

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 472/2025-T**

**Tema:** IRC | Liquidação oficiosa | Apresentação tardia da declaração Modelo n.º 22  
| Procedimento de Revisão Oficiosa.

## **Sumário**

Nos casos em que o sujeito passivo não apresenta, atempadamente, a declaração de rendimentos, e sem prejuízo do poder-dever que a AT tem de promover a liquidação oficiosa, é dever da AT averiguar, face aos elementos que lhe hajam sido facultados, a real situação do sujeito passivo e, se for o caso, promover a liquidação adicional ou anular a liquidação oficiosa.

## **Decisão Arbitral**

### **I. Relatório**

1. A... LDA.<sup>1</sup>, NIF..., com sede na Rua ... n.º..., ..., ...-.... Lisboa, doravante Requerente, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 2.º e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), e apresentar pedido de pronúncia arbitral (doravante, “PPA”) para que seja apreciada a legalidade da liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante, “IRC”), referente ao ano de 2020, que deu origem à nota de liquidação com o n.º 2022..., no valor total a pagar de 44.862,16 € bem como da decisão de indeferimento (tácito) do pedido de revisão oficiosa deduzido contra aquele ato.
2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “AT”).
3. Em 15-05-2025, o pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e, subsequentemente, notificado à Requerida.

---

<sup>1</sup> Por lapso, que se corrige, no pedido de pronúncia arbitral a Requerente é identificada como S.A..

4. A árbitra designada pelo Conselho Deontológico do CAAD aceitou a designação.
5. Em 03-07-2025, o Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 11.º, n.º 7 do RJAT.
6. Decorrido o prazo previsto no artigo 13.º, n.º 1 do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 22-07-2025.
7. A AT apresentou resposta na qual suscitou a exceção de incompetência do tribunal arbitral tributário e, por impugnação, defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.
8. Em 30-09-2025, a AT juntou aos autos o processo administrativo.
9. Em 09-10-2025, a Requerente respondeu à exceção invocada pela Requerida.
10. Por despacho de 05-01-2026 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas.

## II. Posição das Partes

11. A Requerente veio deduzir pedido de constituição de tribunal arbitral para apreciar a legalidade da liquidação oficiosa de IRC n.º 2022..., referente ao ano de 2020, com o valor total a pagar de 44.862,16 €, bem como do indeferimento (tácito) do pedido de revisão oficiosa deduzido contra aquele ato. Para tanto alega, em síntese, que:
  - A Requerente não procedeu, dentro do prazo legalmente previsto, à liquidação do IRC referente ao exercício de 2020.
  - A Requerente justifica a não entrega dentro do prazo legal da mencionada declaração com fundamento em circunstâncias pessoais e familiares do sócio e da gerente.
  - Em 23/11/2022, a Requerente apresentou a declaração Modelo n.º 22, de IRC.
  - A Requerente deduziu procedimento de revisão oficiosa em que requereu a revisão da liquidação oficiosa de IRC de 2020 e respetivos juros compensatórios. O pedido de revisão oficiosa foi acompanhado de documentação contabilística da Requerente, incluindo balancetes analíticos, demonstrações financeiras e extratos de conta-corrente, comprovativo da declaração IES, bem como de documentos de suporte à sua contabilidade.

- A AT não proferiu qualquer decisão relativamente ao pedido de revisão oficiosa deduzido contra aquele ato.

Entende a Requerente que a liquidação oficiosa promovida pela AT é ilegal por violação do princípio da decisão, por falta de fundamentação, violação do direito à audição prévia e violação do princípio da tributação pelo rendimento real e, consequentemente, deve ser anulada.

Conclui, assim, peticionando a anulação da liquidação de IRC n.º 2022..., relativa ao ano de 2020, bem como a respetiva liquidação de juros compensatórios, no montante total a pagar de 44.862,16 €, bem como do ato de segundo grau, que também impugna.

**12.** A Requerida, pela sua parte, opõe-se à pretensão da Requerente, tendo, igualmente, invocado a exceção de incompetência material do tribunal arbitral.

No que respeita à incompetência material do tribunal arbitral, a Requerida sustenta que o pedido de pronuncia arbitral tem por objeto a liquidação oficiosa de IRC, referente ao exercício de 2020, a qual assenta na aplicação de métodos indiretos, ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, alínea *b*), ponto 2 do CIRC, cuja apreciação de legalidade é da competência exclusiva dos tribunais judiciais, por se encontrar fora do âmbito da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria 287/2019, de 3 de setembro (Portaria de Vinculação), nos termos do artigo 2.º, alínea *b*).

No mais, a Requerida sustenta que a liquidação oficiosa foi desencadeada perante a não entrega, no prazo legal, da declaração Modelo n.º 22 de IRC, no âmbito dos necessários procedimentos prévios. Assim sendo, refuta que haja sido preterido o direito de audição prévia ou se verifique a violação do dever de fundamentação. Rejeita, também, a alegada violação do princípio da tributação pelo rendimento real, invocada pela Requerente. Conclui, assim, que a liquidação oficiosa não enferma de vícios que coloquem em causa a

sua legalidade, é a Requerente não demonstrou que a liquidação de IRC contestada não tenha correspondência com a realidade.

