

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 717/2025-T

Tema: IRC; LIQUIDAÇÃO OFICIOSA; ÓNUS DA PROVA;

Sumário:

I. Efectuada liquidação oficiosa ao contribuinte por falta de apresentação da respectiva declaração de rendimentos, tendo o mesmo sido devidamente notificado dessa falta e das suas consequências, a entrega da declaração de rendimentos fora do prazo legalmente estabelecido para o efeito, entregue subsequentemente à emissão dessa liquidação oficiosa, faz com que a mesma não goze da presunção de veracidade, prevista no art.º 75.º, n.º 1 da LGT.

II. No entanto, a contabilidade do contribuinte continua a gozar da presunção de veracidade, desde que esteja organizada segundo a lei comercial e fiscal. Mas o contribuinte tem de produzir prova mínima, coerente e assertiva, sobre os elementos e conteúdo da mesma ou pelo menos requerer produção de prova suficiente em conformidade, que produzida os demonstrem, para se provar essa mesma organização e conteúdo, demonstrativo do seu resultado líquido.

Decide-se em tribunal arbitral singular

I. – Relatório

A..., LDA., com sede na ..., n.º ..., ..., ...-... ..., Amadora, com o NIPC ..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 10º e 24º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do ato de liquidação oficiosa de IRC, da Demonstração de Liquidação de IRC n.º 2024..., datado de 2024-08-28, de Acerto Contas n.º

1.

2024..., datado de 2024-09-02, e Demonstração de Acerto de Contas n.º 2024..., datada de 2024-09-02, relativas ao período de tributação de 2022, com o valor a pagar de € 30.887,37.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular (TAS) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) no dia 7 de Agosto de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitro o signatário desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 24 de Setembro de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 14 de Outubro de 2025 regularmente constituído, e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março). Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta a 14 de Novembro de 2025, juntando o respectivo processo administrativo (PA).

A Requerente por sua iniciativa e face à junção por parte da Requerida do processo administrativo, impetrou requerimento em 21 de Novembro de 2025, renovando o seu pedido arbitral.

Por despacho arbitral de 28 de Novembro de 2025, foram indicados os artigos a que se aceitava a produção de prova testemunhal¹ pela Requerente, bem como as suas declarações de parte, tendo-se designado o dia 8 de Janeiro de 2026, pelas 10 h e 15 minutos, para a realização das mencionadas diligências, nos termos do art.º 18.º do RJAT. Veio a mesma a realizar-se no dia aprazado, constando da respectiva acta e das gravações dos depoimentos no SGP do CAAD. Tendo aí sido acordado que seriam apresentadas alegações simultâneas escritas no prazo de 15 dias, as partes vieram deduzi-las, a Requerente a 20 de Janeiro de 2026 e a Requerida a 3 de Fevereiro de 2026.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

¹ Sobre os factos alegados nos artigos 4.º, 5.º, 6.º, 7.º, 8.º, 9.º, 10.º, 11.º, 12.º, 13.º, 14.º, 18.º, 19.º, 20.º e 25.º da petição inicial,

A Requerente fundamenta o pedido nos seguintes termos.

Que é uma sociedade familiar, cujos únicos sócios-gerentes são B... e cônjuge C..., que exploravam há vários anos e até final do ano de 2023, uma pequena loja de papelaria, tabacaria e livraria sita na Rua ...,

A contabilista certificada não efetuou, dentro dos prazos legais, a entrega da declaração de rendimentos em IRC, referente ao ano de 2022, e a Requerente só se apercebeu dessa situação, em 29 de maio de 2024, quando foi notificada da liquidação oficiosa do IRC relativamente a esse período de 2022, com um valor a pagar de € 61.391,55.

A contabilista certificada acabou por efetuar a entrega da Declaração Modelo 22 do IRC do período de 2022, em 24 de junho de 2024, em que se apurou um imposto a pagar no valor de € 51,19.

A Requerente foi notificada, entretanto, pela Autoridade Tributária por comunicação datada de 2 de Julho de 2024, que a liquidação oficiosa do IRC relativa ao período de 2022, só podia ser alterada ou anulada através dos meios de defesa legais, nomeadamente a reclamação graciosa ou a impugnação judicial, e não com base em declaração de rendimentos apresentada posteriormente em que se apurava um imposto inferior ao fixado na liquidação oficiosa.

Nesse sentido, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa, rececionada em 23 de julho de 2024, contra a liquidação n.º 2024 ... e o acerto de contas 2024..., com o valor a pagar de € 63.132,74, que não foi objeto de apreciação dentro do prazo cominado e se considera presumidamente indeferida.

Entretanto, a Requerente foi notificada, em 4 de setembro de 2024, da liquidação de IRC n.º 2024... e do acerto de contas n.º 2024..., ainda referente ao período de tributação de 2022, com o valor a pagar de € 30.887,37.

Nessa circunstância, a Requerente apresentou nova reclamação graciosa, em 21 de outubro de 2024, visando a anulação dessas referidas liquidações, sobre a qual não houve qualquer decisão expressa, por parte da Autoridade Tributária, dentro do prazo legal, presumindo-se o seu indeferimento tácito.

Entende a Requerente que o ato tributário em causa é ilegal por errónea quantificação dos rendimentos no referido no período de 2022, pelo que requer a anulação do acto de liquidação oficiosa de IRC da Demonstração de Liquidação de IRC n.º 2024..., datado de 2024-08-28, de Acerto Contas n.º 2024..., datado de 2024-09-02, e Demonstração de Acerto de Contas n.º 2024..., datada de 2024-09-02, relativas ao período de tributação de 2022, com o valor a pagar de € 30.887,37.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

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

Desenvolve uma longa articulação dos factos, procedendo de seguida à impugnação do demandado pela Requerente e fixando no seu entender, o objecto da presente acção arbitral em resumo, com referência ao período de tributação de 2022 e relativamente à situação tributária da Requerente, a liquidação oficiosa de IRC vigente nesta data é a liquidação oficiosa de IRC n.º 2024 ... emitida em 2024-09-02, que reduziu o valor da matéria coletável não isenta do montante anteriormente considerado na liquidação oficiosa de € 297.062,35, para o montante de € 138.629,09, e conseqüente anulação do imposto a pagar anteriormente calculado de 63.132,74€ para o montante total de € 32.245,37 (imposto de 31.077,21€ e juros compensatórios de 1.168,16€), resultando um total a pagar que ascende a 30 887,37 €, sendo que deste montante encontra-se em dívida o valor de € 29.146,18.²

Articula que os sujeitos passivos de IRC, como é o caso da Requerente, estão obrigados a entregar anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de maio (independentemente de esse ser útil ou não), a declaração periódica de rendimentos Mod.22. Pelo facto da Requerente não ter submetido a declaração Modelo 22 do ano de 2022 dentro dos prazos que o deveria ter feito, procedeu a Requerida à emissão de liquidações oficiosas, “verba gratia” nos termos do art.º 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC.

