

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 119/2026-T

Tema: Autoliquidação de IRC – Indeferimento liminar da reclamação graciosa – Artº 70º nº 4 do CPPT; Inimpugnabilidade – Artº 131º do CPPT

Sumário:

I O pedido da Requerente é a anulação do ato de autoliquidação de IRC pelo que se está no domínio do meio processual de impugnação judicial e, da ação arbitral, ainda que a reclamação cujo objeto também é a apreciação da legalidade do ato tributário tenha sido indeferida liminarmente, nos termos do disposto no artigo 2º, nº 1, alínea d) do RJAT. Nestes termos a ação arbitral é o meio próprio e adequado, a par com a impugnação judicial, para conhecer esse pedido anulatório, podendo o contribuinte optar por qualquer uma das vias.

II. Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Gustavo Gramaxo Rozeira e Cidália Conceição, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A A..., S.A., doravante designada de “A...”, com o número único de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., n.º..., ... Lisboa, veio, na qualidade de sociedade gestora da B..., S.A., doravante designada por “B...” ou “REQUERENTE”, com o número único de pessoa coletiva..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária” ou “RJAT”) e, bem assim, dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL contra o ato tributário de autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (“IRC”), respeitante ao período de tributação de 2021, o que faz nos termos e com os fundamentos seguintes:
 - a. Os atos objeto de pronúncia do Tribunal Arbitral são o indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2025..., apresentada relativa ao assunto em epígrafe e, consequentemente (e em termos finais ou últimos), o ato de autoliquidação de IRC referente ao período de tributação de 2021.
 - b. Neste sentido, pretende a ora REQUERENTE submeter à apreciação do Tribunal Arbitral (i) a legalidade do indeferimento da Reclamação Graciosa em apreço, porquanto negligencia o reconhecimento da ilegalidade da aludida

- liquidação de IRC relativamente ao período de tributação de 2021 e, bem assim,
- (ii) a legalidade de tal liquidação.
- c. A REQUERENTE é um sujeito passivo de IRC que assume, atualmente, a forma de um Organismo de Investimento Coletivo (“OIC”) em ativos imobiliários, mais concretamente de uma Sociedade de Investimento Coletivo (“SIC”) Imobiliária.
- d. Sem prejuízo, e para o que aqui releva, importa referir que, não obstante a REQUERENTE assuma, atualmente, a forma jurídica de uma SIC, a mesma foi constituída sob a forma de uma sociedade anónima, tendo a sua conversão ocorrido apenas em 28 de dezembro de 2023.
- e. No cumprimento dos seus deveres, a REQUERENTE procedeu, em 30 de maio de 2022, à apresentação da Declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC (“Declaração Modelo 22”), com o número de identificação ..., referente ao período de tributação de 2021, que aqui se junta como Documento n.º 1.
- f. Considerando que à data dos factos a REQUERENTE ainda era uma sociedade anónima sujeita ao regime geral de IRC, a mesma apurou lucro tributável de €10.264.691,15, ao qual corresponde uma coleta total de €2.396.913,97.
- g. Não obstante, veio verificar-se, posteriormente, que um erro informático conduziu ao errado apuramento da variação nos inventários da produção nas demonstrações financeiras daquele período de tributação.
- h. Em concreto, um gasto líquido de €2.508.602,29 foi imputado e capitalizado num projeto distinto daquele a que efetivamente correspondia, impedindo que o

referido valor fosse refletido na demonstração de resultados da REQUERENTE, distorcendo, assim, a sua posição financeira e fiscal.

- i. Consequentemente, o resultado líquido do período da B... devia ter ascendido a €6.457.949,85 e não a €8.503.900,58.
- j. Após ter conhecimento deste erro, a REQUERENTE submeteu, em 3 de outubro de 2023, uma Declaração Modelo 22 de Substituição (2), já com o reflexo desta nova realidade.
- k. Assim, o lucro tributável ascendia a €8.485.250,56 e a coleta total a um montante de €1.934.259,41, o qual se verifica inferior ao apurado na anterior declaração em €462.654,56.
- l. A este respeito, cumpre acrescentar que, não obstante aquela declaração tenha sido dado como certa pelos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) em 5 de outubro de 2023, a mesma foi dada como não liquidável, por extemporaneidade, uma vez que a sua submissão ocorreu, segundo a AT, após o término do prazo legal.
- m. Acresce, contudo, que a AT também não convolou aquela declaração em Reclamação Graciosa, nos termos do n.º 4 do artigo 98.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) (5) e do n.º 3 do artigo 97.º da LGT.
- n. Note-se que, à data da submissão da referida declaração Modelo 22 de substituição, as contas alteradas ainda não haviam sido certificadas pelo revisor oficial de contas, pelo que não possuíam qualquer validade legal, isto é, perante

a inexistência de certificação legal de contas as mesmas eram insuscetíveis de depósito junto da conservatória do registo comercial.

- o. Em bom rigor, entendia a REQUERENTE que o processo de alteração de contas seria relativamente célere, motivo esse pelo qual submeteu a referida declaração Modelo 22 de substituição.
- p. Efetivamente, a certificação legal de contas só veio a concretizar-se mais recentemente, em concreto no dia 6 de março de 2025, conforme Documento n.º 6 que aqui se junta.
- q. Assim, e considerando que a contabilidade que havia servido de apuramento ao imposto do período foi entretanto objeto de alterações por via da emissão de uma nova certificação legal de contas, a B... veio peticionar à AT, em sede de Reclamação Graciosa, a anulação parcial do ato tributário de autoliquidação, com o consequente reembolso do montante de €462.654,56.
- r. Sem prejuízo da existência deste novo documento superveniente, a AT veio pronunciar-se desfavoravelmente às pretensões da REQUERENTE, no dia 24 de setembro, propondo o indeferimento da aludida Reclamação Graciosa, com fundamento na alegada intempestividade da mesma.
- s. Em concreto, veio a AT sustentar que “o fiscal único é eleito e nomeado tal como os restantes órgãos sociais, devendo manter-se na sociedade durante a vigência do mandato daqueles órgãos”, pelo que a sociedade que emitiu a certificação legal de contas “não é um mero auditor, mas sim parte dos órgãos sociais da Reclamante”.

- t. Assim, no seu entendimento, totalmente incompreensível e inaceitável para qualquer utilizador de demonstrações financeiras, “a certificação legal das contas, emitida em 06/03/2025 pela SROC em causa, tem natureza de documento interno, por ter sido produzido por uma entidade que é parte integrante dos órgãos sociais da Reclamante”, não se qualificando como documento superveniente para efeitos do disposto no n.º 4 do artigo 70.º do CPPT.
- u. Por outro lado, refere, também, a AT que o ato tributário de liquidação sub judice não padece de injustiça grave ou notória, pelo facto do erro em apreço “apenas pode[r] ser imputável ao comportamento negligente da Reclamante”.
- v. Não se conformando com o entendimento da AT, a aqui REQUERENTE exerceu, no dia 9 de outubro de 2025, o seu direito de audição prévia, que aqui se junta como Documento n.º 9, uma vez que não pôde (e não pode) anuir com a natureza de documento interno que a AT atribuiu à certificação legal de contas.
- w. Ora, “a CLC é um ato técnico e formal, emitido por uma entidade sujeita a regras próprias de atuação, cuja função é precisamente garantir a fiabilidade e conformidade das demonstrações financeiras de terceiros”.
- x. Ou seja, o ROC, ainda que desempenhe o cargo de fiscal único, atua como entidade independente, sujeita a regras próprias e legalmente impedido de atuar sob influência dos órgãos de administração.
- y. Consequentemente, aquele documento terá de ser considerado como documento superveniente para efeitos do n.º 4 do artigo 70.º do CPPT.

