

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 583/2025-T

Tema: IRC – Falta de Declaração; Liquidação Oficiosa; Excesso de Quantificação.

SUMÁRIO

I – A falta de apresentação, no prazo legal, de declaração periódica de rendimentos Modelo 22 válida, em incumprimento da obrigação declarativa e da competência de autoliquidação do sujeito passivo decorrente dos artigos 16.º, n.º 1, 89.º, alínea a), 90.º, n.º 1, alínea a), 117.º, n.º 1, alínea b) e 120.º, n.º 1 do Código do IRC, determina que a AT, ao abrigo dos artigos 16.º, n.º 2, 89.º, alínea b), 90.º, n.º 1, alínea b) e 101.º do Código do IRC, emita a correspondente liquidação oficiosa de IRC, nos termos legais.

II – Sem prejuízo do princípio da participação, quando a liquidação seja efetuada oficiosamente pela AT, com base em valores objetivos previstos na lei, como, por exemplo, os valores previstos no artigo 90.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRC, o exercício do direito de audição do sujeito passivo pode ser dispensado, se o contribuinte tiver sido previamente notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito, no prazo legal, conforme previsto no artigo 60.º, n.º 2, alínea b) da LGT.

III – O ato tributário de liquidação oficiosa emitido nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRC e do artigo 59.º, n.º 1 do CPPT, apurando a matéria coletável determinada com base nos elementos de que a AT disponha, na medida em que o contribuinte não apresentou declaração de rendimentos válida e foi notificado das respetivas consequências, não padece de falta ou insuficiência de fundamentação, desde que, de forma sumária, contenha as disposições legais aplicáveis, a qualificação e

quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo liquidado, permitindo ao contribuinte optar entre conformar-se ou, querendo, impugnar graciosa ou contenciosamente o ato.

V – Discordando da legalidade da liquidação oficiosa, o contribuinte pode impugnar a liquidação, com base em qualquer ilegalidade, incluindo, nomeadamente, a inexistência do facto tributário ou o alegado excesso de quantificação do lucro, cumprindo com o ónus da prova, nos termos do artigo 99.º do CPPT e do artigo 74.º, n.º 1 da LGT.

VI – Não obstante o princípio da tributação do rendimento real das empresas, enquanto manifestação do princípio da capacidade contributiva, bem como o princípio da legalidade, o princípio do inquisitório e o princípio da descoberta da verdade material, que regulam a atividade da AT, no âmbito da liquidação oficiosa emitida, aquela não tem o dever de realizar diligências probatórias ou desencadear um procedimento de inspeção tributária, se o sujeito passivo não oferecer, oportunamente, prova idónea e suficiente que permita alcançar e verificar o excesso de quantificação face à sua situação contabilística e tributária, restando ao Tribunal Arbitral apreciar se o contribuinte provou, como lhe cabia, o excesso de quantificação na liquidação oficiosa.

VII – Para que a liquidação oficiosa emitida ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRC seja anulada é imprescindível que o sujeito passivo, atento o ónus da prova, tenha oferecido ou ofereça prova bastante, nomeadamente documental, em sede de reclamação graciosa, recurso hierárquico, pedido de revisão oficiosa, impugnação judicial e/ou processo arbitral, demonstrando que a liquidação sofre de ilegalidade, por excesso de quantificação, não sendo suficiente apresentar uma qualquer declaração posterior, que não goza da presunção de boa fé e veracidade do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, nem a IES ou outros parcos documentos, como seja o balancete, sem qualquer outra documentação contabilística e fiscal comprovativa adicional, que permita, convictamente, comprovar os elementos declarados e constantes nos documentos juntos.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro presidente Dr. Juiz José Poças Falcão, a árbitra adjunta Dra. Sofia Quental e a árbitra adjunta Dra. Adelaide Moura, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o presente Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º ..., com domicílio em ..., ..., ...-... Funchal, Madeira, doravante “Requerente”, no seguimento de citação no processo de execução fiscal n.º ...2021..., referente à liquidação de IRC n.º 2020..., respeitante ao período de tributação de 2018, no valor total de 266.768,15 €, incluindo juros compensatórios, enquanto responsável tributário subsidiário, por reversão, veio, nos termos e para efeitos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1, alínea a) e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral junto do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) e deduzir o respetivo Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”) contra o ato impugnado, peticionando a declaração de ilegalidade do ato e a respetiva anulação, nos termos legais.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**, doravante “Requerida”, “Autoridade Tributária” ou “AT”.

O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi submetido pelo Requerente em 16-06-2025, aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 18-06-2025 e notificado à AT.

O Requerente optou expressamente por não designar árbitro.

Nos termos e para efeitos do disposto no artigo 6.º, n.º 2 do RJAT, foram designados os árbitros do presente Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram ao Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD a aceitação do encargo no prazo legalmente previsto.

Ambas as Partes foram notificadas da nomeação dos árbitros, não tendo qualquer delas manifestado vontade de a recusar.

