

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 635/2025-T**

**Tema: Pedido de revisão oficiosa. Liquidação oficiosa de IRC por não entrega atempada da declaração Modelo 22. Princípio do inquisitório.**

## **SUMÁRIO:**

- I.** Só a localização de um erro no plano das normas – como acontece quando a AT aplica normas tidas como desconformes com a Constituição ou com o Direito da União – é que deveria excluir a possibilidade de existir “erro imputável aos serviços”, nunca quando é a sua actuação que é posta em causa.
- II.** Quando os “*elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha*” (designadamente através do *e-fatura*) revelarem a inactividade de uma empresa ou um acentuado declínio da sua actividade, é inadequado recorrer à “*totalidade da matéria colectável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada*” para apurar a liquidação do IRC correspondente a esse período.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

1. No dia 30 de Junho de 2025, a A... LDA, titular do Número Único de Matrícula e de Pessoa Colectiva ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...- ... Lisboa (Requerente), apresentou requerimento de constituição de tribunal arbitral e Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) nos termos do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 2.º, na alínea *b*) do n.º 2 do artigo 5.º, no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e das alíneas *b*) e *e*) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e do n.º 1 e alínea *d*) do n.º 2 do artigo 95.º da Lei Geral Tributária (LGT).
2. Pretendia que se procedesse à declaração da ilegalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) referente ao período de 2020, no montante

1.

de €62.773,30, acrescida de juros compensatórios no valor de €921,82, num montante global de €63.695,12, bem como do acto de indeferimento do pedido de Revisão Oficiosa, com as legais consequências.

3. Nomeados os árbitros que constituem o presente Tribunal, que aceitaram a designação no prazo aplicável, e não tendo a Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 8 de Setembro de 2025.
4. Seguindo-se os normais trâmites, em 13 de Outubro de 2025 a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo.
5. Em 23 de Fevereiro de 2026, foi proferido despacho a, entre o mais, dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, fixar prazo para que a Requerente se pronunciasse, querendo, sobre a matéria de excepção suscitada pela AT e, em consequência, a prorrogar o prazo de decisão arbitral ao abrigo do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.
6. Por mensagem de correio electrónico de 5 de Março, a Requerente apresentou a sua pronúncia.
7. Em 4 de Maio de 2026, foi proferido novo despacho a prorrogar o prazo de decisão arbitral ao abrigo do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.

## **II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

8. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e o pedido de pronúncia contém-se no âmbito das suas atribuições.
9. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas.
10. A Requerida defendeu que o Tribunal Arbitral seria “incompetente” porquanto “*no âmbito do PRO não houve qualquer pronúncia em sede administrativa sobre o mérito*”

da pretensão deduzida pela Requerente”, uma vez que a AT se teria limitado a constatar a intempestividade do pedido de Revisão Oficiosa por:

- ser o pedido intempestivo nos termos da primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT;

- inexistir qualquer erro imputável aos serviços;

- não se encontrarem “reunidos os pressupostos para a revisão dos atos tributários a que se referem os n.ºs 4 e 5 do mesmo normativo legal, porquanto a liquidação oficiosa foi emitida pela AT nos termos legais e na sequência do comportamento reiteradamente negligente do sujeito passivo”.

11. Acrescentou ainda, sublinhando, que “a legalidade da liquidação oficiosa, no quadro dos normativos aplicáveis, nem é uma questão controvertida, uma vez que a Requerente não questiona os pressupostos legais nem os critérios de quantificação da matéria colectável que suportam aquela liquidação oficiosa, sendo que estes foram os únicos aspectos da legalidade da liquidação oficiosa que foram objecto de pronúncia em sede de reclamação graciosa.”

12. Uma vez que a inverificação dos requisitos exigidos para que possa ter lugar a revisão oficiosa nos prazos alargados de 4 ou 3 anos aí previstos consolida os actos de tributação, é claro que a sua análise condiciona a viabilidade do PPA, qualquer que seja a sua ligação com a invocada incompetência do Tribunal – que a Resposta da AT faz derivar da inexistência de “qualquer pronúncia em sede administrativa sobre o mérito da pretensão deduzida pela Requerente”<sup>1</sup>.

