

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 461/2025-T

Tema: IRC - Liquidação oficiosa - ónus da prova; presunção de veracidade das declarações do contribuinte.

SUMÁRIO

- I. A não apresentação da declaração de rendimentos Modelo 22 dentro do prazo legal determina que a AT, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, proceda à liquidação oficiosa de IRC e notifique o respetivo sujeito passivo pelo incumprimento das suas obrigações declarativas.
- II. A declaração de rendimentos Modelo 22 apresentada fora de prazo não beneficia da presunção de veracidade prevista no artigo 75.º, da LGT, pelo que a submissão tardia de tal declaração não conduz automaticamente à anulação da liquidação oficiosa de IRC, uma vez que os valores tardivamente declarados pelo sujeito passivo não se presumem verdadeiros apenas por terem sido apresentados.
- III. Não sendo aplicável a presunção de veracidade à declaração de rendimentos Modelo 22 tardivamente apresentada pelo sujeito passivo, vigora a regra geral relativa à repartição do ónus da prova, prevista no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, segundo o qual “*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”, em consonância com o artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil, que dispõe que “*àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado*”.
- IV. Para que uma liquidação oficiosa emitida ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC seja anulada, é imprescindível que o sujeito passivo, à luz do ónus da prova que sobre ele impende, ofereça prova idónea e credível de que a referida liquidação sofre do vício de excesso na quantificação da matéria coletável, não cabendo à AT a

realização de diligências probatórias complementares necessárias para que tal conclusão seja alcançada.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (presidente), José Alberto Pinheiro Pinto e Pedro Guerra Alves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 21 de julho de 2025, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A... UNIPESSOAL LDA., com o número único de matrícula e pessoa coletiva..., com sede na ..., n.º..., ...-... ... (“Requerente”), veio, em 9 de maio de 2025, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o RJAT, e dos artigos 99.º, alínea a), e 102.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) contra a liquidação oficiosa de IRC n.º 2024..., de 2024-05-17, referente ao ano de 2022, e respetivos juros, bem como contra a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada contra tal liquidação, da qual resultou o montante total a pagar pela Requerente de € 160.635,64, peticionando a declaração de ilegalidade e consequente anulação desses atos.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT” ou “Requerida”).

A Requerente fundamenta a sua pretensão, em síntese, nos seguintes termos:

a. A liquidação aqui objeto de impugnação arbitral, é uma liquidação oficiosa referente ao exercício de 2022, emitida nos termos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, por falta de entrega da respetiva declaração de rendimentos Modelo 22 dentro do prazo estipulado no artigo 120.º do mesmo Código.

b. Em resultado desta liquidação oficiosa, efetuada com base, não nos rendimentos reais ou declarados, mas sim a partir dos elementos de que, supostamente, a AT dispunha, foi apurada, num primeiro momento, uma matéria coletável de € 9.331.389,75 e um valor de IRC a pagar e respetivos juros compensatórios, no valor total de € 1.997.602,55.

c. Em primeiro lugar, de referir que a Requerente se viu impedida de apresentar, no prazo legal, a sua declaração de rendimentos Modelo 22 relativa ao ano de 2022, por força de uma situação de emergência, de natureza pessoal que afetou a sua gerência, conjugada com uma total falta de recursos financeiros, o que não permitiu que a Requerente procedesse ao encerramento das contas do exercício, no prazo legal.

d. Ultrapassadas as referidas dificuldades, procedeu-se ao encerramento das contas e à entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 em falta, acompanhada da correspondente reclamação graciosa.

e. A declaração de rendimentos Modelo 22 do exercício de 2022, apresentada dentro do prazo da reclamação, foi registada no sistema informático da AT com a identificação 2022-... (...).

f. Na declaração de rendimentos Modelo 22 apresentada com base na contabilidade da Requerente, foram devidamente declarados os seguintes valores:

- Resultado líquido do exercício = € 176.682,41 (campo 701 Q07).
- Total de rendimentos do período = € 8.682.613,42 (campo 410 Q11).
- Volume de negócios = € 8.682.613,42 (campo 411 Q11).
- Lucro tributável = € 226.957,59 (campo 302 Q09).
- Coleta total = € 46.661,09 (campo 378 Q10).
- Tributações autónomas = € 209,73 (campo 365 Q10).
- IRC a pagar = € 50.275,18 (campo 367 Q10).

g. Assim, da entrega da referida declaração de rendimentos Modelo 22, resultou uma autoliquidação no valor de € 50.275,18, o qual foi pago em 31/10/2024 (Cfr. Doc. 2).

h. Esta declaração de rendimentos Modelo 22 referente ao exercício de 2022 da Requerente, teve por base, rigorosamente, todos os elementos da sua contabilidade organizada nos termos da lei.

i. Foi também apresentada a respetiva IES, em 04/11/2024, com o n.º de identificação:.... .

j. Para comprovação de todos os valores declarados, a Requerente juntou à reclamação , a seguinte documentação contabilística, devidamente assinada e autenticada pelo contabilista certificado: balancete, balanço, demonstração de resultados, todas as faturas comprovativas dos custos deduzidos e os documentos bancários dos correspondentes fluxos financeiros.

k. A AT entendeu não só não aceitar os valores constantes da declaração de rendimentos Modelo 22, como também nem, sequer, solicitar quaisquer outros elementos à Requerente. E, assim, decidiu, sem mais, indeferir a reclamação e manter a liquidação oficiosa, embora com outro coeficiente.

l. A AT manteve a liquidação oficiosa com base o regime simplificado de IRC, limitando-se a corrigir a sua fórmula inicial no sentido de aplicar, não o coeficiente de 0,75, mas sim o coeficiente de 0,35, em virtude da nova redação da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC.

m. A prova documental nos presentes autos comprova que, notificada da liquidação oficiosa, a Requerente: entregou a declaração de rendimentos Modelo 22 em falta, dentro do prazo da reclamação da liquidação oficiosa; deduziu reclamação da liquidação oficiosa, e apresentou à AT: a IES; balancete; balanço e demonstração de resultados por naturezas; toda a documentação contabilística comprovativa dos proveitos obtidos, os quais, aliás, constam do programa e-fatura no sistema informático da AT; todas as faturas comprovativas dos custos deduzidos; e todos os respetivos documentos bancários demonstrativos dos correspondentes fluxos financeiros.

n. Sendo que o conjunto da documentação apresentada permite confirmar a totalidade dos valores declarados.

- o. Perante esta factualidade, a liquidação oficiosa não poderá subsistir.
- p. Porque, precisamente, por ser oficiosa e provisória, ela deverá ser substituída, procedendo-se à liquidação de IRC de 2022 com base na própria declaração de rendimentos Modelo 22 do exercício, entretanto apresentada dentro do prazo da reclamação (no caso, com a identificação 2022-... (...)).
- q. Da qual resulta, aliás, uma matéria coletável superior à do exercício anterior, de 2021.
- r. Ou seja, mesmo depois de apresentada a declaração de rendimentos Modelo 22 e de a Requerente ter deduzido a reclamação graciosa e ter juntado a documentação contabilística apresentada, comprovativa dos valores declarados, a AT não aceitou a declaração de rendimentos Modelo 22 nem a documentação contabilística comprovativa dos valores declarados, mas também não procedeu a qualquer ação inspetiva para apuramento do lucro real e efetivo da Requerente.
- s. A Requerente ainda exerceu o seu direito de audição tendo, além do mais, juntado ao processo todas as faturas que emitiu durante o exercício de 2022, bem como os ficheiros com todos (sem exceção) os documentos comprovativos dos referidos valores contabilizados, com o custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (€ 8.373.505,04).
- t. E incluindo os respetivos documentos bancários demonstrativos dos correspondentes fluxos financeiros. O que tudo vem permitir confirmar os elementos e os valores declarados.
- u. O sujeito passivo também juntou, de novo, a demonstração de resultados por naturezas em 31/12/2022, devidamente assinada, que também já havia juntado com a reclamação graciosa, onde se verifica que o volume de vendas e serviços prestados em 2022 foi de € 8.682.613,42 e que o custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas foi de € 8.373.505,04.
- v. Por sua vez, os custos com fornecimentos e serviços externos (€ 79.740,15) e outros gastos operacionais (€ 2.410,64), são todos de origem nacional e estão evidenciados no E-