Em 26-08-2025, o presente Tribunal Arbitral coletivo foi constituído, conforme comunicação do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em harmonia com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

Notificada do despacho do Tribunal Arbitral de 26-08-2025, a AT apresentou a sua resposta em 30-09-2025. Foi junto o respetivo processo administrativo.

Em 02-10-2025, o Requerente apresentou requerimento, alegando, atenta a Resposta e o processo administrativo submetidos, que a “fundamentação substancial da liquidação revertida” constante na Resposta “constitui fundamentação *a posteriori* e, por isso, ilegal”.

Em 06-10-2025, o Tribunal Arbitral emitiu despacho a dispensar a reunião do artigo 18.º do RJAT, bem como a produção de prova adicional, nomeadamente prova testemunhal e pericial, que se afiguram inúteis ou desnecessárias. No mesmo despacho, o Tribunal Arbitral concedeu prazo para apresentação de alegações finais escritas pelas Partes e fixou a data para emissão e notificação da decisão final, nos termos legais.

Em 09-10-2025, o Requerente apresentou requerimento a informar que pretende apresentar recurso da decisão de indeferimento da produção de prova testemunhal e pericial requerida, peticionando a emissão de certidão de todo o processado. A certidão foi emitida e enviada.

Em 14-10-2025, o Requerente apresentou as suas alegações finais escritas. Com as alegações escritas, o Requerente juntou ainda prova documental adicional, especificamente a IES de 2018 submetida, em 22-06-2021, pela sociedade B..., Lda., pessoa coletiva n.º ..., sujeito passivo e responsável tributário originário do imposto liquidado.

Em 28-10-2025, a AT apresentou as suas alegações finais e, ao abrigo do contraditório, pronunciou-se sobre o teor dos requerimentos do Requerente de 02-10-2025 e 14-10-2025.

II. POSIÇÕES DAS PARTES

A. Requerente

O Requerente foi gerente da sociedade B..., Lda., pessoa coletiva n.º ..., sujeito passivo e responsável originário do IRC liquidado.

Na sequência da falta de apresentação da declaração Modelo 22 de IRC pela referida sociedade, a AT emitiu a respetiva liquidação oficiosa, que originou o processo de execução fiscal n.º ...2021..., no âmbito do qual o Requerente foi posteriormente citado, na qualidade de responsável tributário subsidiário, por reversão.

Contudo, o Requerente considera que a referida liquidação oficiosa de IRC é ilegal.

O exercício do direito de audição previsto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) constitui uma importante manifestação do princípio do contraditório, que representa uma dimensão qualificada do princípio da participação a que o artigo 8.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”) alude.

As citadas disposições legais visam cumprir com a diretiva constitucional de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes disserem respeito, conforme disposto no artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), constituindo uma garantia de defesa dos direitos dos administrados.

O disposto no artigo 60.º da LGT constitui, assim, um princípio estruturante da atividade administrativa, cujo incumprimento ou incorreta realização se traduz numa violação de uma formalidade essencial que é determinante da ilegalidade do próprio ato.

Não obstante, a AT não notificou o sujeito passivo originário para o exercício do direito de audição, não lhe transmitindo qualquer projeto de liquidação oficiosa de IRC do ano de 2018, nem dando a conhecer previamente tal ato de liquidação e a fundamentação na sua origem.

O sujeito passivo originário não teve a oportunidade de participar no âmbito do ato tributário emitido, nem de juntar novos elementos ao procedimento de liquidação oficiosa, pelo que manifestamente se verifica a preterição do direito de audição prévia.

Pelo que tal liquidação oficiosa viola o princípio da participação, na vertente do direito de audição, bem como o disposto no artigo 60.º, n.º 7 da LGT, por défice instrutório.

Acresce que o princípio da proteção da confiança, que resulta do artigo 2.º da CRP, assume-se como um princípio do Estado de Direito Democrático e implica um mínimo de certeza e de segurança nos direitos e nas expectativas criadas na ordem jurídica e na atuação do Estado.

O princípio da proteção da confiança visa assegurar aos operadores económicos uma certa estabilidade, continuidade ou permanência das situações jurídicas constituídas ao abrigo de determinada legislação, na medida em que impede o arbítrio da Administração.

Por outro lado, o princípio da boa-fé determina que a Administração deve relacionar-se com os particulares de acordo com as regras da boa-fé, ponderando os valores fundamentais do direito, como a confiança suscitada pela sua atuação e o objetivo a alcançar, conforme suportado pelo artigo 266.º, n.º 2 da CRP, bem como pelos artigos 59.º, n.º 1 e 68.º da LGT.

Sucedem que a AT, sem qualquer explicação prévia ou contemporânea do ato que praticou, resolveu colocar à cobrança um imposto de 2018, violando, de forma patente, os princípios da confiança, da boa-fé e da justiça, mais violando o exercício do direito de audição.