A entrega da Modelo 22 por parte da Requerente fora dos prazos para tal, não lhe atribui o direito de presunção de verdade e boa-fé contida n.º 1 do art.º 75.º da LGT (cf. art.º 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT), sendo livremente valorada. Também a submissão da declaração Mod.22 por parte da Requerente não pode ser entendida como a apresentação da Modelo 22 de substituição, por ausência de apresentação da primeira Mod.22 original (que teria de ser apresentada nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC), e como tal, não é subsumível ao disposto no n.º 5 do art.º 59.º do CPPT, pelo que a mesma não produziu qualquer efeito jurídico.

Perdendo a declaração o gozo dessa presunção, a Requerente não juntou aos autos suficientes elementos que permitam proceder à validação dos elementos apurados na mesma, uma vez que os elementos trazidos aos autos (cópias das declarações de rendimentos modelo 22), não constituem prova suficiente que permitam a confirmação, de forma inequívoca, dos valores declarados. A Requerente teria de ter exibido os elementos necessários, indispensáveis e suscetíveis de constituir prova cabal, designadamente:

a) Todos os extratos de conta corrente (incluindo as contas de terceiros e de apuramento de resultados); b) dos diários de lançamento, c) inventários de mercadorias (iniciais e finais relativamente 2022), d) balancetes analíticos antes e após apuramento do resultado líquido, e) bem como de cópia dos documentos de suporte justificativos dos lançamentos contabilísticos, devidamente numerados de modo a poderem ser validados nos respetivos

² Em “negrito” no original;

extratos, conforme normativos contabilísticos aplicáveis (n.º 3 do Art.º 17 e n.º 2 do Art.º 123.º do código do IRC), não tendo cumprido o ónus da prova que era seu.

Conclui que o pedido de pronúncia arbitral deverá ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades e não há questões prévias a decidir.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

A) A Requerente é uma sociedade familiar, cujos únicos sócios-gerentes são B... e cônjuge C..., que exploravam há vários anos e até final do ano de 2023, uma loja de papelaria, tabacaria e livraria sita na Rua ..., ... – Facto não controverso

B) A Autoridade Tributária, pelo aviso emitido em 15 de dezembro de 2023, comunicou à Requerente a falta de entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC relativo ao período de 2022, indicando como se deveria regularizar a falta, e o prazo para o efeito, assim como a possibilidade de emissão de liquidação oficiosa, caso se não efetuasse a entrega da declaração no prazo referido, o qual se considera aqui reproduzido na sua integralidade. Facto não controverso

C) Na sequência da falta de entrega, no prazo estabelecido, da declaração de rendimentos em IRC Modelo 22, relativamente ao período de tributação de 2022, a Requerente foi notificada, em 29 de maio de 2024, da liquidação oficiosa do IRC n.º 2024..., com data de 17 de maio de 2024, com um valor a pagar de € 61.391,55, incluindo juros compensatórios no valor de € 1.168,16 (documentos 1 e 2 juntos com o ppa)

D) A Requerente foi notificada do documento de cobrança n.º 2024 ..., com data de 4 de julho de 2024, com descrição Estorno de liquidação de 2022, acerto de liquidação de 2022 e juros compensatórios, de que resultou um pagamento adicional de € 1.741,19 (documentos n.ºs 5 e 6 juntos com o ppa).

E) Em 12 de julho de 2024, a Requerente foi notificada do acerto de contas n.º 2024..., com data de 4 de julho de 2024, referente à liquidação oficiosa do IRC n.º 2024..., com o valor a pagar de € 63.132,74, incluindo juros compensatórios no valor de € 1.201,30 (documentos n.ºs 3 e 4 juntos com o ppa).

F) A correção do valor da liquidação n.º 2024..., no montante de € 61.391,55, para o montante de € 63.132,74, constante do acerto de contas n.º 2024..., resulta da diferença para menos do valor do pagamento especial por conta e do aumento do valor de juros compensatórios (documentos n.ºs 1 a 6 juntos com o ppa).

G) A Requerente apresentou a Declaração Modelo 22 do IRC, referente ao período de 2022, em 24 de junho de 2024, na qual apurou um imposto a pagar no valor de 580,17€ que deduzido do valor de pagamento especial por conta deu o valor de € 51,19 a pagar, (documentos n.ºs 13 a 15 juntos com o ppa).

H) Em 4 de setembro de 2024, a Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º 2024..., com data de 28 de agosto de 2024, e do acerto de contas 2024..., com data de 2 de setembro de 2024, relativa ao período de 2022, com o valor a pagar de € 30.887,37 (documentos n.ºs 22 a 24 juntos com o ppa).

I) A correção do valor de imposto a pagar de € 63.132,74 para € 30.887,37, a que se referem os atos tributários mencionados na alínea H), decorre da demonstração de acerto de contas n.º 2024..., emitida em 3 de setembro de 2024, pela qual foi reduzido o valor da matéria coletável não isenta do montante anteriormente considerado de € 297.062,35 para o montante de € 138.629,09, por efeito da alteração da redação do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC, operada pela Lei n.º 12/2022, de 27 de Junho, e de que resultou a anulação de imposto no montante total de € 32.245,37 (documento n.º 24 junto com o ppa e por acordo).

J) A demonstração de acerto de contas n.º 2024..., a que se refere a alínea I), foi notificada à Requerente em 4 de setembro de 2024 (facto não controvertido).

K) Com referência à Declaração Modelo 22 do IRC, relativa ao período de 2022, apresentada em 24 de junho de 2024, a que se refere a antecedente alínea G), a Autoridade Tributária enviou um ofício à Requerente, que constitui o documento n.º 20 junto ao pedido arbitral e que aqui se dá como reproduzido, em que se esclarece que a liquidação oficiosa do IRC relativa ao período de 2022, só podia ser alterada ou anulada através dos meios de defesa legais, nomeadamente a reclamação graciosa ou a impugnação judicial, e não com base em declaração de rendimentos apresentada posteriormente em que se apurava um imposto inferior ao fixado na liquidação oficiosa.