Conclui pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

**13.** Por requerimento de 09/10/2025, a Requerente pronunciou-se quanto à exceção de incompetência absoluta suscitada pela Requerida, exercendo, deste modo, o contraditório, tendo concluído pela improcedência da exceção suscitada.

### **III. Matéria de facto**

**14.** Com relevância para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica à atividade de mediação imobiliária (cf. admitido pelas partes).
- B.** A Requerente está enquadrada no regime normal de IRC e tem contabilidade organizada (cf. admitido pelas partes).
- C.** A Requerente não apresentou, no prazo legal, declaração de IRC, Modelo n.º 22, referente ao exercício de 2020 (cf. admitido pelas partes).
- D.** A Requerente não apresentou, no prazo legal, a IES, referente ao exercício de 2020 (cf. admitido pelas partes).
- E.** A AT, com data de 16-11-2021, com referência ao ano de 2020, emitiu o Aviso n.º..., que tinha como assunto “IRC – DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22”, do qual consta o seguinte:

*“No sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira não se encontra registada a vossa declaração de rendimentos Modelo 22 do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), relativa ao período de 2020, cujo termo do prazo de entrega ocorreu em 2021-05-31 (com exceção dos sujeitos passivos com períodos especiais de tributação).”*

*Sendo obrigatória a apresentação anual da referida declaração, o não cumprimento desta obrigação, para além de sancionada como contraordenação, nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), implica a emissão de uma liquidação oficiosa, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC (CIRC), a qual tem por base o maior dos seguintes valores:*

- *A matéria coletável determinada, com base nos elementos de que a Administração Tributária e Aduaneira disponha, de acordo com as regras do regime simplificado, com aplicação do coeficiente de 0,75;*
- *A totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada;*
- *O valor anual da retribuição mínima mensal.*

*Esta liquidação oficiosa fica, no entanto, prejudicada se, no prazo de 15 dias, vier a ser apresentada a declaração em falta, a qual deve ser obrigatoriamente enviada por transmissão eletrónica de dados, no Portal das Finanças ([www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)).*

*Relembro que, 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.*

*Assim, a apresentação da declaração de rendimentos é obrigatória, ainda que não tenha sido exercida qualquer atividade no respetivo período ou mesmo que tenha sido declarada a cessação de atividade para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Em qualquer destes casos, deve ser inscrito o valor "zero" nos campos de preenchimento obrigatório.*

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

*(cf. documento n.º 1 junto com a resposta).*

- F.** O já identificado Aviso n.º ... foi notificado à Requerente, *ViaCTT*, em 18 de novembro de 2021, considerando-se a mesma notificada em 06 de dezembro de 2021 (cf. processo administrativo e documento n.º 1 junto com a resposta).
- G.** Subsequentemente, a AT procedeu à liquidação oficiosa de IRC e demonstração da liquidação de juros, que deu origem à liquidação n.º 2022..., referente ao exercício de 2020, no valor total a pagar de 44.862,16€, sendo o valor de imposto (IRC) a pagar no montante de 44.212,90€ e o montante de 649,26€ correspondente a juros compensatórios (cf. documento n.º 2 junto com a resposta).
- H.** Da mencionada liquidação de IRC resultou um lucro tributável apurado no montante de 210.537,67 €.
- I.** Da mencionada declaração consta ainda o seguinte:

*Fica notificado(a) para, até à data limite indicada, efetuar o pagamento da importância apurada proveniente da liquidação oficiosa de IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos, efetuada nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, por falta de entrega da declaração de rendimentos, conforme nota demonstrativa junta.*

*A presente notificação considera-se efetuada no décimo quinto (15.º) dia posterior ao primeiro dia útil seguinte ao registo da sua disponibilização.*

*Pode reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137.º do CIRC e 70.º e 102.º do CPPT.*

*Não sendo efetuado o pagamento no prazo estabelecido, há lugar a procedimento executivo.*

- J.** A liquidação oficiosa foi notificada à Requerente (cf. documento n.º 2 junto com a resposta).
- K.** Em 23/11/2022, a Requerente procedeu à entrega da declaração de IRC, Modelo n.º 22, referente ao exercício de 2020, correspondente à declaração identificada com o n.º ...-..., na qual foi apurado um prejuízo fiscal de 133.887,73 € (Documento n.º 1 junto com o PPA e processo administrativo).
- L.** Em 23/11/2022, a Requerente submeteu a Declaração IES/DA, correspondente à declaração identificada com o n.º ... (cf. processo administrativo).
- M.** A declaração de IRC, Modelo n.º 22, referente ao ano de 2020, correspondente à declaração identificada com o n.º ... permanece em situação “*Não Liquidável*” (admitido pelas partes).
- N.** Em 30/12/2024, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa contra a declaração oficiosa de IRC promovida pela AT, que foi autuada com o n.º ...2024... (cf. documento n.º 1 junto com o PPA e processo administrativo).
- O.** O pedido de revisão oficiosa encontra-se acompanhado pelos documentos contabilísticos da Requerente e respetivos documentos de suporte (cf. processo administrativo).
- P.** A AT não proferiu qualquer decisão sobre o pedido de revisão oficiosa formulado pela Requerente.
- Q.** Em 13 de maio de 2025, a Requerente apresentou pedido de constituição do Tribunal Arbitral (cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

#### **FACTOS NÃO PROVADOS E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

- 15.** Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base na análise crítica da prova produzida, designadamente, nos documentos que acompanharam as peças processuais das partes, bem como no processo administrativo junto pela AT, conforme referido nas alíneas do probatório, bem como na posição expressa pelas partes nos seus articulados.