A falta de chamada do sujeito passivo originário a intervir na formação da liquidação em causa, bem como a falta de investigação para alcançar a correta liquidação, não cumpre ainda o princípio do inquisitório, que é estruturante no âmbito do procedimento tributário.

O princípio do inquisitório justifica-se pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à AT e é corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua atividade. Este dever de imparcialidade reclama que a AT procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja prova seja contrária aos interesses patrimoniais da mesma.

Com efeito, a AT deve realizar todas as diligências que se afigurem necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, ainda que as mesmas não tenham sido requeridas, não dependendo de um qualquer impulso procedimental do sujeito passivo.

Não cumprindo com os princípios e normas legais, tal enforma uma ilegalidade grave, com devidas consequências legais. Deste modo, a AT violou o disposto nos artigos 58.º, 60.º, 72.º e 77.º da LGT, artigo 8.º do CPA e artigos 266.º, 267.º e 268.º da CRP.

Impende ainda sobre a Administração a obrigação de fundamentar os atos que possam afetar os direitos e os interesses legalmente protegidos do contribuinte, sob pena de tais atos serem suscetíveis de anulação por ilegalidade.

Constituindo um direito essencial dos administrados a defesa dos seus direitos e interesses, a qual se traduz, por um lado, na participação ativa na fase que conduz à produção do ato administrativo (artigo 268.º, n.º 1 da CRP) e, por outro, na possibilidade de recorrer contenciosamente contra quaisquer atos administrativos definitivos e executórios (artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP), é inquestionável que a obrigação de enunciar os fundamentos de facto e de direito que determinaram o ato é de extrema relevância, de forma a poder verificar a legalidade da atuação e a conhecer as razões que motivaram o autor do ato.

No âmbito do procedimento tributário, tal exigência de fundamentação advém da norma do artigo 77.º da LGT.

Com efeito, constata-se que a liquidação impugnada está, evidentemente, ferida de falta de fundamentação de facto e de direito e que padece de obscuridade, sendo totalmente omissa.

Exemplificativamente, o sujeito passivo não consegue decifrar como a AT alcançou os valores inscritos na liquidação, como seja o valor inscrito a título de lucro tributável.

Tendo presente que a fundamentação do ato tributário é escrita e contemporânea ao mesmo, não sendo admissível qualquer fundamentação *a posteriori*, dúvidas não subsistem que o ato de liquidação impugnado se encontra totalmente desprovido de fundamentação.

Acresce que a liquidação de IRC impugnada é ilegal por excesso de quantificação de rendimentos e imposto liquidado, atendendo, nomeadamente, o teor do balancete analítico da sociedade B... referente ao mês de dezembro de 2018 junto aos autos.

Considerando o princípio da tributação pelo rendimento real, o princípio do inquisitório e o princípio da descoberta da verdade material, a AT estava obrigada à realização de ação inspetiva para aferição de todos os elementos declarados e apresentados pelo contribuinte, sujeito passivo originário, como, por exemplo, a IES e a respetiva contabilidade.

Porque a AT estava obrigada ao princípio da legalidade e ao princípio da descoberta da verdade material, nos termos do artigo 266.º, n.º 2 da CRP, artigo 3.º do CPA e artigo 8.º, n.º 2, alíneas a) e e) da LGT, deveria ter prosseguido a necessária atividade inspetiva, por forma a cumprir com os artigos 55.º e 58.º da LGT e o artigo 6.º do RCPITA, sob pena de ilegalidade.

Não o tendo feito, é manifesta a excessividade da quantificação constante da liquidação impugnada. Assim, a liquidação oficiosa em causa é ilegal.

Pelo que o PPA deve proceder, anulando-se a liquidação oficiosa de IRC e juros compensatórios impugnada nos autos, com as devidas legais consequências.

B. Requerida

O Requerente foi citado como executado, por reversão, na qualidade de responsável subsidiário relativamente à sociedade devedora originária, no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2021... .

Com referência ao exercício de 2018, a sociedade B... não procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 22, cujo termo do prazo legal ocorreu em 30-06-2019.

Como tal, previamente à emissão da liquidação oficiosa de IRC objeto do PPA deduzido pelo Requerente, a sociedade B... foi devidamente notificada, em 11-11-2019, para o respetivo domicílio fiscal eletrónico, na pessoa do representante de cessação da atividade, para efeitos de apresentação da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC em falta, sob pena de emissão da referida liquidação oficiosa, nos termos legais.

Pese embora tenha sido regularmente notificada para o efeito, a sociedade B... não cumpriu com as obrigações a que estava adstrita e não procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 relativa ao exercício de 2018.

Pelo que a AT procedeu, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC (“CIRC”), à emissão da liquidação oficiosa n.º 2020..., de 09-12-2020, da qual resultou o montante total a pagar de 266.768,15 € (duzentos e sessenta e seis mil setecentos e sessenta e oito euros e quinze cêntimos).

