,93, correspondendo ao somatório dos seguintes valores:

- i) € 93.656,48 (valor das liquidações impugnadas pagas na fase executiva – 92.844,61, acrescido do montante de juros moratórios e custas que se elevavam, respetivamente, a € 359,04 e a € 452,83 – cf. documento n.º 12 junto ao PPA);
 - ii) € 5.261,71 correspondente ao montante das retenções de IRC (diferença entre o valor a receber referente ao exercício de 2019 e o valor a pagar referente ao exercício de 2018) - cfr. documento n.º 6 junto ao PPA;
 - iii) € 4.227,74 (juros indemnizatórios peticionados até à data da apresentação do pedido).
183. Todavia, em face do acima exposto, julga-se que o incidente suscitado pela Requerida merece provimento, não devendo olvidar-se que nos termos do artigo 12.º, n.º 6, do Regulamento de Arbitragem do CAAD, a eventual correção do valor da causa decidida no decurso do processo *“não confere ao requerente o direito à restituição da diferença entre a taxa inicialmente paga e a que corresponderia ao valor corrigido da causa”*.
184. Nessa conformidade e ainda que o valor da causa deva ser corrigido para efeitos processuais e para correta apreciação da instância, tal correção não produz efeitos retroativos quanto à taxa de arbitragem já liquidada, a qual se mantém nos termos em que foi inicialmente fixada com base no valor declarado no PPA.
185. Por conseguinte, e tendo em conta a anulação total dos actos de liquidação contestados, e atendendo ao disposto no artigo 97.º-A, do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 92.844,19.

IX. CUSTAS:

186. Fixa-se o valor das custas em € 3.060,00, calculadas em conformidade com a Tabela I do regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária em função do valor do pedido acima determinado, a cargo da Requerida por decaimento, nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e ainda art.º 4.º, n.º 5 do RCPAT e art.º 527, nºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* do art.º 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 4 de agosto de 2025.

O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do n.º 5, do art.º 131.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e), do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT.

O Árbitro Presidente,

(Carla Castelo Trindade)

O Árbitro Vogal,

(João Taborda da Gama)

O Árbitro Vogal e Relator,

(Fernando Marques Simões)