Vejamos então, começando por seguir a duração (crescente) dos prazos estabelecidos no artigo 78.º da LGT para possível apresentação de pedido de Revisão Oficiosa.

## **A. Quanto ao prazo-base para os sujeitos passivos apresentarem o pedido de Revisão Oficiosa**

---

<sup>1</sup> Como se verá, trata-se de um argumento anacrónico no caso, uma vez que foi a AT que procedeu, oficiosamente, à liquidação impugnada.

13. Remetendo para a decisão proferida sobre o pedido de Revisão Oficiosa, a AT afirma, com razão, que o pedido de Revisão Oficiosa deu entrada para lá do prazo de reclamação administrativa previsto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
14. A Requerente não o contesta, antes invocando haver razões para se acolher à segunda parte do mesmo normativo (4 anos).

**B. Quanto ao prazo para os sujeitos passivos apresentarem o pedido de Revisão Oficiosa com fundamento em injustiça grave ou notória**

15. O n.º 4 do artigo 78.º da LGT prevê que *“O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.”* e a Requerente também invocou tal artigo para defender a tempestividade do seu pedido de Revisão Oficiosa.
16. Mesmo dispensando a averiguação dos outros requisitos previstos para tal no n.º 5 desse artigo (*“apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade”*<sup>2</sup>), tem de se admitir liminarmente que, a ter havido erro, ele se ficou a dever *“a comportamento negligente do contribuinte”* uma vez que, como se escreveu na informação que sustentou a decisão desse pedido de Revisão Oficiosa:
  - a) a Requerente foi notificada pelo aviso n.º..., que lhe foi enviado para o domicílio fiscal electrónico em 19 de Novembro de 2021, considerando-se notificada em 7 de Dezembro de 2021, para apresentar a declaração Modelo 22 em falta, referente ao ano de 2020 (com advertência das consequências legais e da *“fórmula de cálculo (...) caso não procedesse atempadamente à sua entrega”*);

---

<sup>2</sup> Que, aliás, a Informação que sustentou a decisão de indeferimento do pedido de Revisão Oficiosa também considerou inverificados.

- b) depois de notificada da liquidação oficiosa (em 22 de Fevereiro de 2022) não reagiu no prazo da reclamação graciosa (120 dias contados a partir da data limite de pagamento do tributo, conforme artigo 70.º, conjugado com o n.º 1 do artigo 102.º, ambos do CPPT);
- c) só apresentou a declaração Modelo 22 referente ao ano de 2020 (que era devida até 31 de Maio de 2021) em 10 de Março de 2023;
- d) só depois de a AT ter obtido o pagamento através da transferência de saldos bancários penhorados (em 12 de Julho de 2023) é que apresentou pedido de Revisão Oficiosa (em 19 de Julho de 2023).

17. Assim, não estando preenchida a condição negativa da inexistência de “*comportamento negligente do contribuinte*”, não pode censurar-se, quanto a este fundamento, a decisão de indeferimento do pedido da Requerente para abertura de um processo de Revisão Oficiosa.

18. De resto, nem no seu PPA, nem na sua pronúncia sobre a matéria de excepção suscitada pela Resposta da AT, voltou a Requerente a invocar o disposto nos n.ºs 4 e 5 desse mesmo artigo para justificar a tempestividade do seu pedido de Revisão Oficiosa.

### **C. Quanto ao prazo para os sujeitos passivos apresentarem o pedido de Revisão Oficiosa com fundamento em erro imputável aos serviços**

19. A decisão de indeferimento do pedido de Revisão Oficiosa, fazendo suas as razões da Informação n.º 62/2025 de 7 de Janeiro de 2025, considerou inexistir qualquer erro imputável à AT que permitisse enquadrar tal pedido na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

20. A Requerente, ao invés, considerou que, tendo apresentado uma declaração Modelo 22 (ainda que posteriormente à notificação da liquidação oficiosa), ficou em situação idêntica à que levou à decisão de 16 de Setembro de 2024 do CAAD, proferida no âmbito

do processo n.º 785/2023-T, de onde transcreveu a seguinte passagem (correspondente, com uma gralha, aos dois parágrafos do seu Sumário):