Contrariamente ao alegado pelo Requerente, não ocorre qualquer alegada violação do direito de audição do sujeito passivo.

Dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, que concretiza o princípio da participação, que a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, nomeadamente, pelo exercício do direito de audição antes da liquidação.

Porém, estabelece a alínea b) do n.º 2 do referido artigo 60.º da LGT, de forma expressa e inequívoca, que é dispensada a audição, no caso de a liquidação se efetuar oficiosamente, com base em valores objetivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.

O que se verificou quanto à emissão da liquidação impugnada nos autos.

Efetivamente, a sociedade B... ou foi devidamente notificada, em 11-11-2019, para, no prazo de 15 (quinze) dias, proceder à apresentação da declaração de rendimentos Modelo 22 relativa ao ano de 2018, que se encontrava em falta.

Tendo igualmente sido notificada das cominações legais a aplicar caso, decorrido o prazo, não fosse apresentada a declaração em falta, incluindo, nomeadamente, os termos em que seria emitida a liquidação oficiosa.

Pelo que a AT atuou em conformidade com a legislação em vigor, sem violar o princípio da participação invocado, porquanto estava dispensada, ao abrigo da alínea b) do n.º 2 do artigo 60.º da LGT, de assegurar à sociedade B... o exercício do direito de audição prévia.

Quanto à alegada falta de fundamentação da liquidação, a notificação remetida à sociedade B... ou refere expressamente que a sociedade poderia regularizar a situação e, se o não fizesse no prazo concedido, seria emitida uma declaração oficiosa, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, com base no maior dos valores legalmente previstos.

Contudo, a sociedade B... não deu cumprimento à notificação, não tendo procedido à apresentação da declaração em falta, o que originou a emissão da liquidação controvertida.

Sendo que na demonstração da liquidação de IRC notificada à sociedade B..., e posteriormente enviada ao ora Requerente, consta também que a liquidação oficiosa foi emitida em resultado da falta de entrega atempada da respetiva declaração Modelo 22, sendo efetuada de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC.

É incontroverso, atenta a jurisprudência maioritária, que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal compreender o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato, ou seja, quando o destinatário possa conhecer as razões que levaram o autor do ato a decidir daquela maneira e não outra.

Para efeitos de fundamentação, o que releva não é a extensão ou pormenor dessa exposição, mas sim a clareza da mesma e sua aptidão à respetiva compreensão por parte do destinatário, para assim dotá-lo das ferramentas necessárias a uma tomada de posição fundamentada sobre o ato ficando desta forma em condições de contra ele reagir, se o entender.

Assim, basta a análise da notificação prévia enviada à sociedade B... para apresentar a declaração em falta, bem como da notificação respeitante à demonstração da liquidação referente ao ano de 2018, para que o destinatário logre identificar e conhecer, clara e documentalmente, todo o percurso percorrido pela AT para emitir a liquidação oficiosa, ficando exposto o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor da decisão e os factos que o levou a decidir naquele determinado sentido e não em qualquer outro.

Pelo que o ato tributário se encontra devidamente fundamentado, sem ambiguidades nem obscuridades ou qualquer contradição, mostrando-se evidente que o Requerente teve conhecimento e percebeu a fundamentação do ato de liquidação, o que lhe permitiu vir discutirlo no presente processo arbitral.

No que respeita à quantificação da matéria coletável, a metodologia adotada está expressamente definida na lei, i.e. na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, tendo a sociedade B... sido informada da legislação aplicada e da forma de cálculo da mesma.

Em cumprimento daquela norma, foi emitida a liquidação oficiosa aqui controvertida, ao abrigo e nos termos da subalínea 1) da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, com base nos elementos de que a AT dispunha, comunicados pela sociedade e outras entidades, considerando, nomeadamente, os valores referentes à base tributável total das faturas emitidas e declaradas no sistema “e-Fatura” na data da emissão da liquidação oficiosa, menos a base tributável total das notas de crédito emitidas e declaradas, por referência ao ano de 2018, resultando no montante de 1.725.927,68 € (um milhão setecentos e vinte e cinco mil novecentos e vinte e sete euros e sessenta e oito cêntimos).

Para efeitos de cálculo da matéria coletável do exercício de 2018, de acordo com as regras do regime simplificado, aplicando o coeficiente de 0,75 àquele montante, resultou, assim, no apuramento de uma matéria coletável de 1.294.445,76 € (um milhão duzentos e noventa e quatro mil quatrocentos e quarenta e cinco euros e setenta e seis cêntimos), de acordo com a subalínea 1) da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC.

Não se configura qualquer fundamentação *a posteriori*, dado que a fundamentação do ato corresponde literalmente ao previsto no artigo 90.º do CIRC.

Se, por um lado, está vedado à AT sobrepor-se ao sujeito passivo na elaboração das suas peças contabilísticas e determinação do resultado fiscal, cabendo a este a comprovação e quantificação direta e exata das operações realizadas e apuramento da matéria tributável, por outro, perante a inação do sujeito passivo quanto ao cumprimento das obrigações declarativas, como a declaração de rendimentos Modelo 22, a AT está obrigada e legitimada a substituí-lo, em cumprimento estrito do consignado no artigo 90.º do CIRC.