- z. Sem prejuízo, estes argumentos não foram acolhidos pela AT na decisão final da Reclamação Graciosa, que aqui se junta como Documento n.º 10, tendo a mesma propugnado pelo indeferimento do pedido da REQUERENTE.
- aa. Em concreto, vem a AT referir, que “o ROC ou a SROC figura como membro de um órgão social”, não sendo “um simples auditor externo (...), mas sim parte integrante da estrutura de fiscalização societária, (...) vinculando-o à prossecução dos interesses da sociedade”.
- bb. Consequentemente, “a certificação legal das contas tem natureza de documento interno” e que tal conclusão “não afeta a independência que deve ser assegurada ao ROC ou à SROC, para o exercício da revisão legal das contas”.
- cc. Por outro lado, menciona a AT que “não decorre de nenhuma disposição legal que a obtenção do documento de certificação legal das contas seja um pressuposto para a apresentação de Reclamação Graciosa”, o que nem sequer foi alguma vez propugnado pela impugnante, sendo antes alicerçada a Reclamação Graciosa na existência de novas contas, ou seja, de alteração do rendimento-acréscimo ou do lucro real da REQUERENTE.
- dd. E, em face do exposto, conclui que “a Reclamante não pode vir agora, após o decurso do prazo previsto no n.º 1 do art.º 131.º do CPPT, pretender beneficiar do alargamento do prazo normal/inicial para apresentação de Reclamação Graciosa ao abrigo do n.º 4 do art.º 70.º do CPPT, com fundamento na emissão de um documento – certificação legal das contas – que diz não lhe ter sido possível obter naquele prazo, quando, na verdade, se trata de um documento produzido internamente pela própria Reclamante, relativo a factos que já eram

do seu conhecimento no prazo-regra para acionamento do presente procedimento tributário”.

ee. Face ao exposto, e não concordando, perentoriamente, com a posição adotada pela AT quanto à liquidação excessiva de IRC relativamente ao período de 2021, no montante de €462.654,56, não pode a REQUERENTE prescindir do direito que lhe assiste de requerer a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e argumentos que se apresentam em seguida.

2. A Autoridade Tributária, na sua resposta, defende a legalidade dos atos tributários praticados e alega, em síntese, o seguinte:

POR EXCEÇÃO - Das (i) impropriedade do meio processual e (ii) incompetência material do tribunal arbitral relativamente ao indeferimento liminar da Reclamação Graciosa

- a. Como referido na parte introdutória do presente articulado, por via da dedução de Pedido de Pronúncia Arbitral, vem a Requerente reagir contra o indeferimento liminar da reclamação graciosa.
- b. Salvo melhor opinião em contrário, quer o pedido de pronúncia arbitral, quer consequentemente o Tribunal Arbitral são, respetivamente, inidóneos e incompetentes quanto às pretensas ilegalidades, conforme se passará a demonstrar de seguida.

- c. Tal como resulta expressamente da decisão final da reclamação graciosa, a Requerida não conheceu do mérito da reclamação, o mesmo é dizer não analisou, sequer, a pretensa ilegalidade da autoliquidação de IRC
- d. «Logo, fica prejudicado o conhecimento do mérito do pedido principal – anulação parcial do ato tributário de autoliquidação acima melhor identificado – formulado pela Reclamante no seu requerimento inicial» (cfr. pág. 190 do PROCESSO ADMINISTRATIVO);
- e. Bem ou mal, a Requerida concluiu não estarem preenchidos os requisitos procedimentais de que dependia a apreciação de mérito da reclamação graciosa.
- f. E bem ou mal, ao decidir como decidiu, a Requerida não apreciou o mérito da controvertida autoliquidação, o mesmo é dizer não apreciou a legalidade da autoliquidação.
- g. Na realidade, a Requerida limitou-se a aferir do pressuposto da tempestividade da reclamação graciosa (condição prévia para a subsequente análise do mérito do pedido), tendo concluído que aquele requisito não se encontrava preenchido.
- h. Consequentemente, o indeferimento liminar da reclamação graciosa constitui um ato administrativo em matéria tributária (porquanto tal decisão não apreciou ou discutiu a legalidade de um ato de liquidação), e não um ato tributário.
- i. Nessa medida, somente a Ação Administrativa constitui o meio processual adequado para impugnar a decisão de rejeição liminar sub judice, conforme decorre do artigo 97.º/1-p) do CPPT.
- j. E não o Pedido de Pronúncia Arbitral, pois que este constitui um dos meios de reação destinados a apreciar atos tributários (artigo 2.º/1 do RJAT).

- k. A impropriedade do meio processual consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto nos artigos 577.º e 278.º/1 ambos do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis ex vi do artigo 29.º/1-e) do RJAT.
- l. Em decorrência direta do que se acaba de afirmar, importa igualmente suscitar a incompetência do Tribunal Arbitral, porquanto a apreciação de tal matéria extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei.
- m. Com efeito, a competência dos tribunais arbitrais está circunscrita às matérias elencadas no artigo 2.º/11 do RJAT, a saber:
- n. «a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- o. b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.»
- p. À luz daquele artigo resulta claramente que se encontra fora da jurisdição da arbitragem tributária a apreciação de quaisquer questões referentes à apreciação da legalidade de atos em matéria tributária, sob pena de violação da lei.
- q. A incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciar o indeferimento liminar do PROAT consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto no artigo 576.º/1 e 2 e no artigo 577.º-a) do CPC ex vi do artigo 29.º/1-e) do RJAT.

POR EXCEÇÃO - Da inimpugnabilidade do ato por ultrapassagem do prazo de 1 ano

- a. Mas ainda que – por hipótese absurda e sem conceder minimamente – o Tribunal Arbitral Coletivo se considere competente, sempre se dirá que se mostra (claramente) ultrapassado o prazo legalmente definido para o pedido de pronúncia arbitral. Senão vejamos:
- b. Conforme se salientou no capítulo dedicado à factualidade relevante, constata-se o seguinte:
 - A 2022-05-30, a Requerente submeteu a declaração de IRC referente ao exercício de 2021, apurando um lucro tributável de € 10.264.691,15 e imposto a pagar de € 2.396.913,97; e
 - A 2023-10-03, a Requerente submeteu uma declaração substituição, com base na autodescoberta de um erro informático, apurando um lucro tributável de € 8.485.250,56 e imposto a pagar de € 1.935.401,37.
- c. Sem necessidade de grandes cálculos aritméticos, dali resultam duas conclusões fundamentais:
- d. • Do confronto entre a declaração inicial e a declaração de substituição, resultou uma diminuição do imposto a pagar; e
 - Entre a entrega da declaração inicial e a entrega da declaração de substituição, mediou mais de um ano.
- e. Ora, perante este quadro factual, o artigo 122.º do Código do IRC (“CIRC”) é categórico:

«2 - A autoliquidação de que tenha resultado imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior ao efetivo pode ser corrigida por meio de declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal.