Fatura (tendo a Requerente ali manifestado a sua total disponibilidade para que todos os elementos documentais fossem prontamente remetidos pelo sujeito passivo, se tal fosse solicitado pela AT).

w. Sendo que o total de custos ascende a € 8.373.505,04 + € 79.740,15 + € 2.410,64 = € 8.455.655,83.

x. Deduzindo este valor de custos (€ 8.455.655,83) ao montante dos proveitos € 8.682.613,42, apura-se um lucro tributável de € 226.957,59 (campo 302 Q09 da declaração de rendimentos Modelo 22 apresentada). O que deu origem a uma autoliquidação no montante de € 50.275,18 (campo 367 Q10), o qual foi pago em 31/10/2024.

y. Assim, tendo sido agora comprovados, devidamente, os valores relevantes que foram contabilizados e declarados fiscalmente pelo sujeito passivo, dentro do prazo da reclamação graciosa deduzida, é esta a liquidação de IRC referente ao exercício de 2022 a que deve prevalecer sobre a liquidação oficiosa.

z. Como decorre do disposto no artigo 90.º, n.º 12, do CIRC, perante uma liquidação oficiosa, em que, posteriormente, o sujeito passivo entrega a declaração de rendimentos Modelo 22 em falta e procede à devida autoliquidação do IRC e, simultaneamente, deduz reclamação graciosa, acompanhada dos elementos contabilísticos de suporte, como é o caso presente, deve a AT substituir (corrigir) a liquidação oficiosa, de acordo com a declaração de rendimentos de rendimentos Modelo 22, entretanto entregue.

aa. A liquidação oficiosa só não poderia ser substituída pela declaração de rendimentos Modelo 22, nos casos em que a matéria coletável não tenha sido determinada com base na contabilidade ou que esta não cumpra o disposto no n.º 3 do artigo 17.º do CIRC. O que não é (nem sequer tal é invocado pela AT) o caso presente.

bb. Na verdade, até prova em contrário da AT, a contabilidade do sujeito passivo encontra-se devidamente organizada nos termos legais e foi com base nela e nas disposições supletivas e imperativas do CIRC, que foi apurada a matéria coletável que consta da declaração de rendimentos Modelo 22 do exercício 2022. A qual se encontra rigorosamente suportada nos já referidos elementos contabilísticos que se anexaram à reclamação graciosa.

cc. Termina a Requerente sustentando que a liquidação oficiosa de IRC aqui impugnada, bem como o respetivo despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente, enfermam de ilegalidade, por excesso na quantificação da matéria coletável, por erro nos pressupostos de facto e de direito, que constitui vício de violação de lei, por violação do disposto nos artigos 17.º, 23.º e 90.º, n.º 12, todos do CIRC, nos artigos 58.º e 63.º, ambos da LGT, e no artigo 104.º, n.º 2, da CRP, e, como tal, não podem manter-se na ordem jurídica.

dd. Nestes termos, deve a liquidação aqui impugnada ser anulada, na medida em que, sendo uma liquidação oficiosa e tendo sido já apresentada a declaração de rendimentos Modelo 22 em falta, deverão prevalecer os valores dela resultantes.

ee. Pelo que, tendo já sido pago o IRC autoliquidado, referente a 2022, no valor de € 50.275,18, deverá ser anulada a liquidação oficiosa de IRC n.º 2024 ..., de 2024-05-17, referente ao ano de 2022, no valor total de 1.997.602,55, uma vez que esta liquidação sofre do vício de excesso na quantificação da matéria coletável, como se demonstrou.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 12 de maio de 2025, e subsequentemente notificado à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou os ora signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 1 de julho de 2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 21 de julho de 2025, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.

A Requerida apresentou a sua resposta e juntou o processo administrativo (“PA”) em 30 de setembro de 2025, alegando, em síntese, o seguinte:

- a. A Requerente confessa – facto que a Requerida aceita para não mais ser retirado – que não procedeu atempadamente à entrega da respetiva declaração periódica de rendimentos, referente ao período de 2022.
- b. Atenta a mencionada omissão, a AT procedeu à emissão da competente liquidação oficiosa, nos termos e para os efeitos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC.
- c. Ainda antes da emissão da dita liquidação oficiosa, e porque a Requerente é subscritora do Via CTT nos termos e para os efeitos do artigo 19.º, n.º 12, do CIRC, foi alertada, através do aviso n.º ..., de que lhe foi enviado para o domicílio fiscal eletrónico a 19-12-2023 - considerando-se notificado em 06-01-2024 - para vir apresentar a declaração Modelo 22 em falta para o período de tributação de 2022.
- d. Decorrido o prazo notificado, a Requerente não submeteu a declaração de rendimentos Modelo 22.
- e. Por assim ser, a AT procedeu à submissão da declaração oficiosa identificada com o n.º ... 2023..., referente ao ano 2022, com base na totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontra determinada, neste caso com base na matéria coletável vigente respeitante ao período de tributação de 2021, no montante de € 9.331.389,75.
- f. Aquela matéria coletável foi igualmente apurada pela AT perante a falta reiterada de entrega pela ora Requerente, das declarações de rendimentos Modelo 22 desde 2020, nos termos do previsto no ponto 2 da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, que esteve na origem da emissão da liquidação oficiosa de IRC controvertida.
- g. No seguimento da omissão da entrega da declaração de rendimentos Modelo 22, a AT procedeu à emissão da liquidação oficiosa de IRC aqui em dissídio.
- h. Não se conformando com a liquidação oficiosa, a Requerente veio apresentar reclamação graciosa a 31-10-2024, juntando os seguintes elementos: a) liquidação

reclamada; b) comprovativo do pagamento da autoliquidação c) balancete, balanço e demonstração de resultados do exercício de 2022.

i. Não obstante o indeferimento parcial da reclamação, a AT verificou que a matéria coletável apurada na liquidação oficiosa de IRC reclamada não se encontrava em conformidade com a alteração legislativa ocorrida na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, efetuada através da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho.

j. Nesse seguimento, a AT promoveu a correção da liquidação oficiosa de IRC reclamada, passando a considerar, os valores constantes do E-fatura referentes a 2022 sendo calculado de acordo com a seguinte fórmula: (soma Faturas + soma Notas de Débito - soma Notas de Crédito) x 0,35.

k. Pela consulta ao E-Fatura, o valor das faturas emitidas em 2022 ascendia ao valor total de € 2.869.534,95 (inexistindo notas de débito e de crédito), pelo que, aplicando o coeficiente de 0,35, resultou numa matéria coletável corrigida de € 1.004.337,23, em vez do valor inicial de € 9.331.389,75.

l. Inconformada, a Requerente exerceu o respetivo direito de audição, reiterando que a declaração de rendimentos Modelo 22 entregue a 31-10-2024 se encontrava rigorosamente suportada nos elementos contabilísticos que havia anexado à reclamação graciosa.

m. A reclamação graciosa apresentada pela Requerente foi parcialmente deferida a 28-01-2025.

n. Concluindo, o fundamento que sustentou o deferimento parcial da reclamação graciosa, foi o facto de a Requerente não ter conseguido demonstrar o alegado excesso na liquidação efetuada pela AT da matéria tributável, sendo que é sobre o sujeito passivo que recai o ónus daquela prova conforme determinado, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT.

o. Desde logo, adianta-se que a Requerente não veio juntar aos presentes autos elementos probatórios além dos já entregues em sede de reclamação graciosa, os quais, como ficou demonstrado naquela sede, se mostram bastante insuficientes para comprovar a sua situação tributária.