**16.** Quanto ao mais alegado não incluído nos factos acima considerados como provados e não provados, não foram os mesmos considerados por conterem matéria conclusiva ou de direito e por se considerarem irrelevantes para a decisão da presente ação.

Todas as vicissitudes invocadas pela Requerente (cf. artigos 29 a 53 do pedido de pronúncia arbitral) que respeitam à esfera familiar e privada dos sócios e gerentes e que não têm impacto no contexto dos presentes autos podem quando muito ser encaradas do ponto de vista humano. Mas, na realidade, do ponto de vista jurídico, afiguram-se *irrelevantes* para os autos, tanto mais que algumas dessas circunstâncias familiares e pessoais estão, temporalmente, desfasados do período temporal em causa nos autos.

#### **IV. Matéria de Direito**

No caso em apreço, a questão fundamental a decidir consiste em saber se a liquidação oficiosa impugnada deve ou não ser anulada.

Prefigura-se que, antes de mais, incumbe prioritariamente ao tribunal pronunciar-se sobre a exceção de incompetência do tribunal arbitral suscitada, por constituir uma exceção dilatória que, a ser procedente, implicaria a absolvição da Requerida da instância, nos termos do artigo 576.º, n.º 1 e 2 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea *e*) do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e do artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a*) e *e*) do RJAT.

##### **Da exceção de incompetência do tribunal arbitral**

17. A incompetência é a insusceptibilidade de um tribunal apreciar certa causa por força da falta de verificação dos critérios determinativos da competência que não lhe concedem a medida de jurisdição suficiente para essa apreciação.
18. Importa ter em consideração que a presente ação, tal como configurada pela Requerente, visa a apreciação da legalidade da liquidação (oficiosa), de IRC, referente ao exercício de 2020, efetuada ao abrigo do disposto no artigo 90.º, n.º 1, alínea b), ponto 2 do CIRC: determinação oficiosa da matéria coletável, com base na “*totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada*” (*in casu*, com base na matéria coletável do ano de 2018).
19. A Requerida alega que o tribunal arbitral é incompetente para apreciar o pedido porquanto, na sua ótica, o método aplicado pela AT para desencadear a liquidação (oficiosa) do IRC consta do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), ponto 2, o qual “*consustancia tributação através da aplicação de métodos indiretos*”.

Tratando-se de um caso de tributação através da aplicação de métodos indiretos, os tribunais arbitrais careceriam de competência para apreciar o litígio por força do disposto no artigo 2.º, alínea b) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (designada por “*Portaria de Vinculação*”) que determina que a AT não se encontra vinculada à jurisdição dos tribunais arbitrais quanto a pretensões “*relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos com recurso a métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão*” (conforme decisões proferidas nos processos n.ºs 15/2021-T e 108/2023-T).

No entendimento da Requerida, a AT não se encontra vinculada à jurisdição arbitral relativamente a atos de determinação da matéria coletável por métodos indiretos, o que determina a incompetência material absoluta do tribunal arbitral para apreciar a legalidade da liquidação em causa, com a consequente absolvição da instância, nos termos do artigo 4.º, n.º 1 da RJAT e artigo 2.º, alínea b) da Portaria de Vinculação.

**20.** Impõe-se, assim, aferir se este tribunal arbitral tributário é materialmente competente para decidir o presente litígio em que está em causa, como já vimos, a apreciação da legalidade da liquidação (oficiosa) de IRC n.º 2022 ... (ano de 2020), efetuada ao abrigo do disposto no artigo 90.º, n.º 1, alínea *b*), ponto 2 do CIRC.

**21.** O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, disciplina, de acordo com o disposto no artigo 1.º, a arbitragem como meio de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

**22.** A competência dos tribunais arbitrais, em matéria tributária, encontra-se prevista no artigo 2.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que dispõe nos seguintes termos:

*“Artigo 2.º*

*Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável*

*1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

*a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*  
*b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dé origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;*  
*(...)”.*

**23.** Por seu turno, a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, vincula a Requerida à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das pretensões mencionadas nas alíneas *a*) a *c*) do artigo 2.º da mencionada Portaria.

**24.** Ao abrigo da alínea *b*) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação, a AT não se encontra vinculada à jurisdição dos tribunais arbitrais relativamente a:

*“Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;”.*

**25.** A competência, como medida de jurisdição atribuída a cada tribunal para conhecer de determinada questão a ele submetida, e enquanto pressuposto processual, determina-se pelos termos em que a ação é proposta, isto é, pelo pedido e causa de pedir.

**26.** Ora, atenta a pretensão que o Requerente reclama nos autos, ou seja, pedido de apreciação da legalidade da liquidação de IRC, referente ao exercício de 2020, efetuada ao abrigo do disposto no artigo 90.º, n.º 1, alínea *b*), ponto 2 do CIRC, i.e., com base na “totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada”, facilmente se constata que os tribunais arbitrais são competentes para dirimir o presente litígio.

**27.** Com efeito, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea *a*) do RJAT, os tribunais arbitrais têm competência para apreciar as pretensões que se prendem com a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta.