3 - Em caso de decisão administrativa ou sentença superveniente, o prazo previsto no número anterior conta-se a partir da data em que o declarante tome conhecimento da decisão ou sentença.»

f. Portanto, o artigo 122.º do CIRC não deixa qualquer margem para dúvida:

- A Requerente só dispunha do prazo de 1 ano (e não dois, como defende) para apresentar a declaração de substituição; e
- A Requerente não dispõe de qualquer “decisão administrativa” ou “sentença superveniente” para usufruir do prazo suplementar de 1 ano.

g. Vale isto por dizer que a declaração de substituição foi submetida numa data em que não só já havia esgotado o prazo de 1 ano contado a partir da autoliquidação aqui em crise, como ainda foi deduzida com base num documento que nem sequer sustentava, de todo, a sua apresentação.

h. Sendo certo, ainda, que o estabelecido no artigo 122.º do CIRC constitui regra especial face ao que dispõe a LGT e o CPPT.

POR EXCEÇÃO - Da inimpugnabilidade do ato por ultrapassagem do prazo de 2 anos

a. Ainda que – por absurdo e sem conceder – se entenda que o pedido de pronúncia arbitral constitui o meio processual adequado face ao objeto imediato da ação, que o Tribunal Arbitral é competente para dele conhecer e que o prazo aplicável não o estabelecido no artigo 122.º do CIRC, sempre se dirá que, ainda assim,

não estão reunidos os pressupostos para obter uma decisão de mérito, como de imediato se passará a demonstrar.

- b. Como referido na parte introdutória, o Pedido de Pronúncia Arbitral tem como objeto mediato autoliquidação de IRC referente a 2021.
- c. Especificamente em matéria de impugnação de atos de autoliquidação, estabelece o artigo 131.º do CPPT o seguinte:

«1 – Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.

2 – (revogado)

3 – Quando estiver exclusivamente em causa matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, não há lugar à reclamação necessária prevista no n.º 1.»
- d. No caso vertente, não está exclusivamente em causa matéria de direito.
- e. Tão pouco existem quaisquer orientações genéricas (leia-se, circular ou instrução administrativa) emitidas pela Requerida sobre a matéria (que, de resto, a Requerente nem sequer alega).
- f. Conjugando as citadas normas jurídicas, forçoso é concluir que a autoliquidação sub judice deveria ter sido alvo de reclamação no prazo de 2 anos da sua apresentação.

- g. Ora, estão excluídas da jurisdição do CAAD as pretensões relativas à ilegalidade de autoliquidações que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa [artigo 2/1- a) da Portaria 112-A/2011, de 22 de março].
- h. Pois bem, a autoliquidação de IRC sub judice foi submetida a 2022-05-30, ao passo que a reclamação graciosa foi deduzida a 2025-05-22.
- i. Ou seja, a “reclamação graciosa necessária” foi deduzida numa data em que, há muito, se havia esgotado o prazo de 2 anos contados a partir da autoliquidação aqui em crise.
- j. Por palavras mais simples, à data da apresentação da reclamação já, há muito, se encontrava consolidada na ordem jurídica a autoliquidação em apreço, não mais sendo passível a sua discussão na presente instância, sob pena de fraude à lei, pois ‘tempus regit actum’.

POR EXCEÇÃO – Das (i) impropriedade do meio processual e (ii) incompetência material do tribunal arbitral relativamente ao indeferimento do pedido de convalidação da reclamação graciosa em PROAT

- a. Como referido na parte introdutória do presente articulado, por via da dedução de Pedido de Pronúncia Arbitral, vem a Requerente reagir subsidiariamente contra o indeferimento do pedido de convalidação da reclamação graciosa em PROAT.
- b. Mais uma vez, quer o pedido de pronúncia arbitral, quer consequentemente o Tribunal Arbitral são, respetivamente, inidóneos e incompetentes quanto a tal matéria.

- c. Tal como resulta expressamente da decisão final da reclamação graciosa, a Requerida, bem ou mal, concluiu não estarem preenchidos os requisitos procedimentais de que dependia a admissibilidade do PROAT.
- d. E bem ou mal, ao decidir como decidiu, a Requerida não procedeu à convolação e, nessa medida, não emitiu pronúncia sobre o PROAT.
- e. Na realidade, a Requerida limitou-se a aferir, abstratamente, o pressuposto negativo do comportamento negligente da Requerente (condição prévia para a subsequente análise do mérito do pedido), tendo concluído que aquele requisito se encontrava preenchido.
- f. Consequentemente, o indeferimento do pedido de convolação da reclamação graciosa em PROAT constitui um ato administrativo em matéria tributária (porquanto tal decisão não apreciou ou discutiu a legalidade de um ato de liquidação), e não um ato tributário.
- g. Nessa medida, somente a Ação Administrativa constitui o meio processual adequado para impugnar a decisão de rejeição liminar sub judice, conforme decorre do artigo 97.º/1-p) do CPPT.
- h. E não o Pedido de Pronúncia Arbitral, pois que este constitui um dos meios de reação destinados a apreciar atos tributários (artigo 2.º/1 do RJAT).

POR IMPUGNAÇÃO

A) Quanto ao erro sobre os pressupostos em torno do artigo 70.º/4 do CPPT

-
- a. No âmbito deste capítulo, alega a Requerente, em síntese, que a decisão de indeferimento liminar da reclamação graciosa por intempestividade assenta em erro sobre os pressupostos, porquanto a certificação legal de contas emitida a 2025-03-06 constitui um documento superveniente.
- b. Não tem razão da Requerente.
- c. O Revisor Oficial de Contas (ROC) ou SROC, quando nomeado como Fiscal Único, não atua como um terceiro alheio ou auditor puramente externo.
- d. Nos termos dos artigos 278.º/1-c), 413.º/6 e 415.º/1 do Código das Sociedades Comerciais (“CSC”), o Fiscal Único é um órgão social integrante da própria estrutura de fiscalização da Requerente, eleito em Assembleia Geral.
- e. A certificação legal de contas emitida pela SROC reflete o controlo da contabilidade interna e corporativa da Requerente.
- f. A certificação legal das contas tem a natureza de documento interno, precisamente por ter sido produzido por uma entidade que é parte integrante dos órgãos sociais da Requerente.
- g. A questão da independência em torno da atividade exercida pelos ROC e SROC não se confunde com a natureza interna da certificação legal das contas.
- h. Claramente a Requerente quer confundir dois planos distintos:
- A independência do produtor do documento; e
 - A natureza interna ou externa do produtor do documento.
- i. Não é a maior ou menor grau de independência do produtor de um documento que torna este último um documento externo.
- j. A natureza interna ou externa de um documento provém da sua fonte geradora.