p. Note-se que a submissão fora de prazo da declaração de rendimentos Modelo 22 por parte da Requerente, não pode ser entendida como a apresentação de declarações de rendimentos de substituição.

q. É que a mesma teria de ser apresentada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º, ambos do CIRC, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 120.º do mesmo diploma.

r. O que não foi, não sendo, por isso, subsumível ao disposto no n.º 5 do artigo 59.º do CPPT.

s. Conforme dito, a Requerente apenas juntou aos autos os seguintes elementos: balanço; demonstração de resultados; balancete acumulado - exercício de 2022, janeiro (2022) a dezembro (2022) - e cópias das faturas de fornecedores e respetivos documentos bancários comprovativos dos correspondentes fluxos financeiros.

t. Os elementos apresentados não são suficientes nem têm o mérito para que a AT logre confirmar o resultado líquido da empresa e consequentemente o resultado tributável.

u. O conjunto de cópias de faturas de aquisição de bens, não numeradas, relativamente às quais inexiste qualquer evidencia de terem sido relevadas contabilisticamente e de como o foram, não são suscetíveis de consubstanciar meios de prova idóneos de uma contabilidade que deve apresentar-se organizada nos termos da legislação aplicável para efeitos de subsequente apuramento do resultado tributável.

v. Para que fosse possível à AT proceder à apreciação integral e validação dos fundamentos alegados, seria necessário exibir todos os elementos que considere necessários, indispensáveis e suscetíveis de constituir prova cabal, designadamente: todos os extratos de conta corrente (incluindo as contas de terceiros e de apuramento de resultados); dos diários de lançamento; inventários de mercadorias (iniciais e finais relativamente 2022) embora inexplicavelmente pois estamos perante uma atividade comercial, não existem inventários iniciais e finais de mercadorias; bem como de cópia de todos os documentos de suporte justificativos dos lançamentos contabilísticos, tanto de aquisições de bens e serviços como de vendas de mercadorias, devidamente numerados de modo a poderem ser validados nos

respetivos extratos, conforme normativos contabilísticos aplicáveis (n.º 3 do artigo 17.º e n.º 2 do artigo 123.º do CIRC);

w. Só assim seria possível a verificação dos requisitos legais para aceitar a dedutibilidade fiscal prevista no CIRC.

x. A ausência de cópia de toda a documentação e de extratos de conta corrente, mormente e entre outras, das contas de rendimentos e de gastos, nos quais tais documentos devem ter sido registados, bem como extratos de apuramento de resultados, inviabiliza a realização de qualquer amostragem fiável que permita validar os registos contabilísticos (balanço, demonstração de resultados e balancete) apresentados pela Requerente.

y. A ausência destes elementos impede a adequada correlação entre lançamentos e os documentos de suporte, impossibilitando a verificação substancial dos dados declarados.

z. Por sua vez, a falta de entrega das faturas emitidas obsta à confirmação da veracidade do valor declarado como vendas e prestações de serviços no montante de € 8.682.613,42, valor esse, que alias se revela incongruente face ao montante declarado no sistema E-Fatura, que se cifra em € 2.869.534,95, bem como com o somatório das bases tributáveis declaradas em sede de IVA, no valor de € 2.869.534,95.

aa. Sem prejuízo ao antedito, e em paralelo ao supra alegado, verifica-se que nos documentos efetivamente entregues existem incongruências relevantes.

bb. Em particular, o valor dos inventários constantes do balanço de 2022 é nulo, sendo que, conforme consulta às IES dos anos anteriores (2021 e 2020), essa inexistência de inventário verifica-se de forma recorrente.

cc. Atendendo a que Requerente desenvolve a atividade de comércio por grosso não especializado (CAE 46900), seria expectável a existência de inventários compatíveis com este tipo de atividade.

dd. Contudo, a ausência sistemática de inventários no final do ano, conjugada com os elevados gastos declarados com custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, no montante de € 8.373.505,04, suscita dúvidas quanto à fiabilidade dos registos contabilísticos apresentados.

ee. Conclui-se, desta forma, que os elementos trazidos aos presentes autos não constituem prova suficiente que permita validar os valores da matéria coletável e do imposto declarados na declaração modelo 22, do exercício de 2022, apresentada extemporaneamente, por impossibilidade de verificar o alegado, ficando prejudicada qualquer análise e confirmação do resultado líquido e, consequentemente do resultado fiscal.

ff. E não se verificando qualquer ilegalidade, uma vez que a liquidação oficiosa foi efetuada de acordo com as normas legais vigentes, atenta a omissão de cumprimento da obrigação de apresentação de declaração de rendimentos Modelo 22, pela Requerente, no prazo legalmente previsto para o efeito.

gg. Ou seja, os elementos de prova trazidos aos autos são deficientes e muitos escassos, impossibilitando a comprovação e quantificação direta e exata das operações que efetivamente realizou, relevantes para determinação da matéria tributável em sede de IRC, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 17.º do CIRC.

hh. Face ao que, devem os atos tributários que vêm contestados ser mantidos intactos na ordem jurídica, com os consequentes daí advenientes, não sendo devidos qualquer montante a título de juros indemnizatórios.

ii. Termina a Requerida, peticionando que deverá ser proferida decisão que julgue improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por não provado, absolvendo-se a Requerida dos pedidos, com todas as consequências legais.

Em 15 de dezembro de 2025, foi realizada a reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, na qual foram ouvidas as testemunhas apresentadas pela Requerente. O Tribunal notificou a Requerente para que, no prazo de 5 dias, juntar o requerimento de junção de documentos aos autos que havia solicitado, concedendo à Requerida igual prazo para, caso assim entendesse, manifestar-se acerca do referido requerimento, contados a partir da notificação da junção do mesmo. As partes foram igualmente notificadas para apresentação das alegações escritas finais e o Tribunal comunicou a data provável para prolação da decisão arbitral, advertindo sobre a necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente pela Requerente até essa data (v. ata

que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD).

Em 30 de dezembro de 2025, a Requerente veio apresentar aos autos requerimento no qual juntava diversos documentos, designadamente extratos de conta, diários e a evolução dos seus resultados desde o início da sua atividade até ao último exercício encerrado.

O Tribunal considera que a limitação referente à apresentação de prova documental fora do prazo, ie, após a reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, não configura um princípio absoluto, permitindo a sua aceitação, desde que a admissão da prova não cause perturbação considerável da tramitação normal do processo, à luz do princípio da celeridade (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2, do RJAT). Nestes termos, o Tribunal admite a junção de prova documental adicional carreada para os autos pela Requerente por contribuir para a boa decisão da causa.

Em 13 de janeiro de 2026, a Requerente veio apresentar as suas alegações escritas e juntou aos autos o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar da legalidade de atos de liquidação de IRC, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e estão devidamente representadas.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT, contado da decisão expressa de deferimento parcial da reclamação graciosa deduzida, ocorrido em 7 de fevereiro de 2025, tendo a ação arbitral dado entrada em 9 de maio de 2025 (v. artigo 279.º, do Código Civil, por remissão dos artigos 20.º, n.º 1, do CPPT, e 3.º-A, do RJAT).

O processo não enferma de nulidades.