Pode afirmar-se que o âmbito de competência dos tribunais arbitrais tributários derivou, quanto a esta alínea, do artigo 97.º, n.º 1, alínea *a*) do CPPT.

A liquidação dos impostos é um ato administrativo levado a cabo pela administração tributária que, como se sabe, pode assumir, entre outras, a forma de autoliquidação pelos sujeitos passivos ou pode derivar de uma liquidação da iniciativa da administração tributária.

Ora, a pretensão da Requerente tem por objeto um ato de liquidação oficiosa efetuado pela administração tributária que ocorreu por falta de impulso do sujeito passivo.

No caso, ocorreu uma liquidação oficiosa porquanto a Requerente, estando legalmente obrigada a promover a autoliquidação do IRC, não o fez, abrindo assim o caminho para uma liquidação da iniciativa da administração tributária nos termos no artigo 90.º, n.º 1, alínea *b*) do CIRC.

Assim sendo, verifica-se que, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea *a*) do RJAT, é suscetível de apreciação pelos tribunais arbitrais a apreciação da legalidade dos atos de liquidação administrativa, neles se incluindo os atos de liquidação oficiosa efetuado nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea *b*) do CIRC.

**28.** Todavia, a competência dos tribunais arbitrais determinada pelo do artigo 2.º, n.º 1, alínea *a*) do RJAT encontra-se, nos termos do artigo 4.º daquele diploma, condicionada pela vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais, que veio a ser concretizada com a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, a qual veio elencar as pretensões que podem ser submetidas aos tribunais arbitrais.

Importa, assim, ter presente as limitações previstas na Portaria de Vinculação, em especial – e para a matéria que interessa ao caso – o disposto no artigo 2.º, alínea *b*) - *“Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão”*.

O procedimento de revisão a que alude este normativo encontra-se previsto no artigo 92.º da LGT e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação. Havendo acordo, o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada. Na falta de acordo, a Autoridade Tributária e Aduaneira decide de acordo com o seu prudente juízo. Nestes casos, o ato de liquidação do imposto é a consequência direta da decisão do procedimento de revisão, que constitui seu

fundamento e que está excluída da jurisdição dos tribunais arbitrais (neste sentido, decisão proferida no Processo n.º 15/2021-T, de 24/09/2021).

Ao abrigo do disposto no artigo 2.º, alínea *b*) da Portaria de Vinculação ficam excluídos da arbitragem tributária os atos tributários de liquidação que materializam a decisão do procedimento de revisão, previsto no artigo 91.º e 92.º da LGT (cf. decisões arbitrais n.ºs 17/2012-T, de 14 de maio de 2012; 52/2012-T, de 22 de outubro de 2012; 70/2012-T, de 31 de outubro de 2012; 175/2013-T, de 16 de janeiro de 2013; 310/2014-T, de 26 de novembro de 2014; 324/2016-T, de 27 de fevereiro de 2017; 359/2017-T, de 17 de dezembro de 2017; 544/2018-T, de 7 de julho de 2019 e 112/2020, de 20 de janeiro de 2021) ou, numa interpretação mais restrita, que colhe respaldo em algumas decisões do CAAD, apenas ficam excluídos da arbitragem tributária os mecanismos de fixação da matéria tributável previstos no artigo 90.º da LGT, no âmbito da decisão do procedimento de revisão a que se referem os artigos 91.º a 94.º da LGT, regime este cuja finalidade entendem ter sido apenas a de impedir que a jurisdição arbitral passasse a constituir um meio de resolução de litígios alternativo ao procedimento de revisão, mantendo-se, desta forma, a impugnabilidade arbitral do ato (definitivo) de liquidação.

Contrariamente ao que sustenta a Requerida, a exclusão prevista no artigo 2.º, alínea *b*) do Portaria de Vinculação não abrange as pretensões que, como ocorre no caso dos autos, têm por objeto a apreciação da legalidade de atos de liquidação oficiosa de IRC efetuadas ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, alínea *b*) do CIRC, por não se tratar de um caso de fixação da matéria tributável por métodos indiretos, no âmbito de um procedimento de revisão previsto no artigo 92.º da LGT.

**29.** A competência dos tribunais arbitrais é reconhecida em várias decisões do CAAD que consideraram os tribunais arbitrais competentes para dirimir pretensões idênticas àquelas que se colocam nestes autos (cf. decisão proferida nos processos 78/2002-T<sup>2</sup>).

---

<sup>2</sup> Em sentido contrário, decisão proferida no Processo 489/2925, de 24 de novembro de 2025.

**30.** Ora, conforme precedentes decisões dos tribunais arbitrais tributários que funcionam no CAAD, os tribunais arbitrais tributários são competentes para apreciar a legalidade de atos de liquidação oficiosa de IRC efetuados ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, alínea *b*) do CIRC (cf., a título meramente exemplificativo, decisão proferida no processo n.º 785/2023-T, de 16-09-2024).

**31.** Tanto basta para concluir, pelos fundamentos expostos, que, no caso autos, em que se discute a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRC, os tribunais arbitrais tributários são competentes, em razão da matéria, por força do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea *a*) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, conjugado com o disposto no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, na redação dada pela Portaria n.º 287/2019, de 03/09, para apreciar a pretensão da Requerente.