L) A Requerente apresentou uma reclamação graciosa, expedida em 22 de julho de 2024 e rececionada no dia imediato, contra a liquidação n.º 2024 ..., datada de 17 de maio de 2024, e o acerto de contas 2024..., datado de 20 de maio de 2024, com um valor a pagar de € 63.132,74, (documento n.º 21 junto com o ppa e PA).

M) A reclamação graciosa não foi objeto de apreciação dentro do prazo cominado, considerando-se tacitamente indeferida em 24 de novembro de 2024, (facto não controvertido).

N) A Requerente apresentou reclamação graciosa, em 21 de outubro de 2024, contra a liquidação n.º 2024..., datada de 28 de agosto de 2024, e o acerto de contas n.º 2024 ..., datado de 2 de setembro de 2024, com um valor a pagar de € 30.887,37, (documento n.º 25 junto com o ppa e PA).

O) A reclamação graciosa não foi objeto de apreciação dentro do prazo cominado, considerando-se tacitamente indeferida em 22 de Fevereiro de 2025, (facto não controvertido).

P) O prazo para entregar a declaração Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2022 terminava em 6 de Junho de 2023 conforme Despacho n.º 148/2023-XXIII de 22 de maio, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, (facto público e notório).

Q) A contabilista certificada da Requerente não procedeu à entrega de nenhuma declaração Modelo 22 de IRC com respeito ao exercício económico-fiscal de 2022, até à que entregou em 24 de Junho de 2024, facto motivado por questões da sua vida pessoal, (declarações da testemunha contabilista certificada e facto não controvertido)

R) O pedido arbitral deu entrada em 7 de Agosto de 2025, (GPS do CAAD).

Factos dados como não provados

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

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, e em factos não questionados pelas partes, bem como à inquirição da testemunha da Requerente, E..., contabilista certificada da Requerente à altura, que testemunhou com isenção e conhecimento direto dos factos que explicou toda a situação pessoal porque que passou, confirmando que não entregou a Modelo 22, nem antes, nem depois da notificação da falta de entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 do ano de 2022 e quanto às questões pessoais

que atravessou e que a impediram de trabalhar de forma conveniente. Por sua vez B... procedeu a declarações de parte, por ter sido sócio-gerente e a testemunha D... seu filho, que depuseram com isenção e com alguma emoção, mas cujos factos não constituem o cerne da análise, confirmando toda a situação porque passou a “realização” da contabilidade.

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

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

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental, o PA juntos aos autos, e a prova testemunhal nos moldes indicados, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

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

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

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

Apesar da multiplicidade de liquidações e de ambas as partes as terem descrito de forma exaustiva, está em causa apenas a anulação dos atos tributários de Demonstração de Liquidação de IRC nº 2024..., datado de 2024-08-28, de Acerto Contas nº 2024..., datado de 2024-09-02, e Demonstração de Acerto de Contas nº 2024..., datada de 2024-09-02, relativas ao período de tributação de 2022, com o valor a pagar de € 30.887,37³ e o indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada em 21 de outubro de 2024, contra a mesma liquidação e acerto de contas que dela faz parte, como acabou por ser descrita no pedido final da Requerente no seu PPA.

A questão jurídica essencial a dilucidar é saber se a entrega de Modelo 22 fora do prazo que a Requerida concedeu por notificação após ter detectado a falta da entrega da mesma no prazo normal, deveria ter sido considerada pela mesma, provocando a anulação da liquidação oficiosa que entretanto fora processada?

Vejam os.

³ Que acaba no seu conjunto por ser o acto tributário;

Dispõe o art.º 90.º do Código do IRC (CIRC):

Procedimento e forma de liquidação

1 — A liquidação do IRC processa-se nos seguintes termos:

a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria colectável que delas conste;

b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efectuada até 30 de novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e incide sobre a matéria coletável apurada com base nos elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha, de acordo com as regras do regime simplificado, com aplicação do coeficiente de 0,35 ou, na sua falta, sobre o maior dos seguintes valores: (Redação da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho)

1) (Revogado.) (Revogação pela Lei n.º 12/2022, de 27 de junho; de acordo com o n.º 2 do art.º 329.º desta Lei, a revogação é aplicável a partir, inclusive, dos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2022, sendo que a disposição revogada se mantém em vigor até à cessação da produção dos respetivos efeitos.)

2) A totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada; (Aditado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

3) O valor anual da retribuição mínima mensal. (Aditado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

c) (Revogada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

2 — Ao montante apurado nos termos do número anterior são efectuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

a) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional;*

b) A correspondente à dupla tributação económica internacional;*

c) A relativa a benefícios fiscais;

d) (Revogada.) (Revogação pela Lei n.º 12/2022, de 27 de junho; de acordo com o n.º 2 do art.º 329.º desta Lei, a revogação é aplicável a partir, inclusive, dos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2022, sendo que a disposição revogada se mantém em vigor até à cessação da produção dos respetivos efeitos.)

e) A relativa a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

3 — (Revogado).

4 — Ao montante apurado nos termos do n.º 1, relativamente às entidades mencionadas no n.º 4 do artigo 120.º, apenas é de efectuar a dedução relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC.^{4 5}

(- Redação da lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC; os casos não assinalados mantiveram redação embora com renumeração)*

⁴ Colocámos os dispositivos que foram revogados e a explicação da sua vigência para melhor entendimento, atento, essencialmente, o facto de “in casu”, se tratar de uma liquidação adicional de IRC de 2022;

⁵ O número 5 regula sobre as situações de transparência fiscal, o número 6 sobre regime especial de tributação de grupos de sociedades e o número 8 sobre o regime simplificado de tributação;

Para melhor compreensão vejamos em diagrama:

AUTOLIQUIDAÇÃO E LIQUIDAÇÃO OFICIOSA

[Art.ºs 89.º e 90.º]


A liquidação do IRC processa-se com base:

- Na matéria coletável declarada pelo sujeito passivo (autoliquidação);
- Na falta de apresentação da declaração pelo sujeito passivo, a liquidação é efetuada até 30 de novembro do ano seguinte àquele a que respeita: *

- incide sobre a matéria coletável apurada com base nos elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha, de acordo com as regras do regime simplificado, com aplicação do coeficiente de 0,35
- Ou na sua falta sobre o maior dos seguintes valores:
 - A totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada
 - O valor anual da retribuição mínima mensal.