A competência da liquidação foi, assim, devolvida à AT, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, face à falta de apresentação da declaração Modelo 22.

Acresce que, apesar de o Requerente alegar a ilegalidade da liquidação, por excesso de quantificação do resultado tributável apurado, requerendo a anulação, limita-se a declarar essa excessividade, apresentando um balancete analítico referente ao mês de dezembro de 2018, sem ter apresentado quaisquer outros documentos ou elementos, contabilísticos e fiscais, para apuramento do resultado líquido e do resultado tributável da sociedade executada.

Para que fosse possível à AT proceder à apreciação integral e validação dos fundamentos alegados, seria necessário exibir todos os elementos necessários, indispensáveis e suscetíveis de constituir prova cabal para o efeito, sendo que os elementos trazidos aos autos são absolutamente deficientes e escassos, impossibilitando a comprovação e quantificação direta e exata das operações que a sociedade 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.

Em conformidade com o disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, caberia ao Requerente demonstrar que o valor da liquidação de IRC contestada não corresponde à realidade. A presunção do artigo 75.º da LGT não é absoluta, cessando quando as declarações não são apresentadas nos termos legais e quando a contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo ou este não cumprir os deveres de esclarecimento da sua situação tributária, nos termos da alínea a) e b) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT.

De acordo com o quadro legal aplicável, o ato de liquidação oficiosa não padece de erro ou vício que permita colocar em causa a sua legalidade, mormente mediante alegadas ilegalidades invocadas em termos genéricos, sem qualquer concretização e sustentação probatória.

Para além do balancete analítico junto pelo Requerente com o respetivo PPA, seria totalmente desnecessária e inútil a produção de prova testemunhal quanto aos factos controvertidos, assim

como a produção de prova pericial sobre a contabilidade e aspectos cuja prova documental subjacente nem consta nos autos.

Acresce que a IES junta aos autos pelo Requerente, em simultâneo com as alegações finais escritas, não deve ser admitida, nem considerada, dado que ocorreu num momento processual em que se mostra claramente ultrapassado o prazo para a junção de prova documental.

Resta, assim, concluir pela improcedência total da argumentação expandida pelo Requerente, concluindo-se que o ato impugnado é legal, não padecendo de qualquer vício, pelo que deve manter-se na ordem jurídica.

III. SANEAMENTO

O presente Tribunal Arbitral é competente, foi regularmente constituído e o pedido é tempestivo, tendo sido paga a taxa de arbitragem, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º, 5.º, n.ºs 1 e 3, 6.º, n.º 2, 10.º, n.º 1, alínea a), 11.º e 12.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Ambas as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, têm legitimidade e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 10.º, n.º 2 e 29.º do RJAT.

Não foi alegada qualquer matéria de exceção e o processo não enferma de nulidades.

Sem prejuízo, cumpre apreciar o requerimento do Requerente para junção de prova documental adicional.

Em 14-10-2025, o Requerente apresentou as suas alegações finais escritas e requereu a junção aos autos do comprovativo da IES de 2018 submetida, em 22-06-2021, pela sociedade B... , Lda., pessoa coletiva n.º..., sujeito passivo e responsável tributário originário.

Em cumprimento do princípio do contraditório postulado no artigo 16.º, alínea a) do RJAT, a Requerida pronunciou-se, quanto ao requerimento do Requerente, no sentido da inadmissibilidade processual da junção daquela prova documental.

Nos termos do artigo 10.º, n.º 2, alíneas c) e d) do RJAT, os documentos devem ser juntos com os respetivos articulados que contenham a exposição das questões de direito e dos factos objeto de prova, podendo indicar outros meios de prova a produzir.

Não obstante, de acordo com o disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a), c) e e) do RJAT, as normas processuais tributárias e comuns são subsidiariamente aplicáveis ao processo arbitral tributário, sendo que, como decorre do n.º 2 do referido preceito legal, tal aplicação deve ser realizada em termos devidamente adaptados ao processo arbitral tributário, definindo-se a tramitação mais adequada a cada processo especificamente considerado.

Conforme disposto no artigo 108.º, n.ºs 1 e 3 do CPPT, os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido devem ser alegados no respetivo articulado, cabendo oferecer a correspondente prova, incluindo os documentos de que dispuser.

Também nos termos do artigo 423.º, n.º 1 do CPC, os documentos destinados a fazer prova dos fundamentos alegados devem ser apresentados com os respetivos articulados em que se aleguem os factos correspondentes.

Todavia, ao abrigo dos n.ºs 2 e 3 da referida disposição, é admissível a junção posterior de documentos, nos termos legais expressamente previstos. Em particular, pode ser admitida a junção de documentos até 20 (vinte) dias antes da data em que se realize a audiência final ou, posteriormente, desde que a apresentação dos documentos em causa não tenha sido possível até àquele momento ou se tenha tornado necessária em virtude de ocorrência posterior.