**32.** Improcede, assim, a exceção de incompetência material suscitada pela Requerida.

**33.** O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

O Tribunal é competente.

Não havendo circunstâncias que obstem à decisão da causa, cumpre apreciar e decidir.

### **Do mérito do pedido de pronúncia arbitral**

**34.** Em causa nos presentes autos encontra-se a apreciação de legalidade do ato de liquidação oficiosa de IRC, referente ao exercício de 2020, que assentou na falta de entrega da declaração anual de rendimentos da Requerente, mais concretamente na falta de apresentação da declaração Modelo n.º 22, referente ao exercício de 2020.

A questão trazida não é nova, tanto na jurisprudência dos tribunais arbitrais, como na jurisprudência dos tribunais judiciais. Com efeito, não são raros os casos em que a administração tributária se vê confrontada com o poder-dever de promover liquidações oficiais de impostos, tanto em sede de IRS, como em sede de IRC, por falta de entrega das respetivas declarações fiscais, pelos sujeitos passivos, no prazo legal.

Como resulta da matéria de facto, a Requerente não apresentou a declaração de rendimentos, Modelo n.º 22, do IRC, referente ao exercício de 2020, dentro do prazo legal. Perante a omissão de uma obrigação que incumbia à Requerente e que a mesma não supriu, a AT desencadeou o procedimento para a respetiva liquidação que deu origem à liquidação oficiosa em causa nos autos. A Requerente veio, posteriormente, submeter a respetiva declaração de rendimentos a qual ficou registada, no sistema da AT, na situação “não liquidável”. Mais tarde, veio a Requerente apresentar, ao abrigo do disposto no artigo 78.º da LGT, pedido de revisão oficiosa contra a mesma, juntando a respetiva documentação contabilística e diversos documentos de suporte.

35. A liquidação, *stricto sensu*, é um ato que representa o culminar do procedimento administrativo de liquidação tributária, disciplinado nos artigos 59.º a 64.º do CPPT.
36. No caso do IRC, a liquidação assume a forma de autoliquidação pelos sujeitos passivos. No caso de sujeitos passivos de IRC, os mesmos estão obrigados a promover a autoliquidação, o que se traduz num conjunto de obrigações declarativas previstas no artigo 117.º, n.º 1 do CIRC, que englobam a obrigação de submeter a declaração de rendimentos, Modelo n.º 22 de IRC (cf. artigo 117.º, n.º 1, alínea b) do CIRC), a qual deve ser apresentada até ao último dia do mês de maio do ano subsequente (cf. artigo 120.º, n.º 1 do CIRC).
37. Quando o sujeito passivo não entrega a declaração anual de IRC dentro do prazo legal, a lei determina que administração fiscal promova a liquidação, mediante a emissão de uma

declaração ofíciosa, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea *b*) do CIRC, na redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (em vigor à data dos factos):

*Artigo 90.º*

*Procedimento e forma de liquidação*

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

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

*b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é 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: (Redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)*

*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; (Aditado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)*

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

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

**38.** Resulta da factualidade descrita que a Requerente não cumpriu a obrigação de desencadear a liquidação de IRC, referente ao exercício de 2020, dentro do prazo legal. E, não o tendo feito, ficou a AT incumbida de proceder a essa liquidação com base nos elementos de que dispunha (cf. artigo 59.º, n.º 1 do CPPT). Da factualidade provada resulta que a AT – após notificar a Requerente para apresentar a declaração em falta e persistindo esta no incumprimento da obrigação de apresentar a declaração Modelo n.º 22 de IRC – emitiu oficiosamente essa declaração, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea *b*) do CIRC, na redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

**39.** Assim sendo, e contrariamente ao alegado pela Requerente, a liquidação de IRC impugnada não enferma dos vícios que lhe são apontados pela Requerente que entende que a liquidação oficiosa é ilegal:

*- por preterição do direito de audição prévia previsto no artigo 60.º, n.º 1, alínea a) da LGT e 45.º da CPPT, por não ter sido notificada para se pronunciar sobre a mesma liquidação antes da respetiva emissão.*

*- por falta de fundamentação, porquanto do ato de liquidação de IRC n.º 2022..., não resulta a necessária fundamentação de facto e de direito, o que configura a violação do dever de fundamentação previsto no artigo 77.º, n.º 2 da LGT.*

**40.** Da matéria de facto provada (cf. pontos E e F) verifica-se que a Requerente foi notificada para apresentar a declaração de IRC em falta e que, persistindo o incumprimento, a AT promoveu a liquidação oficiosa que deu origem à liquidação de IRC n.º 2022... .

**41.** Verificando-se, por outro lado, que a Requerente foi notificada para proceder à entrega da declaração de IRC e persistiu nesse incumprimento, a lei dispensa a audição prévia do contribuinte relativamente a uma liquidação oficiosa emitida com base em valores objetivamente previstos na lei – cf. artigo 60.º, n.º 2, alínea b) da LGT.