“[p]raticada a liquidação oficiosa com base num lucro tributável estimado e sendo apresentada declaração Modelo 22 do IRC, baseada na realidade contabilística do sujeito passivo e desta refletora, que aponta para outro lucro tributável – este eventualmente real e não estimado – a manutenção do ato tributário questionado exige a realização de diligências inspetivas pela AT no sentido de aferir do acerto da matéria colectável que lhe subjaz, ou seja, exige a apreciação e a decisão, quanto ao fundo, do pedido de revisão daquela liquidação oficiosa”.

Constitui erro imputável aos serviços, determinando da anulação do acto tributário, aquele em que incorre a Autoridade Tributária, ao indeferir o pedido de revisão oficiosa na presença de elementos da contabilidade que põem em causa o acerto dos pressupostos de facto do acto tributário”.

21. Como se referiu, a AT invocou, por um lado, que *“no âmbito do PRO não houve qualquer pronúncia em sede administrativa sobre o mérito da pretensão deduzida pela Requerente – ainda que a Requerente ponha isso em causa, invocando que “ao entender que a liquidação “não se encontra inquinada de qualquer ilegalidade”, a Requerida acabou por apreciar efetivamente a legalidade da liquidação.”* – e, por outro lado, que não houve qualquer erro na decisão de “indeferimento” do pedido da Requerente.
22. A mais de ambas as pretensões serem, no caso, contraditórias – se se invocar a inexistência concreta de erro não se pode invocar que se não avaliou o mérito – afigura-se ao presente Tribunal que a questão não se pode resolver no plano do que se escreveu na concreta decisão de indeferimento. Tal permitiria, como já se decidiu na jurisdição arbitral, que a AT conformasse discricionariamente as vias de impugnação das suas decisões.
23. No Sumário da decisão intercalar proferida em 19 de Janeiro de 2024 no processo n.º 357/2023-T escreveu-se o seguinte:

*“I – A verificação do requisito de arbitrabilidade da impugnação dos actos de 2.º grau que se traduz na exigência de que estes comportem a apreciação da legalidade dos actos de 1.º grau não é uma questão de facto, mas sim de Direito: II – Como se decidiu no processo n.º 629/2021-T, entende-se que “o critério da admissibilidade do pedido de revisão oficiosa e, em estrita decorrência, do conteúdo de reapreciação do acto de 1.º grau feito na eventual decisão da sua inadmissão se recorta menos pelo conteúdo da fundamentação adoptada pela*

*AT* (que implicaria variações *ad hoc* e, portanto, desigualdade de tratamento dos peticionantes) *do que pelo tipo de questão que suscita esse pedido de revisão:*

- se tiver a ver com as circunstâncias de facto ou a interpretação da lei na sua aplicação ao caso, a AT tem de considerar as particularidades deste e, portanto, a sua decisão “comportará” sempre possibilidade de reapreciação jurisdicional (o que quer que diga ou omita);

- se tiver a ver com uma alegada desconformidade da lei aplicável com o “*bloco de legalidade*” ou com o “*bloco de constitucionalidade*” a possibilidade de a AT rever o acto é lhe legalmente vedada e, portanto, seja qual for a fundamentação da decisão de indeferimento, deve entender-se que esta não “comporta” a reapreciação do acto de 1.º grau.”;

24. Acontece que, na situação dos autos, a questão de a pronúncia da AT comportar ou não a avaliação do mérito da liquidação é irrelevante porque tal exigência serve apenas para preencher o requisito de ter havido uma sua pronúncia prévia (conforme exigido, *a contrario*, na alínea *a*) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março<sup>3</sup>). Ora, no caso, a liquidação impugnada tinha sido apurada pela AT, pelo que, para estabelecer a competência do presente Tribunal nunca seria exigível qualquer outra sua intervenção.
25. Quer dizer que a questão da incompetência do Tribunal (por falta de pronúncia prévia da AT) não se coloca, e que a possibilidade de ter havido “erro imputável aos serviços” (designadamente por hipotética violação do princípio do inquisitório e da verdade material consagrado no artigo 58.º da LGT) é inafastável, o que quer que se tivesse escrito na decisão de *indeferimento*. Só a localização de um erro no plano das normas – como acontece quando a AT aplica normas desconformes com a Constituição ou com o Direito da União – é que deveria excluir a possibilidade de existir “erro imputável aos serviços”.
26. Estão reunidos, pois, todos os requisitos para que se aprecie o mérito da pretensão da Requerente.