Em sede de processo arbitral, esta limitação no momento da apresentação da prova documental tem de ser interpretada sob os princípios e normas que regulam a arbitragem tributária.

Não tendo sido junto com o PPA apresentado, nem tendo ocorrido a reunião do artigo 18.º do RJAT, afigura-se que a posterior apresentação de prova documental, nomeadamente em sede de alegações finais escritas, apenas seria possível se essa junção não pudesse ter sido possível em momento anterior ou tivesse sido necessariamente provocada por alguma alegação por parte da AT de algum facto ou circunstância anteriormente desconhecidos.

Ora, a alegação do Requerente de que a AT devia ter considerado outros elementos na liquidação e que aquela incorreu em excesso de quantificação já constava no PPA deduzido, tendo o Requerente junto apenas um balancete analítico para efeitos probatórios. Ou seja, o Requerente poderia ter juntado logo a IES com o PPA e não o fez, sendo que não alegou, nem comprovou qualquer circunstância ou facto impeditivo dessa junção anterior.

Acresce que não se afigura que a junção posterior desse documento tenha sido necessária e supervenientemente provocada pela AT, afigurando-se apenas ter como objetivo reforçar a prova produzida *ab initio* com o PPA.

Cabe ainda referir que a IES de 2018, submetida intempestivamente pela sociedade B..., em 22-06-2021, é posterior ao ato de liquidação controvertido nos presentes autos, que foi emitido em 09-12-2020, não podendo a AT ter considerado essa declaração e respetivos elementos aquando da emissão da respetiva liquidação oficiosa.

Sendo assim, numa ponderação conjugada dos princípios, normas legais e interesses em causa, não se admite a junção do documento em causa, nos termos legais.

Não há qualquer obstáculo à apreciação da causa. Tudo visto, cumpre apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

1. No ano de 2018, o Requerente foi gerente da sociedade B..., Lda., sociedade comercial por quotas, pessoa coletiva n.º ..., com sede e atividade em território português.
2. Por referência ao ano de tributação de 2018, a sociedade B... não procedeu à submissão da respetiva declaração periódica de rendimentos, conforme Modelo 22 de IRC, no correspondente prazo legal.
3. Em 24-10-2019, a Autoridade Tributária enviou, através da plataforma ViaCTT, notificação para o domicílio fiscal eletrónico da sociedade B..., cujo Aviso n.º ..., com o assunto “IRC – Declaração de Rendimentos Modelo 22”, por referência ao período de “2018”, refere que “não se encontra registada a vossa declaração de rendimentos Modelo 22 (...) relativa ao período de 2018, cujo termo do prazo de entrega ocorreu em 2019-06-30”, sendo que “o não cumprimento desta obrigação, para além de sancionada como contraordenação, (...) 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 (...) 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 encontra determinada; o valor anual da retribuição mínima mensal”, salvo se “no prazo de 15 dias, vier a ser apresentada a declaração em falta”, a qual “é obrigatória, ainda que não tenha sido exercida qualquer atividade no respetivo período ou mesmo que tenha sido declarada a cessação de atividade”.
4. O Aviso n.º ... foi criado em 23-10-2019 e depositado na caixa postal eletrónica da sociedade B... em 24-10-2019, tendo a mesma sido considerada notificada em 11-11-2019.
5. A sociedade B... acedeu à caixa postal eletrónica ViaCTT em 19-12-2019.
6. Não obstante a notificação do Aviso n.º ..., a sociedade B... não procedeu à apresentação de qualquer declaração Modelo 22 referente ao período de 2018.

7. Em 09-12-2020, não tendo a sociedade B... procedido à entrega de declaração de rendimentos Modelo 22 válida, foi emitida pela Requerida a liquidação oficiosa de IRC n.º 2020..., no valor total de 266.768,15 € (duzentos e sessenta e seis mil setecentos e sessenta e oito euros e quinze cêntimos), incluindo juros compensatórios.
8. A liquidação oficiosa de IRC n.º 2020 ... refere que a “liquidação oficiosa de IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos” foi “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”.
9. A liquidação oficiosa de IRC discrimina a “matéria coletável”, a “coleta”, as “deduções”, o “IRC a pagar” e os “juros compensatórios”, no valor total a pagar de 266.768,15 € (duzentos e sessenta e seis mil setecentos e sessenta e oito euros e quinze cêntimos), com data limite de pagamento até 20-01-2021.
10. A Requerida apurou a matéria coletável subjacente à liquidação oficiosa com base nos elementos de que dispunha, nomeadamente a informação do sistema “e-Fatura”, aplicando o coeficiente do regime simplificado.
11. A liquidação oficiosa de IRC n.º 2020..., incluindo juros compensatórios, foi notificada por carta registada remetida, em 18-12-2020, para o domicílio fiscal do representante de cessação de atividade da sociedade B... .
12. A sociedade B... u não apresentou reclamação graciosa, nem pedido de revisão oficiosa contra a liquidação oficiosa de IRC notificada.
13. Em 22-06-2021, a sociedade B... procedeu à entrega da declaração IES referente ao ano de 2018.