**42.** Assim sendo, não se verifica o invocado vício de preterição do direito de audição prévia.

**43.** Como também não se verifica a falta de fundamentação porquanto – e mais uma vez, conforme resulta da matéria de facto (cf. ponto I) – a liquidação oficiosa de IRC emitida pela AT menciona expressamente os seus fundamentos e as disposições legais aplicáveis:

*Fica notificado(a) para, até à data limite indicada, efetuar o pagamento da importância apurada proveniente da liquidação oficiosa de IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos, efetuada nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, por falta de entrega da declaração de rendimentos, conforme nota demonstrativa junta.*

**44.** Pelo que, não se verifica a invocada falta de fundamentação do ato tributário.

**45.** Concluindo-se, assim, que a liquidação oficiosa não enferma de qualquer irregularidade ou vício de violação de lei, porquanto foi promovida pela AT – após notificar a Requerente para apresentar a declaração em falta – e com base em elementos objetivos, no estrito cumprimento dos poderes-deveres que incumbem à Requerida.

- 46.** A Requerente coloca, todavia, em causa o ato de liquidação oficiosa por violação do princípio da tributação pelo rendimento real porquanto, em 23-11-2022 veio a apresentar a declaração de IRC e, posteriormente, deduzir pedido de revisão oficiosa, ao qual juntou os seguintes documentos, os quais não foram considerados pela AT:
- Documentos contabilísticos;
  - Documentos de suporte aos documentos contabilísticos;
  - Comprovativo da entrega da declaração IES
- (cf. pontos N a O e documentos contabilísticos juntos ao processo administrativo que acompanharam o pedido de revisão oficiosa).
- 47.** Sustenta a Requerente que os elementos juntos comprovam a concreta situação tributária da Requerente – que serviu de suporte à elaboração da declaração Modelo n.º 22, do exercício de 2020 –, e dos quais resulta que existe um erro na quantificação do rendimento subjacente à liquidação do imposto que, constituindo vício de excesso de quantificação do rendimento, conduz à invalidade do ato tributário impugnado.
- 48.** Atento o acervo documental junto com o pedido de revisão oficiosa, fica – na perspetiva da Requerida – a AT munida de todos os elementos que lhe teriam permitido corrigir a declaração oficiosa.
- 49.** Não o tendo efetuado, verificar-se-ia a violação do princípio da tributação pelo rendimento real o que determina a anulação da liquidação em causa.
- 50.** A Requerida não acompanha a posição da Requerente. A Requerida salienta que, mesmo que a Requerente haja apresentado a declaração em falta, em momento posterior, esta por si não tem a virtualidade de produzir o efeito pretendido pela Requerente, i.e., a anulação da liquidação oficiosa. Por outro lado, a liquidação tardivamente apresentada não beneficia da presunção de verdade e boa-fé prevista no artigo 75.º, n.º 1 e 2 alínea *a*) da LGT. Cabia à Requerente demonstrar que o valor da liquidação de IRC não tinha correspondência com a realidade. Por fim, argumenta a AT que – tendo havido incumprimento das obrigações declarativas –, não se mostram verificados os pressupostos a admissibilidade do pedido de revisão oficiosa, a qual se mostra destinada ao indeferimento.

**51.** Resulta evidente que a Requerente incumpriu a obrigação de apresentar, atempadamente, a declaração de IRC referente ao exercício de 2020 e, como tal, a administração tributária promoveu a liquidação oficiosa. Porém, tal não dispensa a Requerida de proceder à quantificação direta e exata do rendimento, sempre que disponha de elementos para tal.

**52.** No caso que nos ocupa está em causa uma liquidação oficiosa de IRC operada pela AT nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), ponto 2 do CIRC, a qual pode (e deve) ser corrigida nos termos do artigo 90.º, n.º 12 do CIRC. Aqui se prevê que:

*“A liquidação prevista no n.º 1 pode ser corrigida, se for caso disso, dentro do prazo a que se refere o artigo 101.º (prazo de caducidade do direito à liquidação), cobrando-se ou anulando-se então as diferenças apuradas.”.*

**53.** Quando o sujeito passivo entrega a declaração Modelo 22 de IRC após a AT ter emitido a liquidação oficiosa nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b) do CIRC, coloca-se a questão de saber se para a AT corrigir a mesma, dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação ou para o Tribunal anular a mesma, deve o sujeito passivo levar ao conhecimento da AT ou do Tribunal, elementos probatórios que permitam verificar que a liquidação oficiosa não se poderá manter<sup>3</sup>.

**54.** A resposta a esta questão tem sido esclarecida, por algumas decisões jurisprudenciais, no sentido de que para que uma liquidação oficiosa emitida pela AT seja anulada, o sujeito passivo, à luz do ónus da prova que sobre ele recai, deve fazer prova de que a liquidação oficiosa sofre do vício de excesso de quantificação.

**55.** Neste sentido, atente-se na seguinte passagem do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03/02/20021, Processo 0416/09.7BECBR, bem na jurisprudência a que o mesmo faz referência:

*“(...)nos casos em que o sujeito passivo não apresenta a declaração de rendimentos, e sem prejuízo do poder-dever de proceder a esta liquidação oficiosa provisória para evitar que dessa falta (independentemente das sanções aplicáveis pela violação dos deveres acessórios declarativos a que possa dar lugar) resulte uma vantagem futura para o mesmo, é dever da AT inteirar-se, por via do exercício dos seus poderes inspectivos, da real situação económica do sujeito passivo, de modo a poder*

---

<sup>3</sup> Cf. Declaração de voto da Prof. Rita Correia da Cunha no Processo n.º 785/2023-T, de 16/09/2024.