---

<sup>3</sup> Excepcionam-se da vinculação à jurisdição arbitral as “*Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos 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;*”.

### III. MATÉRIA DE FACTO

#### III.1. FACTOS PROVADOS

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas que se dedica ao exercício da indústria hoteleira em qualquer das suas modalidades, compreendendo a prestação de todo o tipo de serviços conexos com esta actividade (CAE 55121 - Hotéis sem restaurante) e explora uma pequena unidade hoteleira de 54 quartos (Hotel ...).
- b) A Requerente não apresentou, dentro do prazo legalmente fixado para o efeito, a sua declaração Modelo 22 referente ao ano de 2020, mas foi apresentando mensalmente as suas declarações de IVA.
- c) Em 19 de Novembro de 2021, a AT enviou-lhe para o domicílio fiscal electrónico o aviso n.º ... sobre a falta de apresentação da Modelo 22 de 2020, dando-lhe conhecimento de quais as consequências legais de não a submeter nos 15 dias seguintes.
- d) Em 5 de Janeiro de 2022 a AT procedeu à emissão de liquidação oficiosa com referência ao período de 2020, da qual resultou um valor global a pagar de imposto e juros compensatórios de €63.695,12.
- e) A liquidação oficiosa emitida pela AT teve por base a totalidade da matéria colectável do período de tributação mais próximo que se encontrava determinada, i.e., o período de 2019.
- f) Em 2020 verificaram-se diversas perturbações na actividade hoteleira derivadas da pandemia do COVID-19.
- g) A facturação da Requerente, evidenciada pela emissão de facturas registadas no *e-fatura* e nas declarações mensais de IVA, caiu abruptamente a partir de Março de 2020.
- h) Não tendo a Requerente procedido ao pagamento da liquidação oficiosa de IRC dentro do prazo para o efeito, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2022..., no âmbito do qual a dívida exequenda viria a ser liquidada, no dia 12 de Julho de 2022, mediante transferência de saldos bancários penhorados.
- i) A Requerente só veio a apresentar a sua declaração Modelo 22 referente ao ano de 2020 em 10 de Março de 2023.
- j) Não se conformando com a liquidação referida em c), a Requerente apresentou pedido de Revisão Oficiosa (PRO) no dia 19 de Julho de 2023.
- k) No dia 28 de Março de 2025, a Requerente foi notificada do projecto de indeferimento do PRO.
- l) No dia 10 de Abril de 2025, a Requerente exerceu o seu direito de audição.

- m) No dia 6 de Junho 2025, a AT notificou a Requerente da decisão final de indeferimento.
- n) No dia 30 desse mesmo mês, a Requerente apresentou no CAAD pedido de pronúncia arbitral.

### **III.2. FACTOS NÃO PROVADOS**

Não se provou que a Requerente tivesse encerrado a actividade da sua unidade hoteleira em 2020 e 2021, nem entre que datas.

Tendo em conta as posições de Requerente e Requerida e, conseqüentemente, a matéria relevante para a decisão da presente causa, não há outros factos que se devam ter como não provados.

### **III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO EM MATÉRIA DE FACTO**

Excepto em relação ao facto estabelecido na alínea *f*), que é notório e do conhecimento público, os factos dados como provados resultam dos documentos disponíveis nos autos e, ou, do acordo entre Requerente e Requerida.