* Não se aplica ao presente caso o art.º 120.º, n.º 2, logo o prazo é até 30 Novembro do ano seguinte;

2



AUTOLIQUIDAÇÃO E LIQUIDAÇÃO OFICIOSA

[Art.ºs 89.º e 90.º]

A liquidação do IRC processa-se com base:


- Na falta de apresentação da declaração pelo sujeito passivo, a liquidação é efetuada da seguinte forma:

...

Ao montante apurado nos termos do número anterior são efectuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

- a*) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional;
- b*) A correspondente à dupla tributação económica internacional;
- c) A relativa a benefícios fiscais;
- e) A relativa a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

3



Nos termos do número 10 do mesmo artigo “Ao montante apurado nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 apenas são feitas as deduções de que a administração fiscal tenha conhecimento e que possam ser efectuadas nos termos dos n.ºs 2 a 4.”

Conforme matéria de facto dada como provada, alíneas g) e q), a Requerente não procedeu à entrega da declaração Modelo 22 até 6 de Junho de 2023.

Nessa sequência, conforme alínea b) da matéria de facto dada como provada, a Requerida pelo aviso emitido em 15 de dezembro de 2023, comunicou à Requerente a falta de entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC relativo ao período de 2022, indicando como se deveria regularizar a falta, e o prazo para o efeito, assim como a possibilidade de emissão de liquidação oficiosa, caso se não efetuasse a entrega da declaração no prazo referido.

Façamos aqui desde já uma paragem, para dilucidar o seguinte:

É inequívoco que a requerida teria até 30 de Novembro de 2023 para proceder à designada liquidação oficiosa e não o fez, por duas razões – em Dezembro de 2023 ainda estava a notificar a Requerente da falta de entrega da declaração e a liquidação em causa nos autos, é datada de 28 de Agosto de 2024. Mesmo que se considerasse que para efeitos desse prazo de liquidação poderíamos arrimar-nos na primeira liquidação, conforme alínea c) do probatório, a mesma foi feita em 17 de Maio de 2024. Questão diversa é se o Tribunal pode tomar conhecimento desta desconformidade por falta de alegação da Requerente do mesmo vício.

A Requerente fundamenta o seu pedido na errónea quantificação dos rendimentos e lucros auferidos por si, cfr. pedido deduzido no seu PPA, e nas suas duntas alegações.

No regime de arbitragem voluntária em direito tributário, a nulidade da decisão arbitral derivada do vício de omissão de pronúncia ou pronúncia indevida está consagrada no artigo 28, n.º 1, alínea c) do RJAT.⁶

Como bem observa Jorge Lopes de Sousa e Carla Castelo Trindade, a pronúncia indevida corresponde a uma noção mais abrangente do que a de excesso de pronúncia. A primeira poderá ocorrer em dois casos.⁷

O primeiro, e tradicional, ocorre quando o tribunal arbitral se pronuncia relativamente a questões sobre as quais não se poderia pronunciar, ultrapassando, pois, os limites do princípio do dispositivo a nível decisório, condenando além do pedido – situação em que estamos perante um excesso de pronúncia.

O segundo, verifica-se quando o tribunal não poderia decidir, na medida em que ocorreu um vício que inquinou a sua constituição ou porque decidiu fora das suas competências.

Nos termos do art.º 125.º, n.º 1, do CPPT, há excesso de pronúncia, que consubstancia nulidade da sentença, quando haja pronúncia sobre questões de que o juiz não deva conhecer [cfr. igualmente o art.º 615.º, n.º 1, al. d), do CPC].⁸

No âmbito do contencioso impugnatório de decisões arbitrais o conceito de pronúncia indevida é mais amplo do que o de excesso de pronúncia, nele se incluindo, por exemplo, as situações em que é suscitada a incompetência material dos tribunais arbitrais.

⁶ Cfr. ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 26/06/2014, proc.7084/13; Ac.T.C.A.Sul- 2ª.Secção, 31/03/2016, proc.8981/15).

⁷ V. Jorge Lopes de Sousa, “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, in Guia da Arbitragem Tributária, Coimbra: Almedina, p. 235 e Carla Castelo Trindade, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado, Coimbra: Almedina, 2015, p. 546. V. ainda o acórdão do TCA Sul, de 12/06/2014, processo n.º 06244/12, disponível em www.dgsi.pt;

⁸ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul datado de 10/10/2024, Processo 123/18.0BCLSB, Tânia Meireles da Cunha, in.www.dgsi.pt;

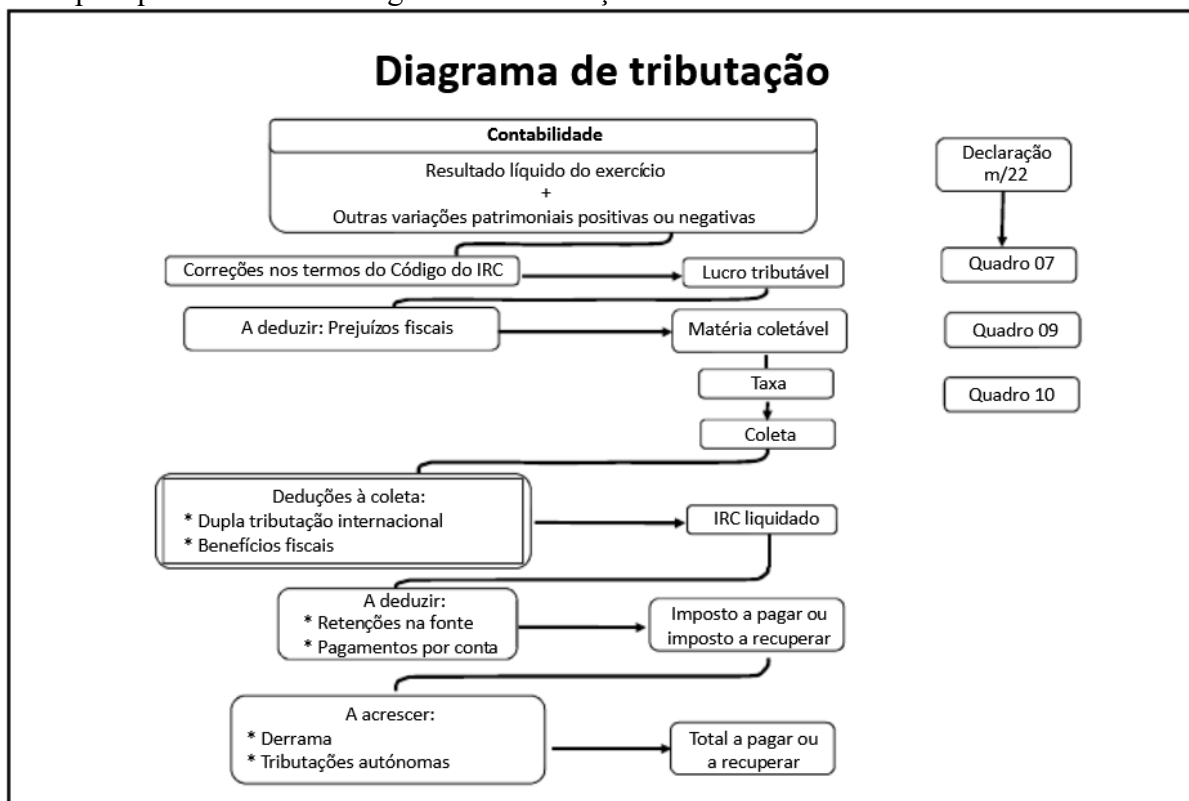
As questões que o juiz deve conhecer são, ou as alegadas pelas partes ou as que sejam de conhecimento oficioso.⁹