14. Por falta de pagamento da dívida tributária da sociedade B..., foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2021... .
15. Em 10-02-2025, o Requerente foi citado no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2021..., na qualidade de responsável tributário subsidiário, por reversão, para pagamento da dívida tributária da sociedade B..., resultante da liquidação de IRC n.º 2020..., respeitante ao período de tributação de 2018, no valor total de 266.768,15 € (duzentos e sessenta e seis mil setecentos e sessenta e oito euros e quinze cêntimos), incluindo juros compensatórios.
16. Em 10-02-2025, considerando que a citação seria nula por falta de fundamentação, o Requerente apresentou requerimento a arguir a nulidade da referida citação no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2021... .
17. Em resposta ao requerimento do Requerente, o órgão de execução fiscal referiu que “junto com o ofício de citação pessoal por reversão foi enviada cópia do despacho de reversão, certidões de dívida e fundamentos das liquidações objeto da reversão” e que “a fundamentação formal do despacho de reversão basta-se com a alegação dos pressupostos e com a referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária”, sendo que “este é, pois, o conteúdo exigível da fundamentação formal do despacho de reversão e que foi, na nossa opinião, integralmente cumprido na citação”.
18. Não obstante considerar não existir “falta de citação”, o órgão de execução fiscal decidiu remeter os “comprovativos das liquidações” para “informação do contribuinte”, “devendo o prazo que decorre da citação ter apenas início após receção do presente despacho, para todos os efeitos”, “salvaguardando o prazo de oposição e a possibilidade de o contribuinte eventualmente vir a reclamar/impugnar a(s) liquidação(ões) cujo imposto se refere o ato (...) quando o mesmo era gerente”.

19. Discordando da liquidação oficiosa de IRC, o Requerente revertido apresentou pedido de pronúncia arbitral.

B. Factos não provados

1. No ano de 2018, o resultado líquido do período, a matéria tributável e o IRC a pagar pela sociedade B..., de que o Requerente era gerente, foram inferiores aos elementos apurados e ao IRC liquidado oficiosamente pela Requerida.

Não se verificaram outros factos com relevância para a decisão da causa que não tenham sido considerados provados.

C. Motivação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe apenas seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada, em função da prova produzida nos autos e da sua relevância jurídica, nos termos do artigo 123.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a), c) e e) do RJAT.

Constitui um princípio do processo arbitral a “livre apreciação dos factos”, de acordo com “as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros”, manifestando o princípio da “livre apreciação da prova”, conforme disposto nos artigos 16.º, alínea e) e 19.º, n.º 1 do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral baseia a sua convicção, em relação aos factos alegados, nos meios de prova constantes no processo, atendendo à sua experiência e conhecimento, ao abrigo do artigo 607.º, n.º 5 do CPC e regras gerais do CC.

Somente quando a força probatória de certos meios de prova se encontra determinada na legislação é que a livre apreciação não domina na motivação subjacente à matéria de facto.

Em concreto, tendo em consideração os respetivos ónus de alegação e de prova, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na prova produzida nos autos, incluindo os documentos e o processo administrativo juntos pelas Partes, bem como o acordo manifestado quanto a factos alegados nos articulados, nos termos legais.

V. MATÉRIA DE DIREITO

A. Objeto

Considerando as posições assumidas pelas Partes e vertidas nos respetivos articulados, cabe ao Tribunal Arbitral, atendendo à matéria de facto provada e ao direito aplicável, apreciar e decidir sobre a legalidade do ato tributário impugnado nos presentes autos, designadamente a liquidação oficiosa de IRC emitida, por falta de entrega de declaração periódica de rendimentos Modelo 22 válida, com base nos elementos de que a AT dispunha para o efeito.

B. Apreciação

Compulsados os autos, o Requerente alega, sinteticamente, que a liquidação oficiosa de IRC emitida pela AT e controvertida no presente processo é ilegal por:

- a) Falta de notificação do sujeito passivo originário para exercício do direito de audição previamente à emissão da liquidação oficiosa, em violação do princípio da participação;
- b) Falta ou insuficiência da fundamentação da liquidação oficiosa, por obscuridade, em violação dos princípios constitucionais e jurídico-fiscais aplicáveis e dos direitos e garantias do sujeito passivo;
- c) Excesso de quantificação na liquidação oficiosa, em violação do princípio da legalidade e do princípio da tributação do rendimento real das empresas, bem como do princípio do inquisitório e do princípio da descoberta da verdade material.

A Requerida, por sua vez, contesta a posição do Requerente, entendendo que cumpriu integralmente a legislação aplicável no âmbito da liquidação oficiosa emitida.