III. MATÉRIA DE FACTO

§3.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão da causa:

- A.** A Requerente é uma sociedade unipessoal constituída a 12-09-2019 e tem por objeto social: *“Representação de marcas. Produção, comercialização, importação e exportação de produtos alimentares de todo o tipo incluindo bebidas, cosméticos, produtos de grande consumo, bens e equipamentos industriais, equipamentos informáticos, materiais de construção. Prestação de serviços, nomeadamente serviços de representação e serviços logísticos. Consultoria para os negócios, gestão e marketing. Intermediação de negócios (comissionamento)”* (Facto não controvertido. Cfr. artigo 5.º da Resposta).
- B.** A Requerente é uma sociedade residente para efeitos fiscais em Portugal, sendo um sujeito passivo em sede de IRC obrigado à apresentação da declaração de rendimentos Modelo 22. (Cfr. PPA e PA).
- C.** A Requerente não procedeu à entrega da declaração periódica de rendimentos Modelo 22, referente ao período de 2022, dentro do prazo legal previsto para o efeito. (Cfr. PPA e PA).
- D.** A Requerente foi notificada pela AT para vir apresentar a declaração de rendimentos Modelo 22 em falta para o período de tributação de 2022, através do aviso n.º..., feito nos seguintes termos (Cfr. PA):

A...	UNIPESSOAL LDA

Aviso nº : Data de emissão : 2023-12-15 NIF Período : 2022

Assunto : Falta de entrega da declaração de rendimentos Modelo 22

Motivo Foi detetada a falta de entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), para o período acima indicado, prevista na al. b), do n.º 1, do art.º 117º do Código do IRC.

Como regularizar a falta Entregar a declaração em falta, no site do Portal das Finanças, em Negócios-Empresas > Serviços > IRC > Entregar declaração. Ainda que não tenha sido exercida qualquer atividade neste período ou tenha sido declarada a cessação de atividade para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), deve entregar esta declaração. Em qualquer destes casos, deve ser inscrito o valor "zero" nos campos de preenchimento obrigatório. Para efeitos de IRC, a cessação de atividade, por iniciativa do sujeito passivo, ocorre, em regra, na data do registo do encerramento da liquidação ou quando se verificar outra das situações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 5 do artigo 8.º do Código do IRC.

Prazo de entrega Tem 30 dias, contados continuamente após o 15º dia posterior ao registo da sua disponibilização na caixa postal eletrónica [n.º 9 do art.º 38º e n.º 10 do art.º 39º, ambos, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)].

Falta de entrega Caso não efetue a entrega da declaração no prazo acima referido, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) procede à emissão de uma liquidação oficiosa, nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 90.º do Código do IRC, a qual terá por base 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 0,35, ou, na sua falta, sobre o maior dos seguintes valores:
 • A totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada;
 • O valor anual da retribuição mínima mensal.

Quando a matéria coletável é determinada com base nos elementos de que a Administração Tributária e Aduaneira disponha, a mesma tem por base os valores constantes do E-fatura e é calculada de acordo com a seguinte fórmula: (soma Faturas + soma Notas de Débito - soma Notas de Crédito) x 0,35.

Benefícios de regularização dentro do prazo Caso entregue a declaração no prazo, tem direito à redução da coima, para 12,5% do montante mínimo [al. a) do n.º 1 do art.º 30.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)].

Obrigatoriedade de entrega A falta de entrega da declaração, pode gerar uma contraordenação prevista e sancionada nos termos do art.º 116º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

No caso de, entretanto, já ter sido regularizada a falta, queira considerar sem efeito esta comunicação.

Com os melhores cumprimentos.

A Diretora de Serviços,

E. Decorrido o prazo indicado no aviso acima referido, a Requerente não submeteu a declaração de rendimentos Modelo 22, referente ao ano de 2022, que se encontrava em falta. (Cfr. PA).

F. A AT procedeu à emissão da liquidação oficiosa de IRC, referente ao ano de 2022, nos termos e para os efeitos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC, com base na totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontrava determinada (respeitante ao período de tributação de 2021), no montante de € 9.331.389,75, tendo por referência os seguintes termos (Cfr. Doc. 1 do PPA e PA):

Nº	Descrição	Importâncias Liq. Anterior	PERÍODO		DATA ACERTO CONTAS	Nº LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
			2022	2024-05-20		2024	
1	Matéria coletável não isenta	€ 0,00				€ 9.331.389,75	
2	Matéria coletável-regime especial	€ 0,00				€ 0,00	
3	Coleta-regime geral-1ºescalão	€ 0,00				€ 0,00	
4	Coleta-regime geral-2ºescalão	€ 1.959.591,85				€ 1.959.591,84	
5	Coleta - outras taxas	€ 0,00				€ 0,00	
6	Coleta à taxa da R.A. Açores	€ 0,00				€ 0,00	
7	Coleta à taxa da R.A. Madeira	€ 0,00				€ 0,00	
8	Derrama estadual	€ 0,00				€ 0,00	
9	Coleta total $(3+4+5+6+7+8)$	€ 1.959.591,85				€ 1.959.591,84	
10	Dupla trib. jurídica internacional	€ 0,00				€ 0,00	
11	Dupla trib. económica internacional	€ 0,00				€ 0,00	
12	Benefícios fiscais	€ 0,00				€ 0,00	
13	AIMI	€ 0,00				€ 0,00	
14	Pagamento especial por conta	€ 0,00				€ 0,00	
15	Total das deduções $(10+11+12+13+14)$	€ 0,00				€ 0,00	
16	Resultado da liquidação	€ 0,00				€ 0,00	
17	Retenções na fonte	€ 0,00				€ 0,00	
18	Pagamentos por conta	€ 0,00				€ 0,00	
19	Pagamentos adicionais por conta	€ 0,00				€ 0,00	
20	IRC a pagar $(9-15+16-17-18-19)>0$	€ 1.959.591,85				€ 1.959.591,84	
21	IRC a recuperar $(9-15+16-17-18-19)<0$	€ 0,00				€ 0,00	
22	IRC de períodos anteriores	€ 0,00				€ 0,00	
23	Reposição de benefícios fiscais	€ 0,00				€ 0,00	
24	Derrama municipal	€ 0,00				€ 0,00	
25	Dupla trib. jurídica internacional-	€ 0,00				€ 0,00	
26	Tributações autónomas	€ 0,00				€ 0,00	
27	Juros compensatórios	€ 0,00				€ 38.010,71	
28	Juros indemnizatórios	€ 0,00				€ 0,00	
29	Juros de mora	€ 0,00				€ 0,00	
30	Total pagam. dif./frac.(art.º 83º CIRC)	€ 0,00				€ 0,00	
31	Pagamento de autoliquidação	€ 0,00				€ 0,00	

VALOR A PAGAR: € 1.997.602,55

NOTA DEMONSTRATIVA DA LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO

G. A Requerente entregou, em 31-10-2024, a declaração de rendimentos Modelo 22 em falta referente ao ano de 2022 e apresentou uma reclamação graciosa contra a liquidação oficiosa de IRC emitida pela AT. (Cfr. PA).

H. A declaração de rendimentos Modelo 22 do exercício de 2022 foi registada no sistema informático da AT com a identificação 2022-... (...). (Cfr. PA).

I. Na declaração de rendimentos Modelo 22 apresentada pela Requerente, com base na sua contabilidade, foram declarados os seguintes valores:

- Resultado líquido do exercício = € 176.682,41 (campo 701 Q07).
- Total de rendimentos do período = € 8.682.613,42 (campo 410 Q11).
- Volume de negócios = € 8.682.613,42 (campo 411 Q11).
- Lucro tributável = € 226.957,59 (campo 302 Q09).
- Coleta total = € 46.661,09 (campo 378 Q10).

- Tributações autónomas = € 209,73 (campo 365 Q10)
- IRC a pagar = € 50.275,18 (campo 367 Q10). (Cfr. Doc. 2 do PPA e PA).

J. Da declaração de rendimentos Modelo 22 apresentada pela Requerente, resultou uma autoliquidação de IRC no valor de € 50.275,18, o qual foi pago em 31/10/2024. (Cfr. Doc. 2 do PPA e PA).

K. A Requerente juntou à reclamação graciosa apresentada contra a liquidação oficiosa emitida pela AT, a seguinte documentação contabilística: balancete, balanço e demonstração de resultados referentes ao ano de 2022, todos emitidos pela empresa responsável pela elaboração da sua contabilidade. (Cfr. PA).