A questão do eventual vício procedimental por violação do art.º 90.º, n.º 1, alínea b) do CIRC não foi alegada pela Requerente nem é de conhecimento oficioso, porquanto a mesma, a proceder não geraria a nulidade mas sim a anulação do acto tributário.¹⁰ Assim, conhecer da mesma constituiria um acto de excesso de pronuncia não permitido por lei.¹¹

Estando então em causa a liquidação oficiosa de 28/8/2024, e tendo sido invocada a errónea quantificação do mesmo acto, o seu “quantum” deverá obedecer ao descrito supra.

Diga-se desde já que no nosso “magro” entendimento a norma não se encontra devidamente bem redigida e devia sê-lo em matéria tão “sensível” como são as liquidações oficiosas, que como se sabe constituem uma percentagem elevadíssima dos litígios fiscais em Portugal. E não se encontra bem redigida, porque afirma que a liquidação deverá incidir sobre a matéria colectável. A liquidação é em si a matéria colectável e algo que ainda não é não poderá incidir sobre o que venha a ser! A liquidação é exactamente o “quantum” sendo a matéria colectável a expressão da sua quantificação.

Exemplifiquemos com um diagrama de tributação:



Como se vê, a matéria colectável resulta da operação aritmética entre o lucro tributável deduzido dos prejuízos fiscais. Por isso o que o legislador quis dizer e não disse, é que a

⁹ In. Ibidem;

¹⁰ Obviamente sem a análise de apenas produzir efeitos no procedimento, ou também na liquidação;

¹¹ Veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 25/9/2013, Processo: 0895/13, Dulce Neto, quanto a uma situação de invocação do vício de caducidade da liquidação, apenas nas alegações e à qualificação do mesmo como de não conhecimento oficioso, in. www.dgsi.pt;

liquidação é a matéria coletável, apurada com base nos elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha, de acordo com as regras do regime simplificado, com aplicação do coeficiente de 0,35.¹²

É facto público e notório de quem actua no meio, que o algoritmo de cálculo do sistema informático da Requerida nestes casos se baseia essencialmente na aplicação de um coeficiente de 0,35 ao valor do Saft¹³ que é declarado por cada sujeito passivo, desconsiderando totalmente os gastos. Acontece que não constam do processo os IES da Requerente nem nenhuma Demonstração de Resultados por Natureza de onde se poderiam conferir os valores das Vendas e Prestações de Serviços e eventualmente de outros Rendimentos e Ganhos, desse exercício-económico específico, mas somente as Modelos 22.¹⁴ Também por falta dessas declarações e demonstrações financeiras, não se podem conferir os gastos. Na verdade, a Requerente nem com a Reclamação Graciosa nem com o PPA, juntou algum desses elementos.

Temos então que a questão terá de ser apreciada numa “linha final”, perante a verificação do ónus da prova, apreciando as linhas jurisprudenciais em que aliás se baseiam em termos argumentativos de Direito, as posições das partes.

Vejam os:

Nas suas alegações escreve a Requerente:

“Invoca a AT- Autoridade Tributária e Aduaneira o previsto no n.º 1 do art.º 74.º da LGT, para alegar que impende sobre a requerente o ónus de provar os factos que alega, nomeadamente no que diz respeito ao apuramento do resultado fiscal incluído na declaração modelo 22 do IRC submetida extemporaneamente, para o que seria necessário exhibir perante a AT- Autoridade Tributária e Aduaneira todos os elementos que esta considere necessários, indispensáveis e suscetíveis de constituir prova cabal.

Sucedem que, após a entrega válida da declaração modelo 22 do IRC submetida extemporaneamente, em 24-06-2024, e durante os prazos legais para decidir as duas reclamações graciosas apresentadas pela requerente, em 23-07-2024 e em 21-10-2024, em momento algum a AT - Autoridade Tributária e Aduaneira lhe solicitou a apresentação de quaisquer elementos justificativos.”

A Requerente identifica e delimita de forma límpida, a questão do ónus da prova e dos factos em causa. Daí que invoca em sua defesa o decidido pelo CAAD na decisão arbitral proferida no Processo n.º 78/2022-T, cujo sumário se transcreve: *“I-Quando haja lugar a liquidação oficiosa, nos termos do disposto no artigo 90.º, n.º1, alínea b), do Código do IRC, por falta de apresentação das declarações de rendimentos, a Administração fica vinculada a realizar diligências instrutórias e inspetivas no sentido de apurar a matéria tributável do período em causa e proceder às correcções que se mostrem pertinentes e à consequente liquidação adicional ou anulação da liquidação oficiosa;*

II - Tendo o sujeito passivo apresentado as declarações de rendimento em falta, bem como a informação empresarial simplificada, no exercício do direito de audição, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, a Autoridade Tributária não podia

¹² Outra questão, é que na prática será sempre aplicado este método e nunca o previsto nos números 2) e 3), da alínea b) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, porquanto existirá sempre o SAFT que é obrigatório e +e só multiplicar por 0,35. É mais um erro de concepção do legislador;

¹³ O Saft é de entrega mensal e corresponde ao volume de negócios de cada sujeito passivo;

¹⁴ Nem qualquer Balanço;

deixar de realizar, no decurso do procedimento, as diligências necessárias para a confirmação dos valores declarados, em vista à fixação do lucro tributável, tendo em consideração que a liquidação oficiosa tem natureza meramente presuntiva e provisória." {realces nossos)."