*promover a liquidação adicional ou a anulação de parte do imposto devido segundo a liquidação provisória”.*

*(...)*

*mesmo que o sujeito passivo venha posteriormente a apresentar uma declaração de rendimentos, fora do prazo, com valores inferiores aos que constam da liquidação provisória, ela [essa declaração] já não beneficia da presunção de verdade do artigo 75.º da LGT, podendo ser livremente valorada – neste sentido acórdão de 4 de Maio de 2016 (proc. 0415/15) – o que, uma vez mais, mostra que o determinante não é haver ou não haver declaração apresentada nos termos do n.º 10 do artigo 83.º do CIRC, mas sim existirem ou não rendimentos reais que sustentem o imposto liquidado. Por isso se afirma no aresto que acabámos de referir que a impugnação da liquidação provisória não pode ser substituída pela apresentação de uma declaração de rendimentos tardia.*

*3.2.4. Ora, não só a AT tinha a obrigação de indagar da real situação económica do sujeito passivo – o que não fez, tendo-se limitado, durante todos aqueles anos, a emitir liquidações provisórias na sequência da falta de declaração de rendimentos Modelo 22 –, como seria manifestamente violador do princípio da tributação pelo rendimento real (artigo 104.º, n.º 2 da CRP), admitir que, uma vez provada a falta de rendimentos do sujeito passivo (tendo os impugnantes preenchido o ónus que sobre eles impedia nesta impugnação segundo o n.º 1 do artigo 74.º da LGT), as liquidações não pudessem ser anuladas por inexistir uma declaração de rendimentos a zeros para aqueles anos.*

*Por outras palavras, não tem arrimo legal uma solução que preconiza a tributação de rendimento inexistente – comprovadamente inexistente – pela circunstância de não estar cumprida uma obrigação acessória de entrega de declaração de rendimentos. De resto, a jurisprudência pretérita deste Supremo Tribunal Administrativo não deixa dúvidas a respeito da inadmissibilidade de uma tributação que incida sobre um facto tributário inexistente [neste sentido v., por todos, acórdãos de 22 de Abril de 2015 (proc. 0826/13), de 22 de Março de 2011 (proc. 0988/10) e de 4 de Novembro de 2011 (proc. 0553/09)].*

- 56.** Volvendo ao caso dos autos, constata-se que a AT, com a apresentação da declaração Modelo n.º 22 e, posteriormente, com o acevo documental que acompanha o pedido de revisão oficiosa, ficou munida de todos os elementos necessários para corrigir a liquidação oficiosa.
- 57.** Por outro lado, resulta, igualmente, evidente que a liquidação ora impugnada não incidiu sobre os rendimentos reais e efetivos da Requerente, tendo sido desconsiderados todos os elementos contabilísticos que serviram de base à declaração de IRC posteriormente

apresentada, bem como toda a prova documental trazida ao procedimento de revisão oficiosa.

- 58.** Face ao acervo documental que consta do procedimento de revisão oficiosa, a AT dispunha de todos os elementos necessários à correta determinação do rendimento real e efetivo da Requerente. Mais, face a estes elementos e conforme estabelece o artigo 90.º, n.º 12 do CIRC, a AT deveria promover a correção da liquidação oficiosa emitida à luz do artigo 90.º, n.º 1, alínea *b*) do CIRC, o que não aconteceu.
- 59.** Se, por um lado, o sujeito passivo se encontra obrigado a justificar os elementos que constam da declaração Modelo n.º 22 de IRC tardiamente apresentada, por outro lado, a AT tem o dever de considerar esses elementos para, a final, manter ou corrigir a liquidação oficiosa a que procedeu.
- 60.** Como vem sendo salientado pela jurisprudência, a liquidação oficiosa tem carácter precário<sup>4</sup> e provisório, devendo ceder sempre que o sujeito passivo demonstre que as liquidações oficiais sofrem do vício de excesso de quantificação, fazendo prova, designadamente, mediante a apresentação de documentos contabilísticos em que fundou a apresentação da declaração Modelo n.º 22 de IRC. O que, como já vimos, não aconteceu no presente caso porquanto a AT indeferiu tacitamente o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente.
- 61.** A entrega extemporânea da declaração Modelo 22 não tem como efeito automático a anulação da liquidação oficiosa, sendo imprescindível que o sujeito passivo ofereça prova, em sede de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou impugnação judicial (leia-se, também, processo arbitral), de que a referida liquidação sofre do vício de excesso na quantificação do rendimento, não sendo suficiente ao sujeito passivo invocar uma violação do princípio da tributação das empresas fundamentalmente pelo rendimento real (cf., neste sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de fevereiro de 2021, processo n.º 0416/09.7BECBR).
- 62.** Isto significa que a Declaração Modelo n.º 22 de IRC apresentada fora de prazo, com referência ao exercício de 2020, não goza da presunção de verdade e boa-fé contida no n.º

---

<sup>4</sup> Cf. Acórdão do TCA Sul de 15/12/2021, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

1 do artigo 75.º da LGT, ainda que o apuramento do lucro/matéria coletável subjacente à mesma possa refletir a real situação contributiva do sujeito passivo.