L. A AT, em sede de reclamação graciosa, não solicitou quaisquer outros elementos à Requerente. (Cfr. PA).

M. A AT notificou a Requerente para vir exercer o direito de audição e da proposta de deferimento parcial da reclamação graciosa, no sentido de alterar a matéria tributável para o montante de € 1.004.337,23, com o seguinte teor (Cfr. PA):

“V - ANÁLISE DO PEDIDO E PARECER

Analizada toda a documentação constante do processo e consultada a base de dados do sistema informático da AT, cumpre informar o seguinte:

1- A pretensão da reclamante prende-se com a anulação da liquidação emitida oficiosamente pelos Serviços, alegando ter, entretanto, submetido a declaração em falta e a IES, tendo apurado um lucro tributável de € 226.957,59.

2- Nos termos do n.º 1 do art.º 75.º da LGT “Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”.

3- Sucedе que, como resulta do anteriormente exposto, a declaração modelo 22 de IRC submetida pela reclamante em 31-10-2024 não se pode presumir verdadeira e de boa-fé, na medida em que não foi apresentada nos termos previstos na lei.

4 - Com efeito, os sujeitos passivos de IRC estão obrigados ao envio por transmissão electrónica de dados da declaração periódica de rendimentos modelo 22 a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), nos termos e prazos previstos no artigo 120.º deste diploma, o que, in casu, não se verificou.

5 - Posto isto, considerando o previsto no n.º 1 do art.º 74º da LGT, impende sobre a reclamante o ónus de provar os factos que alega, nomeadamente no que diz respeito ao apuramento do resultado fiscal incluído na declaração modelo 22 de IRC submetida, cuja validação pretende.

6 – Para efeitos de prova do alegado, a reclamante, juntou os documentos, a seguir discriminados, que considerou serem essenciais à comprovação do lucro/matéria coletável por si apurado:

- Liquidação reclamada;
- Comprovativo do pagamento da autoliquidação;
- Balancete, balanço e demonstração de resultados do exercício de 2022

7 - Não obstante, os referidos elementos não são suficientes para avaliar com rigor a verdadeira situação contabilístico-tributária da reclamante, dado que se verifica nestes autos a ausência de elementos de análise essenciais, tais como, os documentos comprovativos dos valores contabilizados, que conduzem ao apuramento dos resultados do exercício.

8 - Com efeito, não obstante a junção dos balancetes e demonstração de resultados, fica por demonstrar que os registos contabilísticos que conduziram à elaboração das peças contabilísticas onde vem apurado o resultado líquido apurado, obedecem às regras da normalização contabilística em vigor, traduzem operações reais tal como contabilizadas e estão apoiadas em documentos justificativos e suscetíveis de constituir prova (tendencialmente de origem externa à reclamante).

9- Acrescendo ainda a necessidade de verificar a conformação de tais registos contabilísticos à lei fiscal em ordem ao apuramento do resultado tributável.

10 – Sem prescindir, importa referir que a liquidação oficiosa visada considerou um lucro tributável /matéria tributável de € 9.331.389,75, a qual corresponde à matéria coletável determinada para o exercício de 2021.

11 – Com efeito, a al. b) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, na redação vigente até 27 de junho de 2022, previa o seguinte:

“I - A liquidação do IRC processa-se nos seguintes termos:

(...)

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”.

12 – Porém, a Lei n.º 12/2022, de 27 de junho, veio alterar a redação do normativo em referência nos seguintes termos:

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

“(...)

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 (...) 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:

- 1) (Revogado.)
- 2) A totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada;
- 3) O valor anual da retribuição mínima mensal.”

12 – Salienta-se que, quando a matéria coletável é determinada “com base nos elementos de que a Administração Tributária e Aduaneira disponha”, a mesma tem por base os valores constantes do E-fatura e é calculada de acordo com a seguinte fórmula: (soma Faturas + soma Notas de Débito - soma Notas de Crédito) x 0,35.

13 – Por consulta ao e-fatura, verifica-se que daí consta, com referência ao exercício em análise, faturas emitidas no valor total de € 2.869.534,95, pelo que, à luz da redação vigente do normativo em referência, a matéria coletável a considerar na liquidação oficiosa deveria antes ascender a € 1.004.337,23 [$\frac{€ 2.869.534,95 + 0,00 - 0,00}{0,35}$].

14- Por todo o exposto, afigura-se que a matéria coletável que serviu de base a liquidação oficiosa visada deverá ser alterada em conformidade para o montante de € 1.004.337,23.

15- Cumpre ainda referir que por não se verificarem, in casu, os pressupostos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios

VI – PROPOSTA DE DECISÃO

Face ao acima exposto e, salvo melhor entendimento, propõe-se o DEFERIMENTO PARCIAL do pedido, de acordo com os fundamentos da presente informação, no sentido de alterar a matéria tributável para o montante de € 1.004.337,23.

Deste modo, deve ser alterado o campo 752 – Outros Acréscimos, do quadro 07 da Modelo 22 para o montante de € 1.004.337,23, conforme discriminação a apresentar no quadro 12: Período C752-Q07 2022 € 1.004.337,23

Assim, dever-se-á proceder à notificação do sujeito passivo para, querendo, se pronunciar sobre o presente projeto de decisão da revisão oficiosa, nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT.” .

N. A Requerente exerceu o seu direito de audição, tendo juntado ao processo, nomeadamente, os documentos comprovativos dos valores contabilizados (demonstração de resultados, extratos contabilísticos, faturas) e os respetivos documentos bancários demonstrativos dos correspondentes fluxos financeiros (Cfr. PA).

O. A reclamação graciosa apresentada pela Requerente foi parcialmente deferida em 28-01-2025, da qual resultou que a liquidação oficiosa passou a ter por base uma matéria coletável de € 1.004.337,23, a que corresponde o IRC de € 210.910,82. (Cfr. PA).

P. Para fundamentar o deferimento parcial da reclamação graciosa, a AT manteve os fundamentos já anteriormente mencionados, acrescentando ainda os seguintes, que se transcrevem de seguida (Cfr. Doc. 2 do PPA e PA):

VII-AUDIÇÃO PRÉVIA

1- Atendendo aos fundamentos de facto e de direito constantes do projeto de decisão, foi exarado, em 25-11-2024, despacho no sentido do deferimento parcial do pedido, pelo Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, pcr delegação, relativamente à liquidação ofíciosa de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2024 ..., no valor de € 1.997.602,55 (inclui juros compensatórios no valor de € 38.010,71), referente ao exercício de 2022, o qual foi notificado à reclamante pelo ofício n.º ..., de 27-11-2024, expedido através do registo CTT, RH ...PT, da mesma data, para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição prévia, previsto na ai. b) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT

2- Considerando o estatuído no art.º 39.º do CPPT, quanto à perfeição das notificações, a notificação considera-se efetuada em 02-12-2024, pelo que, o termo do prazo para exercer tal direito ocorreria em 17-12-2024.

3-A reclamante veio exercer o direito de audição prévia em 16-12-2024, (entrada GPS” 2024...I_DA”), portanto, dentro do prazo legal para o efeito.

4- No exercício do direito de audição, a reclamante vem alegar, em síntese, o seguinte:

5- Argumenta que a informação prestada nos autos está correta quando diz que a liquidação foi incorretamente calculada com base em um coeficiente de 0,75, quando deveria ter sido 0,35, conforme a nova lei nº 12/2022.

6- Além disso, a empresa alega que a Autoridade Tributária não possui todos os elementos necessários para aplicar o regime simplificado, pelo que a liquidação ofíciosa respeitante ao ano seguinte (2022) deveria ter tido por base, não as regras do regime simplificado nem os valores constantes do E-fatura, mas sim a totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo (2021), onde a matéria coletável foi de 215.433,38 euros.

7- A empresa também apresentou a declaração Mod. 22 dentro do prazo da reclamação, com uma matéria coletável de 226.957,59 euros, e pagou o IRC autoliquidado de 50.275,18 euros.