Invoca também o decidido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 1968/12.OBELRS, de 13-10-2022, cujo sumário é o seguinte: "*Se após a emissão de liquidação oficiosa, a contribuinte apresenta declaração de IRC e junta elementos que logram por em causa a primeira, desde que em tempo, recai sobre a Administração Fiscal o ónus da prova sobre o acerto dos pressupostos de facto em que assentou o acto tributário.*"

Por sua vez a Requerida articula que a declaração de Rendimentos Modelo 22, que foi entregue extemporaneamente, não pode ser entendida como a apresentação da Modelo 22 de substituição, por ausência de apresentação da primeira Modelo 22 original (que teria de ser apresentada nos termos da alínea a) do n.º 1 do Art.º 90.º do CIRC), e como tal, não é subsumível ao disposto no n.º 5 do Art.º 59.º do CPPT.

Segundo os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte, de 2014.04.11, no processo n.º 02257/04.9BEPRT e o Acórdão do STA, no recurso n.º 0442/15 de 11/05/2016, a apresentação das Modelo 22, em data posterior à liquidação oficiosa, e dando origem a imposto inferior ao apurado na liquidação oficiosa, não produz qualquer efeito na esfera jurídica da Requerente. O mesmo através do Acórdão do TCAN, proferido no Proc. n.º 00272/04, de 2006-03-30, "*... um contribuinte que deixasse de respeitar o prazo de apresentação da declaração periódica de rendimentos, [...] lograria, pela singela apresentação de tal declaração em momento posterior à efectivação de liquidação oficiosa e com menção de valores inferiores aos apurados nesta, assacar-lhe e fazer vingar o vício de errónea quantificação, na medida em que funcionaria a aludida presunção de verdadeira para esta declaração extemporaníssima.*

Manifestamente, com a previsão legal em apreciação e vertida nos apontados art.ºs 59.º, n.º 2, do CPPT e 75.º, n.º 1, da LGT, o legislador não pretendeu instituir um regime que premiasse os contribuintes incumpridores e onerasse, quiçá, sem limite atingível na maioria dos casos, os que, respeitando os prazos firmados na lei, entregassem as suas declarações no momento oportuno.

Também não podemos esquecer que tratando-se de uma presunção de veracidade das declarações, a mesma pode em determinadas condições ser afastada, Ora, se o contribuinte pudesse apresentar declarações até ao termo do prazo de caducidade da liquidação, estaria encontrada a via para inviabilizar esta fiscalização do teor das declarações que apresentasse"

Por esse facto, a declaração apresentada fora do prazo legal não goza da presunção de verdade e boa-fé contida n.º 1 do Art.º 75.º da LGT (cf. Art.º 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT), sendo livremente valoradas, conforme confirmado pelos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 03.02.2021, Proc. n.º 0416/09.7BECBR, e de 04.05.2016, Proc. n.º 0415/15, e no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13.10.2022, Proc. n.º 1968/12.0 BELRS.

Também, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no Processo n.º 0416/09.7BECBR, de 03-02-2021, que conclui que: "*I - Contrariamente ao que sucede nos casos em que a declaração de rendimentos é apresentada nos termos previstos na lei - aí se incluindo o prazo*

legal para a sua apresentação, pois que os termos previstos na lei o incluem também -, a declaração de rendimentos tardiamente apresentada não beneficia da presunção de verdade estabelecida no artigo 75.º da Lei Geral Tributária, sendo livremente valorada.

II - A entrega tardia da declaração de rendimentos não tem necessariamente por efeito a anulação da liquidação oficiosa da liquidação de IRC na medida da diferença para menos, como julgado, pois que os valores aí declarados, por si só, não se presumem verdadeiros.”

Dilucidemos:

A Requerente invoca a Decisão CAAD proferida no Processo n.º 78/2022-T.

Da factualidade deste processo emerge como provado que:

a) Estava em causa uma liquidação oficiosa por falta de entrega das declarações de rendimentos de IRC;

b) Foi alegada como motivo da falta, a divergência com a contabilista certificada e a dificuldade de assegurar a colaboração de um outro contabilista por razões deontológicas associadas a um litígio existente com a anterior contabilista, tendo sido mesmo interposta acção cível sobre as questões em litígio;

c) No âmbito do exercício do direito de audição, foram entregues as declarações de rendimentos de IRC;

d) Foi entregue a Informação Empresarial Simplificada (IES) e junta ao processo gracioso; Ora, neste caso a matéria de facto não é igual à do presente processo, porquanto foi dada como provada a entrega da modelo IES e o âmbito da mesma prova foi realizado no procedimento administrativo, daí que tal tenha justificado o que acabou por ser vertido na decisão – *“Ora, o contribuinte, no decurso do procedimento tributário, cumpriu o seu ónus alegatório, indicando as razões pelas quais se encontrou impedido de apresentar a declaração de rendimentos em prazo, e não parece possível fazer impender sobre o sujeito passivo o efeito desvantajoso da insuficiência da prova quando a Autoridade Tributária desconsiderou as razões justificativas do incumprimento da obrigação e se absteve, no âmbito do seu poder inquisitório e dever de colaboração, de realizar as diligências instrutórias que, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, permitiriam verificar a impossibilidade de cumprimento das suas obrigações declarativas e a veracidade das declarações de rendimentos que vieram a ser apresentadas posteriormente.”*

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

É afinal nessa senda que a Requerida escreveu na sua Resposta que: *“Para que se torne possível à Requerida proceder à apreciação integral e validação dos fundamentos alegados, seria*

necessário exibir todos os elementos que considere necessários, indispensáveis e suscetíveis de constituir prova cabal, designadamente:

- a) Todos os extratos de conta corrente (incluindo as contas de terceiros e de apuramento de resultados);*
- b) dos diários de lançamento,*
- c) inventários de mercadorias (iniciais e finais relativamente 2022),*
- d) balancetes analíticos antes e após apuramento do resultado líquido,*
- e) bem como de cópia dos documentos de suporte justificativos dos lançamentos contabilísticos, devidamente numerados de modo a poderem ser validados nos respetivos extratos, conforme normativos contabilísticos aplicáveis (n.º 3 do Art.º 17 e n.º 2 do Art.º 123.º do código do IRC).”*

A Requerente invoca também o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13.10.2022, exarado no âmbito do Proc. n.º 1968/12.0 BELRS.