- k. E essa fonte geradora no caso vertente foi uma entidade que era parte interna dos órgãos sociais da Requerente.
- l. Logo, a certificação legal de contas é um documento interno.
- m. Qualificar um relatório do próprio órgão de fiscalização como documento "externo e superveniente" violaria flagrantemente o espírito da lei.
- n. Mais ainda que – por absurdo e sem conceder – se considerasse a certificação legal de contas como um documento superveniente, certo é que o artigo 70.º/4 do CPPT exige ainda que se observe um requisito adicional: a observância do prazo de um ano contado a partir do momento em que se tornou possível obter o documento ou conhecer o facto.
- o. Ora, é a própria Requerente que confessa que na sua petição inicial que, a 2023-10-03 (data da entrega da declaração de substituição), já tinha pleno e perfeito conhecimento do erro informático, do gasto de € 2.508.602,29 mal imputado e dos valores exatos que pretendia corrigir.
- p. Para que dúvidas não hajam, atente-se bem às próprias palavras da Requerente:
«9. Consequentemente, o resultado líquido do período da B... devia ter ascendido a €6.457.949,85 e não a €8.503.900,58. Após ter conhecimento deste erro, a REQUERENTE submeteu, em 3 de outubro de 2023, uma Declaração Modelo 22 de Substituição, já com o reflexo desta nova realidade.»
- q. Confissão esta que desde já se aceita para não mais ser retirada!
- r. Insiste-se neste ponto: o conhecimento do erro informático não ocorreu com a certificação legal de contas a 2025-03-06; o conhecimento do erro já tinha

ocorrido muito antes, a 2023-10-03, sendo certo que a Requerente ficou ciente disso mesmo!

- s. Dito isto, ainda que – por absurdo e sem conceder – se venha a concluir pela natureza superveniente da certificação legal de contas, certo é que, afinal, o conhecimento do facto foi tudo menos superveniente; era um facto há muito conhecido pela própria Requerente.
- t. Quer isto dizer que, afinal de contas, desde 2023-10-03 que a Requerente tinha todas as condições para deduzir uma reclamação graciosa dentro dos prazos legais.
- u. Contudo, por inércia, ignorância, desleito ou excesso de confiança, a Requerente optou por não o fazer.

B) Quanto ao erro sobre os pressupostos em torno do artigo 78.º/4 da LGT

- a. No âmbito deste capítulo, alega a Requerente, em síntese, que a decisão de indeferimento do pedido de convolação da reclamação graciosa em PROAT assenta em erro sobre os pressupostos, porquanto no caso vertente verifica-se uma injustiça grave ou notória.
- b. Não tem razão da Requerente.
- c. A parte final do artigo 78.º/4 da LGT é muito clara:

«O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato 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.»

-
- d. A convolação não dependia apenas da verificação abstrata do requisito da injustiça grave ou notória.
 - e. A convolação dependia ainda da verificação abstrata do requisito negativo da ausência de comportamento negligente por parte da Requerente.
 - f. Sucede que o comportamento da Requerente é, indubitavelmente, negligente.
 - g. Desde logo, a Requerente não concretiza, e menos ainda demonstra, o que se entende por “erro informático”, ónus de alegação e de prova que sob ela recaía.
 - h. Seja como for, age com negligência aquele que, tendo a obrigação de autoliquidar IRC e possuir a sua contabilidade devidamente organizada, incorreu num “erro informático” que conduziu ao errado apuramento da variação dos inventários da produção nas demonstrações financeiras do período de tributação de 2021, mais concretamente a errônea imputação e capitalização de um gasto líquido de € 2.508.602,29 num projeto diferente daquele onde deveria ter sido, o que terá impactado na sua demonstração de resultados do período.
 - i. Age com negligência aquele que, tendo uma estrutura profissional superior àquela que possuem outras empresas e, sobretudo, particulares, incorreu num “erro informático” que conduziu ao errado apuramento da variação dos inventários da produção nas demonstrações financeiras do período de tributação de 2021, mais concretamente a errônea imputação e capitalização de um gasto líquido de € 2.508.602,29 num projeto diferente daquele onde deveria ter sido, o que terá impactado na sua demonstração de resultados do período.

- j. Age com negligência aquele que, tendo um volume de negócios na ordem dos milhões de euros, demora mais de um ano a detetar um pretenso “erro informático”.
- k. Age com negligência aquele que, tendo conhecimento de um “erro informático” a 2023-10-03, não apresenta declaração de substituição dentro do prazo de um ano.
- l. E, sobretudo, não afasta o comportamento negligente aquele que, ao longo dos artigos 90.º a 115.º da p.i., não alega e, menos ainda, demonstra que agiu de forma diligente,
- m. ...Limitando-se, ao invés, a discorrer teoricamente sobre os requisitos da injustiça grave ou notória, olvidando (ou pretendendo fazer olvidar) o dever de cumprir o ónus da prova da ausência de comportamento negligente.
- n. Em face de tudo quanto se expôs ao longo dos pontos antecedentes, os atos tributários colocados em crise pela Requerente não merecem qualquer censura, devendo, por isso, permanecer na ordem jurídica.
- o. Por conseguinte, naturalmente que o pedido de condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios a favor do Requerente fica prejudicado, já que nenhum erro foi praticado pela primeira.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 03-02-2026, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 05-02-2026. Na sequência da designação dos árbitros pelas partes, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação, incluindo do Presidente, em 24-03-2026, não tendo manifestado vontade de recusar

a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou, assim, constituído em 14-04-2026, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data em cumprimento do disposto no artigo 17º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar resposta.

A AT apresentou a sua Resposta, em tempo, em 18-05-2026.

Em 22-05-2026 foi proferido Despacho arbitral com o seguinte teor:

- “1. Notifique-se a Requerente para exercer, no prazo de 10 dias, o direito de resposta quanto à matéria da exceção invocada pela Requerida.*
- 2. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.*
- 3. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.*
- 4. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar da presente notificação.*

5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

A Requerente respondeu às exceções em 08-06-2026.

POSTO ISTO:

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

As exceções invocadas serão analisadas adiante.

Tudo visto, cumpre decidir.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- a. A 2022-05-30, a Requerente submeteu a declaração de IRC referente ao exercício de 2021, apurando um lucro tributável de € 10.264.691,15 e imposto a pagar de € 2.396.913,97 (PROCESSO ADMINISTRATIVO ORA JUNTO).
- b. A 2022-07-08, foi publicado o registo da prestação de contas individual da Requerente relativo a 2021 com a seguinte menção expressa: «Emitida Certificação Legal de Contas, sendo o parecer de Revisão: Sem Reservas e Sem Ênfases» (cfr. PROCESSO ADMINISTRATIVO).
- c. A 2023-10-03, a Requerente submeteu uma declaração substituição, com base na autodescoberta de um erro informático, apurando um lucro tributável de € 8.485.250,56 e imposto a pagar de € 1.935.401,37 (cfr. PROCESSO ADMINISTRATIVO).
- d. A 2023-10-04, a referida declaração de substituição foi considerada pela Requerida como “não liquidável” (cfr. PROCESSO ADMINISTRATIVO).
- e. A 2025-03-06, a sociedade de revisores oficiais de contas (“SROC”), na qualidade de Fiscal Único da Requerente, emitiu uma nova certificação legal de contas com "ênfase" sobre as contas alteradas de 2021 (cfr. Documento 6 da p.i.).
- f. A 2025-05-22, a Requerente deduziu reclamação graciosa (cfr. PROCESSO ADMINISTRATIVO), ou seja, numa altura em que haviam decorrido:
 - Quase 3 anos sobre a entrega da declaração de IRC; e

- Quase 1 ano sobre a entrega da declaração de substituição.
- g. Por via da daquela reclamação graciosa (cfr. PROCESSO ADMINISTRATIVO), pediu a Requerente:
- A título principal, a admissão da reclamação, com base em documento superveniente, ao abrigo do artigo 70.º/4 do CPPT; e
 - A título subsidiário, a convalidação da reclamação em Pedido de Revisão Oficiosa de Ato Tributário (“PROAT”), com base em injustiça grave e notória, ao abrigo do artigo 78.º/4 da LGT.
- h. A 2025-10-29, a Requerida proferiu decisão final (cfr. PROCESSO ADMINISTRATIVO), por via da qual:
- Declarou expressamente não conhecer, sequer, do mérito da reclamação: «Logo, fica prejudicado o conhecimento do mérito do pedido principal – anulação parcial do ato tributário de autoliquidação acima melhor identificado – formulado pela Reclamante no seu requerimento inicial» (cfr. pág. 190 do PROCESSO ADMINISTRATIVO);
 - Indeferiu liminarmente a reclamação graciosa, por considerar que a mesma foi deduzida fora do prazo legal; e
 - Indeferiu o pedido de convalidação em PROAT, por falta de verificação do requisito de injustiça grave e notória.
- i. Inconformada, a 2026-02-03, a Requerente deduziu o Pedido de Pronúncia Arbitral subjacente aos presentes autos.