Em relação ao facto estabelecido na alínea *g*), tiveram-se em atenção as declarações mensais de IVA juntas com o PPA como documento 9 e a listagem extraída do e-fatura no dia 25 de Maio de 2023, junto com o PPA como documento 8, que se reproduz abaixo:

Ano/Mês <sup>▲</sup>	Nº Faturas Entregues	IVA	Valor Total	
2020-01	720	3.976,87 €	69.980,53 €	ver faturas
2020-02	894	4.080,35 €	73.010,19 €	ver faturas
2020-03	491	2.781,55 €	49.525,25 €	ver faturas
2020-05	3	11,22 €	198,08 €	ver faturas
2020-06	6	23,95 €	439,12 €	ver faturas
2020-07	8	6,15 €	112,57 €	ver faturas
2020-08	1	3,34 €	59,04 €	ver faturas
2020-09	1	3,74 €	66,15 €	ver faturas
2020-10	4	3,54 €	62,62 €	ver faturas
2020-11	4	22,52 €	398,00 €	ver faturas
2020-12	1	8,72 €	46,62 €	ver faturas

## IV. DIREITO

### IV.1. Questões a decidir

A questão principal a decidir é a de saber se, quando uma empresa não apresentar atempadamente a sua declaração Modelo 22, pode a AT limitar-se a aplicar o disposto na subalínea 2) da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC (na redacção anterior à alteração introduzida pela Lei n.º 12/2022, de 27 de Junho<sup>4</sup>) para determinar o seu volume de negócios, mesmo dispondo de informações sobre a actividade dessa empresa – designadamente através das suas Declarações Periódicas de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e das facturas registadas no *e-fatura*.

<sup>4</sup> A redacção que foi introduzida por esta lei, que é a que se encontra actualmente em vigor, tornou-se **aplicável aos períodos de tributação iniciados em, ou após, 1 de Janeiro de 2022.**

Do que for decidido em relação a esta questão decorrerá, ou não, a necessidade de determinar a restituição dos montantes de imposto e juros reclamados e a imposição, ou não, de juros indemnizatórios.

## **IV.2. Quanto à questão principal:**

### **IV.2.1. Posição da Requerente**

A Requerente entendeu, essencialmente, que a liquidação de IRC efectuada pela AT violava os princípios da capacidade contributiva, da verdade material e da tributação pelo rendimento real, porquanto:

- a) por força das medidas restritivas determinadas para travar a propagação do Covid-19, e pela ausência de clientes, a Requerente suspendeu a actividade da sua unidade hoteleira entre Abril de 2020 e o final de 2021<sup>5</sup>;
- b) através das declarações de IVA e das facturas emitidas e reportadas através do ficheiro SAF-T de facturação (*software* certificado "...", registado para efeitos de facturação sob os n.ºs 615/AT e 616/AT), a AT teve conhecimento da evolução da actividade da Requerente;
- c) segundo as "*Demonstrações Financeiras Individuais (balanço, demonstração de resultados e relatório de gestão)*", "*o volume total de negócios da REQUERENTE, que havia sido de €1.208.338 em 2019, foi de apenas €159.817 em 2020, o que representa um decréscimo de 87%*" e deu origem a um prejuízo, nesse ano, de €334.342,55 (sendo os prejuízos fiscais no valor de €324.864,27);

Quanto ao Direito aplicável, invocou os, e transcreveu passagens dos, acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul (TCASul) de 14 de Abril de 2015, no processo n.º 05102/11, e de 9 de Março de 2017, no processo n.º 05428/12; do Supremo Tribunal Administrativo de 5 de Dezembro de 2018, no processo n.º 220/11.2BEVIS; e do CAAD

---

<sup>5</sup> A decisão de revogação da liquidação de IRC referente a 2021, junta ao PPA como Doc. 14, faz referência à suspensão de actividade no hotel da Requerente "*até finais de setembro de 2021*".

de 3 de Fevereiro de 2023, no processo n.º 328/2022-T, bem como uma passagem de uma anotação de José M. F. Pires, Gonçalo Bulcão, José R. Vidal e Maria J. Menezes à Lei Geral Tributária, todas no sentido de que...

d) a *“AT está, ao abrigo do artigo 58.º da LGT, vinculada ao princípio do inquisitório, nos termos do qual sobre a mesma recai um dever de, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material”*;

Transcreveu também um comentário de Rui Morais à forma supletiva de determinação do rendimento tributável tal como estava prevista (em 2007) no Código do IRC:

“Temos dúvidas quanto ao sentido desta liquidação oficiosa. 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 officiosamente 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”.