Da factualidade deste processo emerge como provado que:

- a) Estava em causa liquidação oficiosa por falta de entrega das declarações de rendimentos de IRC;
- b) A ATA procedeu à recolha oficiosa da declaração de rendimentos em 30.11.2010, tendo a Impugnante, procedido à entrega da declaração, modelo 22, de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), relativa ao ano de 2009, a 12.01.2011;
- c) Foi produzida prova, nomeadamente, análise da Demonstração de Resultados por Natureza, uma impressão das Vendas Discriminativas, Controle de Vendas e uma análise do Balanço apresentado na IES e as declarações do IVA.

Quanto ao fundamento decisório, esta decisão fundamenta-se nos elementos coligidos no probatório e que os mesmos não foram considerados pela liquidação oficiosa em causa nos autos, nem foram aceites, seja em sede de reclamação graciosa, seja em sede de recurso hierárquico.

Lê-se na mesma que “Pelo que o acto tributário questionado não se pode manter, dado que existem elementos fornecidos pela contribuinte que põem em crise a sua aderência à realidade, cabendo à Administração Fiscal o ónus da prova dos pressupostos de facto em que assenta o direito que se arroga (artigo 74.º/1, da LGT), ao emitir a liquidação impugnada. Para além da declaração fiscal entregue em 12/01/2011 (n.º 13), relevam as declarações periódicas em sede de IVA, relativas ao período correspondente ao exercício em causa (n.º 9), para além da ocorrência de dificuldades económicas e financeiras no seio da recorrida (n.º 5 e 6).”

Por sua vez, a Requerida invoca o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 2014.04.11, no processo n.º 02257/04.9BEPRT. Neste aresto, emerge o seguinte:

- a) Estava em causa uma liquidação oficiosa por falta de entrega das declarações de rendimentos de IRC;
- b) A Impugnante, procedeu à entrega da declaração, modelo 22, de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), não tendo feito nenhuma prova documental além da Modelo 22, dos factos alegados, nomeadamente da escrita e da contabilidade a fim de se aquilatar da invocada matéria colectável.

Quanto ao fundamento decisório, esta decisão fundamenta-se essencialmente que, *“efectuada officiosamente uma liquidação, esta só poderá ser anulada, nomeadamente por inexistência de facto tributário ou excesso de liquidação se o contribuinte reclamar ou impugnar tal liquidação*

e demonstrando que “in casu” não existiu facto tributário ou se verificou excesso de liquidação.

A simples apresentação tardia de uma declaração de rendimentos da qual vem a resultar inexistência de imposto ou imposto diverso do anteriormente liquidado não anula automaticamente a anterior liquidação, por tal não resultar do artigo 95º acima citado.”

Conclui o mencionado aresto que “Com efeito, e na medida em que lhe cabia demonstrar a ocorrência dos declarados prejuízos fiscais, tal deveria corresponder à simples análise dos elementos da sua escrita, da sua contabilidade que, de forma natural, deveriam evidenciar os termos da declaração apresentada pela ora Recorrida, situação que não se verificou nos autos, limitando-se a ora Recorrida a juntar o contrato de sociedade, a Dec. Mod. 22 apresentada e um contrato-promessa de arrendamento, matéria manifestamente insuficiente para evidenciar aquilo que está em causa, ou seja, os termos e alcance da actividade da impugnante durante os exercícios apontados, tornando também inconsequente a prova testemunhal arrolada, a qual apenas poderia constituir uma mais valia a partir da presença nos autos dos elementos da escrita, da contabilidade da ora Impugnante, nunca podendo servir para suprir esta situação.”

A Requerida invoca também o Acórdão do STA, no recurso n.º 0442/15 de 11/05/2016. Onde se diz que a apresentação das Modelo 22, em data posterior à liquidação oficiosa, e dando origem a imposto inferior ao apurado na liquidação oficiosa, não produz qualquer efeito na esfera jurídica da Requerente. O mesmo através do Acórdão do TCAN, proferido no Proc. n.º 00272/04, de 2006-03-30, “... um contribuinte que deixasse de respeitar o prazo de apresentação da declaração periódica de rendimentos, [...] lograria, pela singela apresentação de tal declaração em momento posterior à efectivação de liquidação oficiosa e com menção de valores inferiores aos apurados nesta, assacar-lhe e fazer vingar o vício de errónea quantificação, na medida em que funcionaria a aludida presunção de verdadeira para esta declaração extemporaníssima.

Manifestamente, com a previsão legal em apreciação e vertida nos apontados art.ºs 59.º, n.º 2, do CPPT e 75.º, n.º 1, da LGT, o legislador não pretendeu instituir um regime que premiasse os contribuintes incumpridores e onerasse, quiçá, sem limite atingível na maioria dos casos, os que, respeitando os prazos firmados na lei, entregassem as suas declarações no momento oportuno.

Também não podemos esquecer que tratando-se de uma presunção de veracidade das declarações, a mesma pode em determinadas condições ser afastada, Ora, se o contribuinte pudesse apresentar declarações até ao termo do prazo de caducidade da liquidação, estaria encontrada a via para inviabilizar esta fiscalização do teor das declarações que apresentasse Por esse facto, a declaração apresentada fora do prazo legal não goza da presunção de verdade e boa-fé contida n.º 1 do Art.º 75.º da LGT (cf. Art.º 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT), sendo livremente valoradas, conforme confirmado pelos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 03.02.2021, Proc. n.º 0416/09.7BECBR, e de 04.05.2016, Proc. n.º 0415/15, e no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13.10.2022, Proc. n.º 1968/12.0 BELRS.”

Também, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no Processo n.º 0416/09.7BECBR, de 03-02-2021, que conclui que: “I - Contrariamente ao que sucede nos casos em que a declaração de rendimentos é apresentada nos termos previstos na lei - aí se incluindo o prazo

legal para a sua apresentação, pois que os termos previstos na lei o incluem também -, a declaração de rendimentos tardiamente apresentada não beneficia da presunção de verdade estabelecida no artigo 75.º da Lei Geral Tributária, sendo livremente valorada.

II - A entrega tardia da declaração de rendimentos não tem necessariamente por efeito a anulação da liquidação oficiosa da liquidação de IRC na medida da diferença para menos, como julgado, pois que os valores aí declarados, por si só, não se presumem verdadeiros.”