A.2. Factos dados como não provados

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

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 o pedido formulado pelo autor, conforme 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, conforme 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 e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo

07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

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.

B. DO DIREITO

B.1. Quanto às exceções invocadas

B.1.A. Da (i) impropriedade do meio processual e (ii) incompetência material do tribunal arbitral relativamente ao indeferimento liminar da reclamação graciosa

A competência material dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer matéria, pelo que se impõe a sua apreciação previamente à verificação dos demais pressupostos processuais, conforme resulta dos artigos 16º do CPPT, e 13º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos – CPTA, ex vi alínea c) do nº 1 do artigo 29 do RJAT.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Para resolver esta questão prévia, importa ter presente o âmbito de competência dos tribunais arbitrais, que é delimitado pelo disposto no artigo 2º do RJAT e pela Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, compreendendo, exclusivamente, a apreciação das pretensões relacionadas com a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte, de pagamento por conta, de atos de fixação da matéria tributável que não deem origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos da fixação de valores patrimoniais.

Impõe-se, determinar se as pretensões deduzidas pela Requerente são suscetíveis de se enquadrar no âmbito da apreciação da legalidade de tributos.

No que se refere à declaração de ilegalidade da autoliquidação de IRC de 2021 aqui impugnado, tal pretensão tem cabimento na jurisdição arbitral.

O indeferimento expresso da reclamação graciosa não chegou a pronunciar-se sobre a legalidade da autoliquidação, rejeitando a apreciação dessa legalidade com fundamento na intempestividade do meio procedimental utilizado.

A jurisprudência mais recente pronuncia-se no sentido, de que, sendo o pedido do contribuinte dirigido à anulação por ilegalidade do ato tributário, como foi o caso em concreto, está em causa a apreciação dessa mesma ilegalidade independentemente da razão ou vício que conduziu à rejeição ou indeferimento dessa pretensão.

O pedido de pronuncia arbitral é claro ao indicar logo no seu artigo 1.º que os atos objeto de pronúncia do Tribunal Arbitral são o indeferimento da reclamação graciosa nº ...2025..., e em termos finais ou últimos, o ato de autoliquidação de IRC referente ao período de tributação de 2021. Também o pedido refere que seja declarada a ilegalidade da autoliquidação de IRC respeitante ao período de tributação de 2021.

E o despacho de indeferimento da reclamação graciosa foi proferido no dia 6 de novembro tendo o pedido de constituição do Tribunal Arbitral sido apresentado no dia 3 de fevereiro de 2026, logo no prazo de 90 dias, dentro do prazo estabelecido na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.

Vide a este respeito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que, declara ser indiferente que a reação contenciosa contra os atos tributários tenha sido precedida de prévia pronuncia administrativa sobre os mesmos, e o teor – formal ou material- da decisão dos atos administrativos que sobre aqueles atos tributários tenha recaído. Desde que seja pedida pronuncia jurisdicional sobre a ilegalidade do ato de liquidação, está em causa a apreciação dessa mesma ilegalidade, qualquer que seja a razão ou o vício que conduziram à rejeição ou indeferimento administrativo dessa pretensão, pelo que estamos no domínio do meio processual de impugnação judicial e não, portanto, da ação administrativa – cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de janeiro de 2021, processo nº 0129/18.9BEAVR; de 18 de novembro de 2020, processo nº 0608/13.4BEALM 0245/18; de 6 de março de 2024 no processo

nº 0946/18.0BELRA e do Acórdão do Tribunal Central Administrativo (Norte), de 27 de janeiro de 2021, processo nº 00175/21.5BECBR.

Neste âmbito, vide o excerto do Acórdão do STA de 13 de janeiro de 2021, proferido no processo nº 0129/9.BEAVR:

“ A impugnação é o meio processual adequado para discutir a legalidade do ato de liquidação – artigo 99º do CPPT – independentemente de ter sido ou não precedida de meio gracioso e, no caso de assim ter acontecido, independentemente do teor da decisão que sobre ele recaiu, ou seja, de ser uma decisão formal ou de mérito – acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18/11/2020, proferido no processo 0608/13.4BEALM 0245/18. E visa a anulação total ou parcial do ato tributário (a liquidação). Ao invés, a ação administrativa, meio contencioso comum à jurisdição administrativa e tributária, será o meio processual a usar quando a pretensão do interessado não implique a apreciação da legalidade do ato de liquidação. Assim, se na sequência do indeferimento do meio gracioso, o interessado pedir ao tribunal que aprecie a legalidade da liquidação, e que, em consequência, a anule (total ou parcialmente), o meio processual adequado é a impugnação judicial, ainda que esse conhecimento tenha de ser precedido da apreciação dos vícios imputados àquela decisão administrativa, Daí que se tenha vindo a afirmar que nestas situações, em que o meio gracioso precede o contencioso, a impugnação judicial tem como objeto imediato (a decisão administrativa) e um mediato (a legalidade da liquidação).

(...)

Importa dizer que sobre esta matéria a posição deste Tribunal tem também sido uniforme no sentido de adotar, na interpretação do pedido formulado um critério flexível com vista a alcançar uma justiça efetiva e não meramente formal, pois só assim é garantida uma tutela jurisdicional efetiva.”

Neste sentido também existe ampla jurisprudência arbitral, aliás invocada pela Requerente (Processo nº 678/2021-T; nº 150/2018-T, nº 591/2017-T, nº 937/2019-T, nº 832/2021-T, nº 347/2024-T; 258/2024-T, entre outras).

Deste modo, o fato da AT ter considerado intempestiva a reclamação graciosa apresentada a 22 de maio de 2025, ao abrigo do artigo 70º nº 4 do CPPT, não impede ou compromete a apreciação do objeto mediato da presente ação, identificado no pedido da Requerente: a saber a ilegalidade do ato de autoliquidação de IRC de 2021.

Assim, tendo em conta que;

- a) A ação arbitral foi conformada pelo legislador como meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial como ressalta dos artigos 2º e 10º do RJAT e do artigo 124º, nº 2 da Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril (Lei do Orçamento de Estado para 2011), que consagrou uma autorização legislativa ao Governo para a introdução da arbitragem tributária;
- b) A Requerida se vinculou à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja

cometida pelo artigo 2º do RJAT, nos termos do artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, previsão que abrange a autoliquidação de IRC; e que

c) O objeto da ação é a apreciação da autoliquidação de IRC.