8- A empresa solicita que a liquidação oficiosa seja anulada e que prevaleçam os valores da declaração Mod. 22 apresentada

9- A reclamante refere que, a contabilidade do sujeito passivo encontra-se devidamente organizada nos termos legais e foi com base nela e nas disposições supletivas e imperativas do Código do IRC, que foi apurada a matéria coletável que consta da declaração mod. 22 do exercício 2022.

3- A modelo 22 encontra-se rigorosamente suportada nos elementos contabilísticos que a reclamante anexou à reclamação graciosa, tendo juntado os ficheiros com todos os documentos comprovativos dos referidos valores contabilizados, com o custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (8.373.505,04), incluindo os respetivos documentos bancários demonstrativos dos correspondentes fluxos financeiros, permitindo confirmar os elementos e os valores declarados.

11- O sujeito passivo vem também juntar, de novo, a Demonstração de Resultados por Naturezas em 3 1/12/2022, devidamente assinada, onde se verifica que o volume de vendas e serviços prestados em 2002 foi de € 8.682.613,42, e que o custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas foi de (8.373.505,04).

VIII — ANÁLISE E PARECER

1- A reclamante alega que, a Autoridade Tributária não possui todos os elementos necessários para aplicar o regime simplificado, pelo que a liquidação oficiosa deveria ter tido por base a totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo (2021), onde a matéria coletável foi de 215.433,38 euros.

2- Neste sentido, cumpre referir que, de acordo com o artº 90º do CIRC, é claro e cristalino que, na dita de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação 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.

3- Com efeito os montantes declarados pelos contribuintes, na aplicação e-fatura, consideram-se verdadeiros, sendo que são estes os montantes usados para o apuramento da matéria coletável, pelo que, não tem razão a reclamante quando refere que a Autoridade Tributária não possui todos os elementos necessários para aplicar o regime simplificado.

4- Assim, de acordo com os montantes declarados pelos contribuintes, a matéria coletável tem por base os valores constantes do E-fatura e é calculada de acordo com a seguinte fórmula: (soma Faturas + soma Notas de Débito - soma Notas de Crédito) x 0,35.

6- Através do presente procedimento de reclamação graciosa, a reclamante vem peticionar a retificação da liquidação oficiosa controvertida, de acordo com os valores apurados na declaração modelo 22 de IRC, entretanto, submetida.

7- Nesta Declaração, o sujeito passivo mencionou ter efetuado um total de vendas e serviços prestados no montante de € 8.682.613,42, valor coincidente com o montante declarado na IES, no entanto este valor não é coincidente com o montante declarado no E-Fatura e com o somatório das bases tributáveis em sede de IVA (campos 5, 3, 8 e 9) da Declaração periódica de IVA referente ao ano de 2022, (€ 2.869.613,42).

8- Dos gastos incorridos, assumiram particular importância o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC), no valor de € 8.373.505,04, os quais encontram-se comprovados por cópia das faturas emitidas incluindo os respetivos documentos bancários demonstrativos dos correspondentes fluxos financeiros, bem como o valor referente a Fornecimentos e Serviços Externos de € 79.740,15.

9- No entanto, salienta-se que as respetivas faturas, não se encontram ordenadas, e de acordo com os n.ºs 2 e 3 do artº 123º do OIRO, todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário e, as operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos. (...)

14- Os valores referentes aos rendimentos não se encontram comprovados e não foi junto ao processo o os extratos de conta dos rendimentos.

15- *Com efeito, não se consegue verificar se os montantes de rendimentos estão em consonância com o Balancete analítico, bem como, com o evidenciado na Demonstração de resultados.*

16- *No projeto de decisão elaborado concluiu-se pelo deferimento parcial do pedido, em virtude de a reclamante não ter junto aos autos elementos suficientes para confirmar os valores incluídos nas declarações cuja validação pretende.*

17- *A reclamante juntou aos autos os documentos identificados supra, referindo que os mesmos além de se considerarem como verdadeiros e de boa fé, são suficientes para verificar o apuramento do lucro tributável.*

18- *Apesar de terem sido apresentados alguns elementos, para além de se verificar algumas incongruências, estes não são suficientes para avaliar com rigor a verdadeira situação contabilístico-tributária da reclamante, dado que se verifica nestes autos a ausência de elementos de análise essenciais, tais como, extratos de conta dos rendimentos, (sendo que todos os documentos devem estar datados e numerados cronologicamente), os quais conduzem ao apuramento dos resultados do exercício evidenciados na declaração de rendimentos apresentada.*

19- *Assim, os elementos juntos aos autos pela reclamante não se mostram suficientes para confirmar os valores incluídos na declaração Modelo 22.*

20- *Realça-se ainda que, como não foram exibidos os documentos suprarreferidos, não se consegue verificar que contas foram movimentadas a partir dos documentos de suporte, com o intuito de efetuar a respetiva confirmação nos balancetes analíticos, bem como na declaração modelo 22 apresentada.*

21- *Mais, a Autoridade Tributária não se pode substituir à reclamante na elaboração das suas peças contabilísticas e consequente determinação do seu resultado fiscal, sendo uma obrigação da própria, a comprovação e quantificação direta e exata de todas as operações que efetivamente realizou, para determinação da matéria tributável em sede de IRC, nos termos da al. b) do n.º 3 do art.º 17.º do CIRC.*

22- *Nesta sequência, cumpre frisar que, de acordo com o n.º 1 do artigo 74.º da LGT, “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”, e, para além de todas as operações estarem*

sujeitas a registo contabilístico, devem estes registo estar suportados pelos respetivos e adequados documentos justificativos que atestem a situação que lhes deu origem, quer seja esta uma decisão da gestão ou acontecimento extra gestão, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário, de acordo com a alínea a) do n.º 2 do artigo 123.º do Código do IRC.

23- Em conclusão, após análise dos elementos supra indicados, apresentados em direito de audição, constata-se que a ora reclamante não exibiu elementos suficientes, que permitam verificar e validar, que todos os montantes apurados são de valor inferior aos valores calculados oficiosamente pela administração tributária.

24- Neste sentido, não pode a pretensão da reclamante ser considerada, dada a falta de elementos contabilístico-fiscais, que corroborem os valores declarados na declaração de rendimentos modelo 22 apresentada pela reclamante fora de prazo, e que simultaneamente nos permite avaliar a verdadeira capacidade tributária da sociedade reclamante.

25- Cumpre ainda referir que por não se verificarem, in casu, os pressupostos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.”.

Q. A Requerente, no ano de 2022, registou rendimentos no montante de € 8.682.613,42, custos com mercadorias vendidas e matérias consumidas de € 8.373.505,04, custos com fornecimentos e serviços externos de € 79.740,15, outros gastos operacionais de € 2.410,64, tendo incorrido em custos totais de € 8.455.655,83. (Cfr. Doc 3 a 6 do PPA e PA).

R. Uma vez que a atividade da Requerente consiste em receber encomendas de clientes, fazer essas encomendas a fornecedores e tais encomendas são enviadas diretamente do fornecedor para o cliente, sem que as mesmas passem pelas instalações da Requerente, a mesma não tem a necessidade de manter inventários (Cfr. depoimento da testemunha B...).

S. Inconformada com a liquidação oficiosa de IRC e juros compensatórios acima identificado e com a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa intentada contra aquele ato, a Requerente apresentou no CAAD, em 9 de maio de 2025, o pedido de

constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral. (Cfr. registo de entrada no SGP do CAAD).

§3.2. Factos não provados

Não se consideram não provados quaisquer factos relevantes para o conhecimento da causa.

§3.3. Fundamentação da matéria de facto

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT), em especial os documentos juntos pela Requerente, nomeadamente o documento n.º 3 (balancete, balanço e demonstração de resultados do exercício de 2022) e os documentos n.ºs 4 a 6 (todas as faturas comprovativas dos custos deduzidos e os documentos bancários dos correspondentes fluxos financeiros de 2022), o PA junto pela Requerida aos autos, e ainda tendo presente a ausência de contestação especificada pelas partes. Os documentos adicionais entregues pela Requerente em 30 de dezembro de 2025, nomeadamente extratos de conta, diários e a evolução dos resultados desde o início de atividade até ao último exercício encerrado serviram apenas para corroborar e sedimentar a convicção do Tribunal.