- 63.** Contudo, a prova desta segunda afirmação cabe à Requerente, à luz do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, demonstrando que o valor da liquidação oficiosa de IRC impugnada se encontra efetivamente incorreto. Isto porque, tal como alegado pela Requerida, estamos perante uma liquidação oficiosa emitida pela AT em cumprimento do poder-dever consagrado no artigo 90.º, n.º 1, alínea *b*) do CIRC, com fundamento na não entrega da Declaração Modelo 22 no respetivo prazo legal, recai sobre o sujeito passivo o ónus de provar que os rendimentos assumidos pela AT não correspondem à realidade.
- 64.** Esta prova pode ser feita por recurso à apresentação dos elementos contabilísticos do sujeito passivo, devidamente organizados. A este propósito, atente-se nas considerações tecidas no processo arbitral n.º 6/2023-T:

*“A existência de elementos contabilísticos que permitam controlar os elementos declarados constitui condição necessária para que os dados declarados sejam merecedores de análise administrativa já que, sem o conhecimento desses elementos, sempre ficaria comprometida ab initio a possibilidade de reconstrução da matéria tributável e o exercício do inquisitório por parte da administração, por carência de objeto. Com a comunicação dos elementos contabilísticos relevantes para a determinação do imposto fica preenchido, com suporte substantivo, o vazio declarativo que deu causa à liquidação oficiosa, colmatando-se a ausência de informação impeditiva da comprovação dos elementos declarados. Nesta ótica, compreende-se o juízo deixado nos arestos do TCA Sul, de 25 de junho de 2019 e de 11 de março de 2021 (processos n.os 506/14.4BEBJA e 255/10.2BELRS, respetivamente), segundo o qual o juízo presuntivo, que cessa face à entrega tardia da declaração quanto aos dados daí constantes, não se estende, ipso facto, à contabilidade organizada nos termos da lei. Aceita-se este entendimento porquanto os elementos contabilísticos que permitam retratar a realidade fiscalmente relevante não perdem a sua aptidão funcional em função do momento em que é apresentada a declaração, constituindo sempre instrumentos válidos para o fim relativamente ao qual se encontram preordenados. E,*

*para tal efeito, os elementos contabilísticos e de relato financeiro congruentemente organizados, são também condição suficiente para darem por satisfeita a obrigação declarativa “subsequente”, no caso forçosamente acompanhada por aqueles, ditando que a administração não possa abster-se de considerar os elementos declarados e de realizar nesse contexto as diligências necessárias para confirmar ou infirmar os valores declarados, na presença “de elementos da contabilidade que põem em causa o acerto dos pressupostos de facto do ato questionado” (acórdão do TCA Sul de 15 de dezembro de 2021, processo n.º 2399/15.5 BELSB).”.*

65. Apesar de a declaração Modelo n.º 22 entregue após o prazo legal não beneficiar da presunção de veracidade, não bastando para justificar a anulação da liquidação oficiosa emitida pela AT, tal não afeta a validade da contabilidade elaborada pelo sujeito passivo, podendo tais elementos servir como fundamento da correção da liquidação oficiosa em causa. Contudo, tal como dispõe o artigo 75.º, n.º 1, da LGT, apenas gozam dessa credibilidade “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”... E, por esse motivo, “nos casos em que os registos contabilísticos não possam considerar-se imaculados – convocando a adjetivação mobilizada pelo STA no citado acórdão de 5 de dezembro de 2018 – por não se encontrarem devidamente organizados e/ou revelarem erros e/ou incorreções, fica largamente comprometida a sua idoneidade para, de per se, servirem de suficiente âncora documental aos elementos declarados. Nestas situações, deixando de existir a mediação da contabilidade, a comprovação dos elementos declarados não prescinde da consideração dos documentos que suportam os movimentos evidenciados contabilisticamente.”<sup>5</sup>

66. Ora os valores que a AT liquidou – baseados na “totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada”, no montante de 210.537,67 € (cf. pontos G e H da matéria de facto), encontram-se desfasados dos elementos que mais tarde lhe foram facultados pela Requerente que apurou um prejuízo

---

<sup>5</sup> Decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 6/2023-T, de 13.11.2023.

fiscal de 133.887,73 € e, sobretudo, que levou ao conhecimento da AT mediante a entrega dos elementos contabilísticos e respetivos documentos de suporte, os quais constam do processo administrativo junto aos autos.

- 67.** Nestes termos, impõe-se a anulação da liquidação oficiosa referente ao exercício de 2020, emitidas pela AT nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea *b*) do CIRC, com fundamento em excesso de quantificação da matéria coletável.
- 68.** Assim sendo e, pelos fundamentos expostos, há que concluir pela ilegalidade da liquidação de IRC, bem como do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que teve como objeto aquela liquidação.

## **V – Decisão**

Nestes termos, e pelos fundamentos expostos, decide-se:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência invocada pela Requerida.
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente, declarar ilegal o ato de liquidação oficiosa de IRC n.º 2022..., no valor total de 44.862,16 €, referente ao exercício de 2020, aqui impugnada, com todas as legais consequências.
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

## **VI – Valor do Processo**

Nos termos das disposições conjugadas dos artigos 306.º do Código de Processo Civil e 97.º-A, n.º 1, alínea *a*) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 44.862,16 euros, indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## **VII – Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 2.142,00 euros, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 19 de janeiro de 2026

A árbitra,

Alexandra Gonçalves Marques