Estamos perante tarefa que cabe a este Tribunal pelo que improcede a exceção de incompetência material suscitada pela Requerida.

Em linha com o exposto, considerando o pedido da Requerente de anulação do ato de autoliquidação de IRC e da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que os manteve, estamos no domínio do meio processual de impugnação judicial e, da ação arbitral, cujo objeto também é a apreciação da legalidade do ato tributário, nos termos do disposto no artigo 2º, nº 1, alínea d) do RJAT. Nestes termos a ação arbitral é o meio próprio e adequado, a par com a impugnação judicial, para conhecer esse pedido anulatório, podendo o contribuinte optar por qualquer uma das vias.

B.1.B. Da inimpugnabilidade por ultrapassagem do prazo de reclamação e impropriedade do meio processual

Os atos objeto de pronúncia do Tribunal Arbitral são o indeferimento da reclamação graciosa nº ...2025..., e mediatamente o ato de autoliquidação de IRC referente ao período de tributação de 2021 resultante da entrega da declaração de IRC entregue em 30 de maio de 2022.

A Requerente apresentou reclamação graciosa da autoliquidação de IRC referente ao exercício fiscal de 2021, a 22 de maio de 2025, ou seja, decorridos mais de dois anos após a entrega da declaração modelo 22 e emissão da autoliquidação.

Previamente, a 3 de outubro de 2023 entregou uma declaração Modelo 22 de substituição em que corrigiu um alegado erro (informático) auto detetado que conduziu a um erro no resultado líquido que deveria ter ascendido a €6.457.949,85 e não €8.503.900,58, declaração esta que foi considerada não liquidável por ter sido entregue após o termo do prazo de um ano previsto no artigo 122º nº 2 do Código do IRC.

A Requerente alega que a apresentação de reclamação graciosa em 22 de maio de 2025, ou seja após ter decorrido o prazo de dois anos previsto no artigo 131º nº 1 do CPPT, resulta de documento superveniente, em conformidade com o nº 4 do artigo 70º do CPPT, que dispõe que *“Em caso de documento ou sentença superveniente, bem como de qualquer outro facto que não tivesse sido possível invocar no prazo previsto no n.º 1, este conta-se a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o facto.”*.

A Requerida, por sua vez, considera que não estão reunidos os pressupostos para obtenção de uma decisão de mérito, e convoca o artigo 131º do CPPT, que refere o seguinte:

“1 - Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.

2 - (Revogado)

3 - *Quando estiver exclusivamente em causa matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, não há lugar à reclamação necessária prevista no n.º 1.*”

Argui que no caso vertente não está em causa exclusivamente matéria de direito, e tão pouco quaisquer orientações genéricas (circular ou instruções administrativas), sendo forçoso concluir que a autoliquidação *sub judice* deveria ter sido alvo de reclamação no prazo de 2 anos da sua apresentação.

E que estão excluídas do CAAD as pretensões relativas à ilegalidade de autoliquidações que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa [artigo 2/1-a) da Portaria 112-A/2011, de 22 de março], e que a autoliquidação de IRC *sub judice* foi submetida a 2022-05-30, ao passo que a reclamação graciosa foi deduzida a 2025-05-22-

Pelo que a “*reclamação graciosa necessária*” foi deduzida numa data em que, há muito, se havia esgotado o prazo de dois anos contados a partir da autoliquidação em crise.

E assim se encontrava consolidada na ordem jurídica a autoliquidação em apreço, não mais sendo possível a sua discussão na presente instância.

Vejamos,

Em causa está a interpretação do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Portaria 112-A/2011, de 22 de março, diploma que, em aplicação do artigo 4.º do RJAT, regulamenta o âmbito de

vinculação da administração tributária aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD. Nos termos dessa disposição, os serviços e organismos que integram a AT vinculam-se à jurisdição arbitral no tocante a qualquer dos tipos de pretensões identificadas o n.º 1 do artigo 2.º desse regime, com exceção das relativas à "declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT.

No caso de erro na autoliquidação, o artigo 131.º especifica que a impugnação judicial *"será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos a contar da apresentação da declaração"*.

Essa disposição, é clara ao tornar obrigatória a prévia impugnação administrativa do ato tributário como condição de acesso à via judicial.

Por outro lado, a obrigatoriedade da impugnação administrativa visa reavaliar a legalidade do ato contestado através de um procedimento de segundo grau. Desta forma, garante-se que a AT defina a sua posição final antes de o interessado recorrer aos tribunais

Face ao supra exposto não podemos deixar de concordar com a Requerida.

O que está em causa é o erro de autoliquidação autodescoberto pela Requerente e que a levou a entregar uma Declaração Modelo 22 de substituição em 3 de outubro de 2023 já com o reflexo desta realidade, ou seja, ainda dentro do prazo legal dos dois anos previsto no artigo 131º do CPPT.

É a Requerente que declara a deteção de um erro na autoliquidação e a apresentação de uma Declaração Modelo 22 de substituição em 3/10/2023.

Assim, a Requerente, podia e devia ter apresentado reclamação graciosa dentro do referido prazo de dois anos, pois tinha pleno conhecimento do erro na autoliquidação àquela data.

In casu, a Requerente, não utilizou o prazo dos dois anos, vindo posteriormente, numa tentativa de alargamento do prazo para prosseguir com o pedido de anulação da autoliquidação de IRC de 2021, invocar a existência de fato superveniente, que se prende com o processo de aprovação de contas referente ao exercício fiscal de 2021, e descrito nos fatos.

Por mero dever, sempre se dirá que os argumentos da Requerente que sustentam a existência de fato superveniente, unicamente suportados no fato do órgão de fiscalização da sociedade ser um órgão externo não poderiam de qualquer modo ser aceites.

O processo de aprovação de contas, inicia-se com a elaboração das contas, a sua fiscalização pelo Fiscal Único ou Conselho Fiscal, a disponibilização da informação aos acionistas para consulta, a deliberação em assembleia geral e o registo da prestação de contas (IES).

O Fiscal Único ou Conselho Fiscal são órgãos designados pela assembleia geral da sociedade nos termos do disposto nos artigos 262º e 413º do Código das Sociedades Comerciais (“CSC”), pelo que nesse pressuposto são órgão internos das sociedades.

A independência deste órgão em nada colide com o supra exposto, como alega a Requerente.

O artigo 50.º, n.º 1 do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (“EOROC”) estabelece a necessidade imperativa de salvaguarda da independência do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas relativamente aos membros executivos do órgão de administração da sociedade. Esta exigência de isenção encontra-se igualmente positivada no artigo 414.º-A do Código das Sociedades Comerciais (“CSC”), o qual consagra um regime taxativo de incompatibilidades e impedimentos que obsta à designação de sujeitos desprovidos de neutralidade material para os cargos de membro do conselho fiscal, fiscal único ou revisor.

Esta limitação estatutária e societária revela-se absolutamente compreensível, porquanto a ausência de uma independência efetiva subverteria a razão legis da própria existência de um órgão fiscalizador. Com efeito, a eficácia desta separação orgânica de poderes assenta na premissa de que a atividade de fiscalização e auditoria não consubstancia um mero formalismo burocrático, mas sim um verdadeiro contrapeso de controlo e de tutela da legalidade no âmbito da governação societária.