Em relação à prova testemunhal, importa salientar o contributo trazido pelo depoimento da testemunha B..., a qual trabalha no escritório de contabilidade que declarou prestar auxílio na elaboração da contabilidade da Requerente desde 2020 ou 2021. Relativamente ao ano de 2022, declarou que a declaração de rendimentos em 2022 não foi submetida dentro do prazo,

devido ao facto de a Requerente não dispor de trabalhadores, apenas o seu gerente, e de este ter disponibilizado a documentação tardivamente. Referiu ainda que, do seu conhecimento, esse atraso no envio da documentação para elaborar a contabilidade da Requerente se deveu a motivos pessoais. Esclareceu que a atividade da Requerente não mantém *stock* porque a mesma não opera dessa forma, dado que sua atividade consiste em receber encomendas do seu cliente (o Governo angolano), em fazer essa encomenda diretamente a um fornecedor, o qual, por sua vez, envia a encomenda diretamente para o cliente, sem que a mesma passe pelas instalações da Requerente. Por último, referiu que a contabilidade foi efetuada com base nas faturas e que do seu conhecimento estas correspondem à verdade, e que todo o capital que entrou nas contas bancárias consta da declaração Modelo 22.

No tocante ao depoimento da testemunha C..., é sócia-gerente da sociedade de contabilidade responsável pela contabilidade da Requerente. No âmbito de sua atuação na empresa, exerce funções de gestão de clientes, não realizando, nem tendo realizado, a contabilidade da Requerente. Conforme é do seu conhecimento, a Requerente é uma empresa de *trading* que mantém negócios com Angola. Ademais, informou que o outro sócio da mencionada sociedade é seu irmão, que também detém a posição de sócio-gerente na Requerente. Ressalta-se que o depoimento prestado não contribuiu para a comprovação de factos relevantes à decisão.

Cumpre salientar que somente quanto a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º, do Código Civil), é que não domina, na apreciação da prova produzida, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

Tendo em consideração a posição das partes e a matéria de facto dada como assente, a questão central submetida à apreciação nestes autos — relativamente à qual ambas as partes reconhecem não ser aplicável a presunção de veracidade da declaração de IRC apresentada pela Requerente, prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT — consiste em apurar se a Requerente logrou cumprir o ónus da prova que sobre si impende, demonstrando os rendimentos e os gastos constantes da declaração de rendimentos de IRC submetida após a emissão da liquidação oficiosa pela AT.

Cumpre, igualmente, analisar a questão levantada pela Requerente referente à possível violação, por parte da AT, do princípio do inquisitório, ao não ter promovido a recolha ou solicitado a obtenção de documentação e prova adicional no âmbito da reclamação graciosa.

Conforme resulta dos factos provados, a Requerente não apresentou tempestivamente a declaração de rendimentos Modelo 22, em sede de IRC, referente ao ano de 2022.

Ora, a não apresentação da declaração de rendimentos Modelo 22 no prazo legal determinou que a AT tivesse notificado a Requerente, primeiramente, em relação ao incumprimento desta obrigação declarativa e, seguidamente, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, procedesse à liquidação oficiosa do IRC. Essa liquidação oficiosa considerava, inicialmente, que o montante da matéria coletável ascendia a € 9.331.389,75.

Posteriormente, com a apresentação tardia da declaração de rendimentos Modelo 22 referente ao ano de 2022, por parte da Requerente, bem com a reclamação graciosa intentada por esta contra aquela liquidação oficiosa, veio a AT, no âmbito deste procedimento tributário, corrigir o montante da matéria coletável para € 1.004.337,23 (por via da alteração do coeficiente considerado para o respetivo cálculo), resultando na alteração do montante total de imposto a pagar de € 1.997.602,55 para € 215.001,90.

Tendo presente o acima exposto, cumpre referir que a declaração apresentada pela Requerente (e.g., declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC, referente ao ano de 2022) fora do prazo legal não goza da presunção de veracidade e boa-fé contida n.º 1 do artigo 75.º da LGT (cf. artigo 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT), sendo, portanto, objeto de livre apreciação.

Isso mesmo é, de resto, confirmado pelos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 03-02-2021, no processo n.º 0416/09.7BECBR e de 04-05-2016, no processo n.º 0415/15, e no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13-10-2022, no processo n.º 1968/12.0 BELRS).

Por conseguinte, a submissão tardia daquela declaração não conduz automaticamente à anulação da liquidação oficiosa de IRC promovida pela AT, na parte correspondente à diferença apurada, pois os valores declarados pela Requerente não se presumem verdadeiros apenas em virtude de terem sido apresentados.

Para que uma liquidação oficiosa emitida ao abrigo da alínea b) do artigo 90.º do CIRC seja anulada, é imprescindível que o sujeito passivo, à luz do ónus da prova que sobre ele impende, ofereça prova idónea e credível, em sede de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, ou processo arbitral, demonstrando que a referida liquidação sofre do vício de excesso na quantificação. A simples apresentação de uma declaração de rendimentos posterior (que não beneficia, conforme acima referido, da presunção de veracidade prevista no n.º 1 do artigo 75.º da LGT), bem como a mera invocação de uma eventual violação pela AT dos princípios do inquisitório ou da tributação das empresas com base no rendimento real, não são suficientes para o efeito.

Aplica-se, portanto, a regra geral sobre a distribuição do ónus da prova, conforme estipulado pelo artigo 74.º, n.º 1, da LGT, segundo o qual “*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”. Tal disposição está alinhada com o artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil, que determina que “*àquele que invocar um direito incumbe a prova dos factos constitutivos do direito alegado*”, sendo tal princípio aplicável ao presente caso.

Assim, cabe à Requerente o ónus de demonstrar a verificação dos pressupostos legais legitimadores da sua atuação, devendo provar os factos que alega, em especial aqueles constantes na declaração de rendimentos Modelo 22 apresentada tardivamente, a fim de viabilizar a anulação da liquidação oficiosa de IRC previamente emitida pela AT e vigente.

Nesse contexto, merece destaque a orientação do Supremo Tribunal Administrativo, constante do Acórdão proferido em 03-02-2021, no processo n.º 0416/09.7BECBR, segundo a qual:

“(...) efectuada oficiosamente uma liquidação, esta só poderá ser anulada, nomeadamente por inexistência de facto tributário ou excesso de liquidação se o contribuinte reclamar ou impugnar tal liquidação e demonstrando que “in casu” não existiu facto tributário ou se verificou excesso de liquidação.

Tal significa que a simples apresentação tardia de uma declaração de rendimentos da qual vem a resultar inexistência de imposto ou imposto diverso do anteriormente liquidado não anula automaticamente a anterior liquidação (...), pois que, a ser assim, bastaria um contribuinte não apresentar a sua declaração de rendimentos em tempo e depois apresentava uma declaração de rendimentos em que não declarasse rendimentos e a liquidação oficiosa ficaria pura e simplesmente anulada.”.

A este respeito, acrescenta o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05-12-2018, no processo n.º 0220/11.2BEVIS 0286/18, que *“as declarações a que alude a Recorrente apenas poderão ser valoradas pela AT, desde que acompanhadas por outra documentação e meios probatórios que permitam ajuizar sobre a veracidade e aderência à realidade dos dados ali inscritos”.*

Nestes moldes, é importante realçar, que o legislador não previu um regime de prova especificamente aplicável à situação em questão, nomeadamente qual o tipo de prova (documental ou testemunhal), necessária para suportar uma declaração de rendimentos submetida fora do prazo. Assim, conforme a jurisprudência já enunciada, deve-se seguir as normas gerais previstas, designadamente nos artigos 72.º e seguintes, da LGT, cabendo ao sujeito passivo apresentar prova capaz de afastar os elementos considerados na liquidação oficiosa, a qual será livremente valorada e confirmada pela AT em sede administrativa. Isso mesmo resulta do já referido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05-12-2018, no processo n.º 0220/11.2BEVIS 0286/18.