Terminou concluindo que *“deverão o indeferimento do PRO e a liquidação de IRC em apreço, serem declarados ilegais e anulados, com as demais consequências legais, incluindo a restituição à Requerente do IRC por esta pago indevidamente e o reconhecimento dos correspondentes prejuízos fiscais no montante de €324.864,27.”* E dando conta de que *“relativamente à liquidação de IRC de 2021, emitida officiosamente pela AT nos mesmos moldes da referente a 2020, veio a REQUERENTE apresentar contra a mesma um Pedido de*

---

*Pronúncia Arbitral junto do CAAD, o qual deu origem ao processo n.º 95/2024-T.”, na sequência do que “veio a AT revogar a liquidação de IRC de 2021 do que resultou na inutilidade superveniente da lide do Pedido de Pronúncia Arbitral”.*

### **IV.2.2. Posição da Requerida**

Depois de inventariar a sequência de eventos que levou à emissão oficiosa da liquidação de IRC da Requerente respeitante a 2020, a Resposta da AT limitou-se a lembrar que, como decidido nos Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte (TCANorte) de 11 de Abril de 2014, no processo n.º 02257/04.9BEPRT, e de 30 de Março de 2006, no processo n.º 00272/04, e do STA de 4 de Maio de 2016, no processo n.º 0415/15, e de 3 de Fevereiro de 2021, no processo n.º 0416/09.7BECBR, a entrega posterior da declaração em falta não goza da presunção de veracidade que resultaria da sua entrega atempada, nem leva à invalidação da liquidação oficiosa.

Invocou também a decisão do CAAD de 5 de Julho de 2013 no processo n.º 10/2013-T para recordar que o princípio da tributação do rendimento real não põe em causa a existência de situações em que os rendimentos se presumem.

### **IV.2.3. Decidindo**

A mais de ser de relevar a posição que a AT tomou no outro processo da Requerente (o que correu termos no CAAD sob o n.º 95/2024-T) que – conforme resulta da decisão de revogação junta aos presentes autos como Doc. 14 – tinha contornos inteiramente semelhantes, é igualmente de relevar a alteração introduzida na redacção do artigo 90.º do Código do IRC pela Lei n.º 12/2022 (ainda que esta nova redacção não seja aplicável ao caso dos autos).

Tal artigo dispõe sobre o “*Procedimento e forma de liquidação*” (do IRC) e, à data dos factos, tinha a seguinte redacção:

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

- 1) A matéria coletável determinada, com base nos elementos de que a administração tributária e aduaneira disponha, de acordo com as regras do regime simplificado, com aplicação do coeficiente de 0,75;*
  - 2) A totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada;*
  - 3) O valor anual da retribuição mínima mensal.*
- (...)*”.

O que o legislador de 2022 fez foi integrar o conteúdo da subalínea 1) no corpo da alínea *b)* (alterando o coeficiente de 0,75 para 0,35) – e suprimindo, claro, tal subalínea<sup>6</sup> – de modo que a consideração da “*matéria coletável apurada com base nos elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha*” passou a ser, não uma alternativa para fixar o rendimento tributável, mas um ponto de partida – como sempre deveria ser.