Por conseguinte, ao blindar normativamente o órgão de fiscalização contra as prerrogativas de influência da administração executiva, o legislador procurou garantir um maior grau de transparência e independência à Certificação Legal das Contas.

O supra exposto, e reitera-se, não colide com o fato de o Fiscal Único ou Conselho Fiscal ser um órgão interno da sociedade. É um órgão interno que deve agir de modo independente no exercício das suas funções.

A qualificação do Conselho Fiscal ou do Fiscal Único como órgão societário interno traduz apenas a sua inserção na orgânica corporativa da pessoa coletiva, mas não dita qualquer subordinação hierárquica ou funcional.

Assim a certificação legal das contas, e a deliberação de aprovação das contas são atos corporativos, praticados por órgãos da sociedade no exercício de competências internas de formação da vontade social, sem prejuízo também dos efeitos externos que a lei associa às contas aprovadas.

A jurisprudência que existe sobre o artigo 7º nº 4 do CPPT é unânime a referir que o artigo 70º nº 4 do CPPT tem natureza excecional e que visa acautelar situações limite de superveniência de elementos relevantes e só nesses casos relevando o alargamento do prazo regra.

Se assim não fosse, esta era uma das formas de permitir aos sujeitos passivos ultrapassar situações de incumprimento de prazos legais, pondo em causa a tutela da confiança jurídica.

De facto, a aceitar-se uma noção assim tão abrangente do conceito de “documento superveniente” poria em causa os prazos perentórios de instauração dos procedimentos

administrativos de segundo grau que ficariam totalmente na disponibilidade dos sujeitos passivos.

Vide a título de exemplo o Acórdão do TCAS no processo 96/13.5BESNT de 14/05/2026:

“I-Compete ao Reclamante o ónus de alegar e demonstrar tanto a superveniência do documento que fundamenta a reclamação como a impossibilidade de o invocar dentro do prazo normal.

II- O artigo 70º, nº 4, do CPPT tem natureza excecional e visa acautelar situações limite de superveniência de elementos relevantes da esfera jurídico-tributária do contribuinte, justificando, apenas nestes casos, o alargamento do prazo regra.

III – A declaração comprovativa do SIFIDE não constitui documento superveniente para efeitos do artigo 70º nº 4, do CPPT, porquanto o sujeito passivo podia invocar tal fato antes da autoliquidação ou, no limite, demonstrar que já havia requerido a declaração necessária ao cumprimento das obrigações acessórias.”.

Retomando,

É de concluir que a inobservância do prazo de dois anos estabelecido no artigo 131º do CPPT, quanto está em causa erro na autoliquidação de IRC viola a lei, não podendo em consequência permitir que os sujeitos passivos possam, quando assim o entendam, e após o decurso dos prazos legais litigar, sob pena de se preterirem os princípios constitucionais da segurança jurídica e da previsibilidade, consolidando-se, pelo decurso do prazo perentório, a estabilidade das relações tributárias.

Sendo de concluir conforme referido no processo 778/2023-T de 2 de maio de 2024 que:

“Nesse sentido aponta o acórdão do STA de 9 de novembro de 2022 (Processo n.º 087/22), onde se consigna, na situação paralela do artigo 132.º do CPPT, que a formulação de pedido de revisão oficiosa do acto tributário pode ter lugar relativamente a actos de retenção na fonte, independentemente de o contribuinte ter deduzido reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT, mas esta é necessária para efeitos de dedução de impugnação judicial. “

E ainda, a respeito da impugnação judicial, em que se coloca questão idêntica, o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 14 de outubro de 2020, processo n.º 0937/02.2BTLRS 0318/15, afirma o seguinte:

"Se a reclamação graciosa é intempestiva tudo se passa como se não tivesse sido apresentada, e o ato tributário (a liquidação) consolida-se na ordem jurídica. Logo, a concluir-se pela extemporaneidade da reclamação graciosa, a posterior impugnação judicial terá de improceder por inimpugnabilidade do ato e não por caducidade do direito de deduzir impugnação judicial (cf. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31/05/2017, recurso 01609/13)." .

Temos assim de acompanhar as conclusões da Requerida quando diz que *“dado que a reclamação graciosa foi apresentada intempestivamente, para efeito de poder ser considerado como correspondendo à impugnação administrativa a que se refere o artigo 131º/1 do CPPT, relativamente à autoliquidação, forçoso é concluir pela inimpugnabilidade deste ato tributário por falta de procedência de impugnação administrativa dentro do prazo legalmente previsto [artigo 2º/1-a) da Portaria 112-A/2011, de 22 de março.]”*.

Procede, por conseguinte, a exceção de inimpugnabilidade do acto de autoliquidação que constitui objeto do pedido arbitral e de impropriedade do meio processual.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil (artigo 608.º do CPC, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

C. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar improcedentes as exceções de incompetência material do tribunal relativamente ao indeferimento liminar da reclamação graciosa e de impropriedade do meio processual;
- b) Julgar procedente a exceção de inimpugnabilidade do ato de autoliquidação de IRC;
- c) Julgar prejudicado o conhecimento das restantes exceções;
- d) Absolver a Requerida da instância quanto ao pedido principal e ao pedido acessório de reembolso de imposto pago e juros indemnizatórios;
- e) Condenar a Requerente ao pagamento das custas arbitrais.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € **462.654,56**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

O valor da taxa de arbitragem é fixado em € **7.344,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e fica a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de agosto de 2026

O Árbitro Presidente,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(com declaração de voto)

O Árbitro Vogal

(Gustavo Gramaxo Rozeira)

(com declaração de voto)

O Árbitro Vogal

(Cidália Conceição)

Declaração de voto do Árbitro-Presidente Guilherme W. d'Oliveira Martins

Apresento declaração porque discordo totalmente com a procedência da exceção de inimpugnabilidade do ato de autoliquidação de IRC.

No entender da Administração Tributária, existe incompetência material e consequente inidoneidade do meio processual utilizado pelas Requerentes na medida em que o objeto imediato destes autos é uma decisão de rejeição liminar (e não de indeferimento expresso) do pedido de revisão oficiosa. Refere ainda que a Requerida não conheceu do mérito da reclamação, o mesmo é dizer não analisou, sequer, a pretensa ilegalidade da autoliquidação de IRC, concluindo que logo, fica prejudicado o conhecimento do mérito do pedido principal – anulação parcial do ato tributário de autoliquidação acima melhor identificado – formulado pela Reclamante no seu requerimento inicial».

Não podemos concordar.

De facto, a Administração Tributária pronunciou-se expressamente sobre a conformidade do atos tributários – in casu, autoliquidações de imposto. Assim, da primeira conclusão – inexistência de erro - extraiu a segunda conclusão – a de que teria sido ultrapassado o prazo legal do pedido.

Portanto, em termos lógicos é certo e seguro que a AT não se limitou a rejeitar o pedido do requerente por este ter excedido um prazo.

Significa isto que, continua a Requerente, que a Administração Tributária foi além da apreciação meramente formal dos pressupostos de admissibilidade do pedido de revisão oficiosa, tendo igualmente apreciado a legalidade dos atos tributários na sua origem.