Confrontando a matéria de facto dada como provada nos presentes autos, temos que o único elemento probatório apresentado pela Requerente foi a sua entrega da declaração Modelo 22 de IRC referente ao ano de 2022 e nada mais. Não foi junta a IES, as declarações do IVA, os Balancetes do mês 12, Balancete antes do Fecho e do mês 15, ou extractos de conta correntes de gastos por amostragem, com cópias dos documentos de suporte, ou outros elementos que produzissem prova. Não se concorda que tivessem de ser os elementos todos mencionados pela Requerida, mas pelo menos, os suficientes para provar como se chegou ao resultado líquido evidenciado na Modelo 22. Nem requereu nada de substancial. Não se pode olvidar que a Modelo 22 não tem nem contas SNC de Ganhos nem contas SNC de Gastos, sendo a Demonstração de Resultados por natureza a peça essencial para se começar a perceber as variações de Ganhos e Gastos, completadas com os elementos mencionados ou outros suficientemente corroboradores do Resultado Líquido a que se chegou.

Como se doutrinou no Acórdão do TCA Sul de 18.05.2004, processo n.º 01355/03, que aqui nos permitimos citar: *“1. Efectuada liquidação oficiosa ao contribuinte por falta de apresentação da respectiva declaração de rendimentos, esta não pode ser simplesmente anulada por liquidação efectuada com base em declaração apresentada posteriormente pela recorrente e que deu origem a imposto de valor zero.”*

Como já dissemos não consideramos que seja necessário juntar toda a documentação contabilística, o que equivaleria a uma inspecção tributária,¹⁵ mas há um mínimo coerente, assertivo e demonstrativo do resultado líquido de uma qualquer entidade. Não podemos olvidar que, com a entrega da declaração de rendimentos fora do prazo legalmente estabelecido para o efeito, entregue subsequentemente à emissão da liquidação oficiosa, a mesma não goza da presunção de veracidade, prevista no art.º 75.º, n.º 1 da LGT.

Neste sentido, veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 04-06-2020, no processo n.º 2072/07.8BELSB, no qual se explicitou que “a mera apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo legal mas dentro do prazo de caducidade não implica, per se, a anulação da liquidação oficiosa, desde logo, porque não goza da presunção de verdade declarativa” – cfr., ainda, neste sentido, os acórdãos do TCA Sul de 25-06-2019, proferido no processo n.º 506/14.4BEBJA, e de 20-02-2020, proferido no processo n.º 751/11.4BELRS.¹⁶

O Tribunal não olvida esta linha jurisprudencial, que considera que a declaração não goza da presunção de verdade declarativa, mas goza a sua contabilidade quando devidamente organizada segundo a lei comercial e fiscal. Mas tem de se produzir prova mínima sobre a mesma ou pelo menos requerer actos em conformidade.¹⁷

¹⁵ Que obviamente também poderia ser pedida na reclamação graciosa;

¹⁶ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 26/6/2025, processo 18/09.8BELRS, Angela Cerdeira;

¹⁷ *“Se assim não fosse, poderíamos ser conduzidos a resultados manifestamente não queridos pelo legislador. Assim, um contribuinte que deixasse de respeitar o prazo de apresentação da declaração periódica de rendimentos e que, seguidamente, adopta-se a conduta da aqui Rda, lograria, pela singela apresentação de tal declaração em*

Não podemos conferir veracidade à contabilidade que permitisse a anulação da liquidação oficiosa porquanto ela não existe minimamente nos autos.

Repare-se por último, que “in casu”, nem sabemos quanto foi facturado, para até se verificar se 0,35 do volume de negócios corresponderia ao valor que consta da liquidação oficiosa de 138.629,09. No quadro 11 da Modelo 22, no campo 410 Total de rendimento do período, está apostado o valor de 191.092,08€ e no campo 411 Volume de negócios do período, está apostado o valor de 180.317,28€, cfr. alínea g) do probatório que menciona os documentos 13 a 15 juntos com o ppa.

Ora, 0,35 mesmo do valor mais alto 191.092,08 é 66,882,23€, sendo que consideramos mesmo que a lei ao mandar calcular de acordo com as regras do regime simplificado, teria ainda de lhe imputar a parte dos gastos que neste regime é presumida o que originaria que o valor ainda fosse inferior. Tendo o valor apostado na liquidação oficiosa sido de 138.629,09€, algo está errado, mas por falta de terem sido carregados elementos probatórios ficamos sem saber o quê?!^{18 19}

Deve então a presente acção arbitral ser considerada totalmente improcedente, por falta do cumprimento do ónus da prova que lhe competia.

V. – Decisão

Termos em que se decide julgar totalmente improcedente a presente acção arbitral.

VI. Valor da causa

Considerando que o ato tributário impugnável é a liquidação oficiosa, com um valor a pagar de € 30.887,37, fixa-se neste montante o valor da causa.

momento posterior à efectivação de liquidação oficiosa e com menção de valores inferiores aos apurados nesta, assacar-lhe e fazer vingar o vício de errónea quantificação, na medida em que funcionaria a aludida presunção de verdadeira para esta declaração extemporaníssima. Ao invés, um contribuinte que cumprisse o prazo legal de apresentação da declaração e por qualquer razão se visse confrontado com uma correcção da mesma mediante o recurso a métodos de avaliação indirecta tinha de desenvolver uma mais aturada actividade probatória em ordem a desonerar-se da obrigação de comprovação da errada quantificação, não podendo recorrer à apresentação de uma nova declaração passível de se presumir verdadeira. E o confronto poderia seguir-se com um contribuinte que também foi cumpridor e apresentou a declaração no prazo legal, mas em que cometeu um erro no respectivo preenchimento. Este tendo de lançar mão de uma declaração de substituição, se a apresentasse até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa do acto de liquidação poderia ter de sujeitar-se a demonstrar a respectiva veracidade e ocorrência do erro em procedimento de reclamação graciosa.”Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, datado de 30/3/2006, Processo 00272/04 Aníbal Ferraz;

¹⁸ Nem conseguimos saber o porquê material da diferença de valor entre os rendimentos do período e volume de negócios;

¹⁹ Para uma análise esboçada, desenvolvida e muito bem conseguida das correntes jurisprudenciais, consultar Declaração de Voto, Rita Correia da Cunha, Decisão Arbitral CAAD Processo n.º785/2023, in.caad.org.pt;

VII. Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 6 de Abril de 2025

O Árbitro singular

António Pragal Colaço