Temos, portanto, um referencial de facto (a AT revogou a liquidação oficiosa que tinha efectuado à mesma Requerente em relação ao ano subsequente ao que se discute nos presentes autos invocando justamente que os exercícios de 2019 e de 2021 correspondiam a “*uma realidade económica muito diferente*”) e um referencial de Direito (a partir dos períodos de tributação de 2022 a lei exige *sempre* que sejam tidos em conta “*os elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha*”). É certo que o legislador também determinou expressamente que a nova redacção da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 90.º só seria aplicável aos períodos de tributação iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2022, mas pode bem entender-se que tal ressalva tenha mais a ver com a alteração do coeficiente do que com a metodologia. Por

---

<sup>6</sup> A redacção da alínea *b)* desse artigo passou a ser a seguinte:

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

um lado, porque não parece minimamente adequado que, tendo a AT ao seu dispor informações sobre a actividade real de um contribuinte, as possa desconsiderar para aplicar uma regra tabelar. Por outro, porque isso corresponde ao disposto no n.º 1 do artigo 59.º do CPPT (e desde a sua versão inicial, de 1999): “*O procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente.*”. A alteração da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC pode ser vista, neste particular, como um mero ajuste de coerência.

Por outro lado, ainda, deve convocar-se o princípio do inquisitório e da verdade material – que foi o que a Requerente fez, como se referiu, invocando jurisprudência do TCASul, do STA e do CAAD. Tal como consagrado no artigo 58.º da LGT, obriga a AT a “*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.*”.

Na decisão do processo n.º 1180/2024-T do CAAD escreveu-se o seguinte – que, *mutatis mutandis*, se considera válido para o presente caso:

*“Quando uma empresa mostra indícios de inatividade, os elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha (designadamente os que constam do E-fatura) devem certamente afastar-se dos da totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada, de modo que recorrer a esta para fixar os valores em dívida é – exceto se esse valor já corresponder a um ano de inatividade – completamente desproporcionado e seguramente violador do princípio do inquisitório e da verdade material. A AT estava obrigada – até pela própria norma que invocou – a fazer melhor do que limitar-se a reproduzir indefinidamente a liquidação do último ano de atividade normal da empresa.*

*Consequentemente, haverá que concluir que as liquidações oficiosas de IRC referentes aos períodos de tributação de 2019 e 2020 são ilegais por violação do princípio do inquisitório e da verdade material.”.*

### **IV.3. Quanto ao pedido de reembolso e de juros indemnizatórios**

Uma vez que, nos termos vistos, procederam as pretensões da Requerente, os montantes pagos terão de ser devolvidos.

A Requerente solicitou que lhe fossem pagos juros indemnizatórios “*contados desde 19 de julho de 2024, isto é, dade a data em que fez um ano após a apresentação do PRO (19 de julho de 2023) (...) nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 e na alínea c) do n.º 3, ambos do artigo 43.º da LGT.*”.

Tal pedido é conforme com a jurisprudência uniformizada do STA (Acórdãos do STA de 30 de Setembro de 2020, processo n.º 40/19.6BALSBB; de 24 de Janeiro de 2024, processo n.º 0101/23.7BALSBB; e de 23 de Maio de 2024, processo n.º 0122/23.0BALSBB) pelo que é deferido.

## V. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Colectivo delibera:

- a) Julgar improcedentes as excepções suscitadas;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, e, em consequência, anular o acto de liquidação referente ao período de 2020, no montante de €62.773,30 (sessenta e dois mil, setecentos e setenta e três euros e trinta cêntimos), acrescida de juros compensatórios no valor de €921,82 (novecentos e vinte e um euros e oitenta e dois cêntimos), no montante global de €63.695,12 (sessenta e três mil, seiscentos e noventa e cinco euros e doze cêntimos);
- c) Condenar a Requerida a devolver esse montante, acrescido dos juros indemnizatórios nos termos peticionados;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo, nos termos infra referidos.

## VI. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se

pretende (alínea *a*) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea *a*) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em €63.695,12 (sessenta e três mil, seiscentos e noventa e cinco euros e doze cêntimos), montante indicado pela Requerente e não contestado pela AT.

## VII. CUSTAS

Custas a cargo da Requerida, no montante de € 2.448.00 (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros), nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e do disposto nos seus artigos 3.º, n.º 2, e 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, dado que o presente pedido foi julgado inteiramente procedente.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Maio de 2026

*A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o sigam.*

O Árbitro Presidente e relator

Victor Calvete

O Árbitro Adjunto

José Luís Ferreira

O Árbitro Adjunto

Francisco Melo