Ora, como resulta da jurisprudência dos tribunais superiores, sempre que a Administração Tributária, em sede de procedimento tributário, se pronuncie (ainda que parcamente) sobre a legalidade dos atos tributários, independentemente da designação formal que atribua à sua decisão – i.e., ao ato administrativo em matéria tributária por si emitido –, o meio de reação adequado será a impugnação judicial (ou o pedido de pronúncia arbitral) e não a ação administrativa – cfr. a título meramente exemplificativo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de maio de 2015, proferido no âmbito do processo n.º 01958/13, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de janeiro de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 01412/15, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de dezembro de 2019, proferido no âmbito do processo n.º 0959/12.5BEAVR e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de outubro de 2020, proferido no âmbito do processo n.º 0674/18.

É, assim, evidente, à luz da jurisprudência dos tribunais superiores, numa situação como a presente – em que foi apreciada em sede de revisão oficiosa, ainda que parcamente, a legalidade dos atos tributários, embora sob a capa de uma decisão de rejeição liminar –, a adequação do pedido de pronúncia arbitral, o que se invoca para os devidos efeitos legais.

Ainda que assim não se entendesse e se considerasse não ter a Autoridade Tributária emitido efetiva pronúncia sobre o mérito dos argumentos das Requerentes – o que se concebe por mera cautela de patrocínio, sem conceder –, resulta da jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo ser a impugnação judicial (e, por maioria de razão, o pedido de pronúncia arbitral) o meio adequado de reação perante a rejeição liminar de um meio gracioso no qual se peticione a anulação de um ato tributário – neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de novembro de 2020, proferido no âmbito do processo n.º

0608/13.4BEALM e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de janeiro de 2021, proferido no âmbito do processo n.º 0129/18.9BEAVR.

Os mesmos argumentos se aplicam à segunda e terceira exceções invocadas, quanto ao prazo, porque na verdade, estando em prazo para a revisão oficiosa, deveria a Autoridade Tributária, oficiosamente, ter convolado a reclamação graciosa em revisão oficiosa do ato tributário. Como lhe impõe a lei (Cfr. artº 52º do CPPT).

Neste mesmo sentido vai, igualmente, toda a linha jurisprudencial que o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a adotar, designadamente nos acórdãos proferidos em 7/10/2009, nos processos n.ºs 475/09 e 476/09, em 2/11/2011, no processo n.º 329/11 e em 14/12/2011, no processo 0366/11, em que se decidiu que a Administração Tributária tem o dever de convolar uma reclamação em procedimento de revisão oficiosa, ao abrigo do disposto no artigo 78.º da LGT.

Veja-se, por exemplo, o Acórdão do STA, de 14/12/2011, Proc. 0366/11, onde se sumariou:

“Sumário:

I - Apesar de não ter sido deduzida reclamação contra o acto de autoliquidação no prazo previsto no artigo 131.º do CPPT, o interessado podia ainda solicitar à administração tributária a revisão oficiosa do acto ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, vez que a lei ficciona que os erros da autoliquidação são imputáveis à administração e esta não pode demitir-se de tomar a iniciativa de revisão quando demandada para o efeito pelo interessado, estando mesmo obrigada a proceder à convalidação nesse meio procedimental quando conclui que a reclamação apresentada é intempestiva – artigo 52.º do CPPT.

II – (...)

III – (...).

IV - Considerando o poder-dever atribuído à administração tributária de proceder à convolação da reclamação em pedido de revisão do acto de autoliquidação, e considerando que na data em que é apresentado a reclamação ainda não se encontrava esgotado o prazo dentro do qual a revisão oficiosa podia ser pedida e ordenada, não podia o pedido de anulação do acto que a reclamante dirigiu à administração tributária ser indeferido por intempestividade.”

No mesmo sentido, vai o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no processo n.º 1349/10.0BELRS, de 23.03.2017:

(...)

“4. Recorde-se que nos casos previstos na norma de iniciativa oficiosa de revisão, podem os contribuintes provocar a revisão a levar a efeito pela A. Fiscal, visto se entender a revisão como um poder-dever, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a Fazenda Pública tem de observar na globalidade da sua atividade (artº.266, nº.2, da C.R.P., artº.55, da L.G.T.), impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei.”

Assim, em vez não levar em conta os dados declarados na declaração substitutiva de 25/11/2021 apresentada pela “B..., S.A.”, por considerar esta extemporânea, a AT deveria ter convolado, oficiosamente, a petição em revisão do ato tributário e ter, consequentemente anulado as liquidações ilegais reclamadas, de acordo com o juízo de ilegalidade que a AT delas fez, atentos os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade que a AT tem de observar na sua atividade, decorrentes dos artigos 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP) e 55.º da Lei Geral Tributária (LGT).”

Acrescente-se até na visão da Requerida, o Tribunal Arbitral deve julgar extinta a instância com fundamento em inimpugnabilidade das autoliquidações em crise, em virtude de as mesmas,

findo o prazo da reclamação graciosa, se terem já consolidado na ordem jurídica, o que também determina a caducidade do direito de ação, uma vez que os Requerentes apresentaram o presente pedido de pronúncia arbitral na sequência do indeferimento do pedido de revisão das liquidações.

E tal conclusão apoia-se, mais uma vez, no facto de não ter havido, no entendimento da Requerida, erro imputável aos Serviços, razão pela qual o pedido de revisão oficiosa foi extemporâneo e, em consequência, caducou o direito de recorrer ao Tribunal Arbitral.

Todavia, e conforme se julgou na alínea anterior, saber se houve ou não erro imputável aos Serviços é, por si, uma questão de apreciação do mérito da causa, pelo que será apreciada pelo Tribunal no ponto seguinte.

Em face do exposto, não poderia senão concluir-se pela total improcedência, da exceção dilatória invocada pela Administração Tributária, atinente à inimpugnabilidade do ato de autoliquidação de IRC. Em consequência deveria ter sido apreciado o mérito da causa.

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

Declaração de voto. Voto vencido apenas quanto à alínea a) do dispositivo da presente Decisão Arbitral. Como sustento, entre várias outras decisões, na Decisão CAAD 25-08-2025 (P.º 84/2025-T), e para cuja fundamentação remeto mais detalhadamente brevitatis causa, o âmbito material da jurisdição arbitral tributária encontra-se disciplinado, em primeiro plano, no art. 2.º do RJAT, mas, como se pode inferir a partir do art. 4.º, n.º 1, deste diploma, esta jurisdição arbitral compreende-se dentro da modalidade da arbitragem voluntária pelo que a sua efetividade prática pressupõe uma manifestação, expressa ou tácita, de adesão por parte dos litigantes que a ela recorrem. No caso específico da AT essa manifestação tem de ser expressa e depende de portaria que estabeleça, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos (cit. art. 4.º, n.º 1, do RJAT). Ora, nos termos do art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, a jurisdição arbitral tributária apenas é materialmente competente para conhecer de litígios em que esteja em causa a declaração de ilegalidade e invalidação de atos de liquidação proferidos pelos órgãos e agentes da Autoridade Tributária e Aduaneira, sendo-lhe vedado [não por imposição legal, mas por força dos limites apostos à manifestação de adesão da AT à arbitragem voluntária em matéria fiscal na al. a) do referido art. 2.º da Portaria de Vinculação] conhecer da legalidade de atos de liquidação proferidos pelos próprios sujeitos passivos (autoliquidações) em relação aos quais não tenha sido suscitada a intervenção corretiva da AT por via da prévia instauração, de modo válido e tempestivo, de um procedimento de reclamação graciosa.

CAAD, d.s.

Gustavo Gramaxo Rozeira