A Requerente apresentou, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa (e, posteriormente, igualmente nestes autos), o balancete, o balanço e a demonstração de resultados do exercício de 2022, elaborados pelo seu contabilista, bem como todos os documentos comprovativos dos valores contabilizados, nomeadamente no que tange ao custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas, e os respetivos documentos bancários demonstrativos dos correspondentes fluxos financeiros. Foram ainda juntos aos presentes autos os extratos de conta, diários e a evolução dos resultados da Requerente desde o início de atividade até ao último exercício encerrado, com vista a comprovar a veracidade dos elementos declarados por aquela na declaração de rendimentos Modelo 22 submetida em 31 de outubro de 2024, por referência ao ano de 2022.

No que se refere à valoração das provas apresentadas, adota o Tribunal, de forma criteriosa, o entendimento firmado nas decisões arbitrais proferidas em 11-07-2023, no processo n.º 307/2022-T, e em 06-11-2024, no processo n.º 762/2024-T, nas quais se concluiu que os sujeitos passivos respetivos não haviam apresentado prova minimamente suficiente para sustentar a sua pretensão. Nesses autos, os sujeitos passivos aí requerentes não apresentaram documentação contabilística e de suporte e outros meios de prova que permitissem aos tribunais respetivos aferir da veracidade e conformidade dos dados constantes das declarações de rendimentos Modelo 22 que aqueles apresentaram tardivamente.

Diferentemente dos casos analisados naquelas decisões arbitrais, a Requerente apresentou, nestes autos, elementos probatórios idóneos, credíveis e relevantes para a adequada decisão da causa, designadamente as demonstrações financeiras (balancete, o balanço e a demonstração de resultados do exercício de 2022) elaboradas pelo contabilista certificado, bem como os necessários e relevantes documentos com relevância contabilística e financeira que lhe dão suporte. Ademais, a prova testemunhal produzida nestes autos foi apta a esclarecer questões com relevância contabilística (e fiscal), nomeadamente o motivo pelo qual a Requerente não possui inventários registados contabilisticamente.

A partir da análise dessa documentação apresentada pela Requerente, o Tribunal considera que foram devidamente comprovados os rendimentos e gastos apurados por aquela relativos ao ano de 2022.

Verifica-se, assim, que a Requerente cumpriu com o ónus da prova que lhe competia, logrando demonstrar os rendimentos e gastos relevantes por si declarados na declaração de rendimentos Modelo 22, referente ao ano de 2022, entregue a 31 de outubro de 2024.

Como tal, conclui-se pela existência de um erro de excesso na quantificação da matéria coletável constante da liquidação oficiosa da autoria da AT, do qual resulta que este ato tributário não poderá subsistir na ordem jurídica, por violação do princípio constitucionalmente consagrado no artigo 104.º, n.º 2, da CRP, da tributação das empresas de acordo com o seu rendimento real, o qual tem tradução em diversas normas do CIRC previstas, nomeadamente, nos seus artigos 1.º, 3.º e 17.º. A circunstância de o artigo 90.º, n.º 12, do CIRC, admitir a possibilidade de uma liquidação oficiosa promovida pela AT poder ser corrigida, “*anulando-se as diferenças apuradas*”, constitui uma evidência adicional de que aquele princípio constitucional deve, também aqui, ser tido em consideração na determinação do imposto que, legal e efetivamente, deve incidir sobre os rendimentos auferidos pelas empresas.

Já no que se refere à possível violação, por parte da AT, do princípio do inquisitório, por não ter promovido, no âmbito do procedimento da reclamação graciosa, a recolha ou solicitado à Requerente a obtenção de documentação e prova adicional, vejamos se assiste razão a esta.

Considerando o citado Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05-12-2018, processo n.º 0220/11.2BEVIS 0286/18, aí se diz que não incumbe à AT realizar diligências instrutórias ou inspetivas destinadas a demonstrar factos cuja prova caberia ao próprio sujeito passivo. Ou seja, não obstante o dever da AT de considerar e valorar todos os elementos apresentados pelos sujeitos passivos, bem como todos os elementos que tem em seu poder, na procura da verdade fiscal, nos casos em que o ónus da prova de um eventual excesso da matéria tributável considerada na liquidação oficiosa contestada recai sobre o sujeito passivo, se este não fornecer à AT elementos probatórios tidos como idóneos e credíveis para a verificação da sua real situação contabilística e tributária, não incorre este ente público numa violação do princípio do inquisitório ao não promover, no âmbito da reclamação graciosa, a recolha ou solicitação desses elementos de probatórios.

No caso presente nestes autos, a AT, ao analisar os elementos de prova apresentados pela Requerente, concluiu, no âmbito da reclamação graciosa (conclusão reiterada no âmbito dos

presentes autos), que havia incongruências entre a documentação fornecida pela Requerente e as informações disponíveis nos seus sistemas (e.g., rendimentos declarados pela Requerente serem superiores aos evidenciados no E-Fatura ou falta de ordenação das faturas que lhe disponibilizadas por esta). Diante disso, optou por não solicitar documentação adicional nem realizar outras diligências, sem que daí decorra uma violação do princípio do inquisitório.

Tão somente as incongruências alegadas pela AT no decurso do procedimento tributário de reclamação graciosa, conforme já mencionado, atribuem a esta o ónus de as identificar e comprovar, o que não ocorreu nos presentes autos. Não foram apresentados ou identificados pela AT elementos nos autos que permitam concluir que a documentação apresentada pela Requerente, elaborada pelo seu contabilista, não corresponde à verdade. Aliás, analisado o PA e, em particular, a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, constata-se que a AT concluiu que os valores constantes da declaração de rendimentos Modelo 22 apresentada (ainda que fora do prazo) pela Requerente eram coincidentes com os montantes declarados na IES no que respeita a “*vendas e serviços prestados*” (sendo aqueles, superiores, aliás, aos que constavam no E-Fatura, pelo que a Requerente “deu a tributar” rendimentos superiores àqueles que a AT consideraria, caso esta se limitasse a relevar o E-Fatura) e que os gastos, com “*particular importância*”, referentes ao “*custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC)*”, bem como a “*Fornecimentos e Serviços Externos*” encontravam-se “*comprovados por cópias das faturas emitidas incluindo os respetivos documentos bancários demonstrativos dos correspondentes fluxos financeiros*”. Conclusões essas alcançadas pela AT que reforçam a convicção do Tribunal de que foram devidamente comprovados pela Requerente os rendimentos por si auferidos, bem como os gastos por si incorridos, relativos ao ano de 2022.

Face ao exposto e às invocadas normas legais aplicáveis, a liquidação de IRC contestada padece de um vício de excesso de quantificação de rendimentos auferidos pela Requerente naquele ano, impondo-se a sua anulação, bem como a anulação da decisão de deferimento parcial (na parte contestada) da reclamação graciosa, com as demais consequências legais.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, declarar a ilegalidade e a anulação da liquidação de IRC n.º 2024..., de 2024-05-17, referente ao ano de 2022, e respetivos juros impugnada, bem como, em consequência, declarar a ilegalidade e a anulação da decisão proferida pela AT de deferimento parcial da reclamação graciosa (na parte contestada) apresentada contra aquele ato tributário; e
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 160.635,64, indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida.

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3 672,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, atendendo à procedência do pedido.

Registe e notifique-se.

Lisboa, 16 de janeiro de 2026

Os Árbitros,

Carla Castelo Trindade

Árbitra Presidente,

José Alberto Pinheiro Pinto,

Árbitro Adjunto,

Pedro Guerra Alves

Árbitro Adjunto, Relator