Ora, atendendo ao objeto dos autos, cumpre proceder a um breve enquadramento do regime jurídico e fiscal aplicável à tributação em sede de IRC e à emissão da liquidação oficiosa.

Por força do artigo 5.º, n.º 2 da LGT, a tributação deve respeitar “os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material”. Estes princípios tributários encontram assento constitucional, nomeadamente, nos artigos 103.º e 104.º da CRP.

Como concretização dos princípios constitucionais, os impostos devem refletir, essencialmente, a “capacidade contributiva” dos sujeitos passivos, que é revelada pelos rendimentos, consumo e/ou respetivo património, nos termos do artigo 4.º, n.º 1 da LGT.

Em particular, ao abrigo do disposto no artigo 1.º do CIRC, o IRC incide especificamente sobre os “rendimentos” das pessoas coletivas, obtidos no período de tributação, pelos respetivos “sujeitos passivos”.

Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do CIRC, são “sujeitos passivos” de IRC, designadamente, as “sociedades comerciais” e as “demais pessoas coletivas de direito (...) privado, com sede ou direção efetiva em território português”, como seja a sociedade B... de que o Requerente foi gerente no exercício de 2018.

Conforme artigos 3.º, n.º 1, alínea a) e artigo 15.º, n.º 1, alínea a) do CIRC, no que respeita às pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em Portugal, “a matéria coletável obtém-se pela dedução ao lucro tributável” dos montantes correspondentes a “prejuízos fiscais” e “benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro”.

O “lucro tributável” é constituído pela “soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas

naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos”, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do CIRC.

A “matéria coletável” é, em regra, “determinada com base em declaração do sujeito passivo”, nos termos do disposto no artigo 16.º, n.º 1 do CIRC.

Para o efeito, a “declaração periódica de rendimentos”, conforme Modelo 22 de IRC, deve ser enviada, anualmente, nos termos dos artigos 117.º, n.º 1, alínea b) e 120.º, n.º 1 do CIRC.

A “declaração periódica de rendimentos” considera-se apresentada “na data em que é submetida, sob a condição de correção de eventuais erros”, no prazo legal, por força do disposto na Portaria n.º 1339/2005, de 30 de dezembro.

Também a “declaração anual de informação contabilística e fiscal” deve ser enviada, no prazo legal, nos termos dos artigos 117.º, n.º 1, alínea c) e 121.º, n.ºs 1 e 2 do CIRC.

Os “elementos constantes das declarações” devem “concordar exatamente com os obtidos na contabilidade”, nos termos dos artigos 120.º, n.º 10 e 121.º, n.º 5 do CIRC.

Sendo que, nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, 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” presumem-se “verdadeiras e de boa-fé”.

Sem prejuízo, essa presunção de verdade e boa-fé não se verifica, designadamente, quando as declarações não sejam apresentadas “nos termos previstos na lei”, quando “as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo” ou quando “o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária”, conforme disposto no artigo 75.º, n.ºs 1 e 2 da LGT.

A “liquidação do IRC” deve ser efetuada e processada “pelo próprio sujeito passivo”, nos termos do disposto no artigo 89.º, alínea a) do CIRC, tendo por base a matéria coletável que conste na respetiva declaração submetida, ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC.

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”, conforme previsto no artigo 90.º, n.º 1, alínea b) do CIRC, na redação aplicável.

Ou seja, não tendo sido apresentada a declaração periódica de rendimentos, nos termos legais, a determinação da matéria coletável e a emissão da liquidação de IRC é efetuada e processada nos termos dos artigos 16.º, n.º 2, 89.º, alínea b) e 90.º, n.º 1, alínea b) do CIRC, competindo à AT proceder oficiosamente à respetiva liquidação do imposto.

Conforme acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11-05-2016, no âmbito do processo n.º 0442/15, acessível em www.dgsi.pt, “O CIRC prevê que, em face do incumprimento pelo sujeito passivo da obrigação de apresentar declaração de rendimentos e nela proceder à autoliquidação do imposto, a AT proceda à liquidação oficiosa (...). O prazo fixado para essa liquidação oficiosa é meramente ordenador e dirigido aos serviços da AT, destinando-se a prevenir a eventual caducidade do direito de liquidar; não constitui um prazo de caducidade, como resulta da possibilidade (...) de a AT corrigir essa liquidação dentro do prazo normal de caducidade (...), cobrando ou anulando então as diferenças apuradas. Assim, o excesso do prazo fixado para a referida liquidação oficiosa, desde que se mostre respeitado o prazo da caducidade fixado no art. 45.º da LGT, não releva na legalidade desse ato.”

Face ao exposto, considerando o enquadramento jurídico e fiscal delineado, bem como a factualidade dada como provada *supra*, importa agora apreciar a legalidade da liquidação oficiosa que configura o objeto do PPA deduzido pelo Requerente. Vejamos.

Genericamente, sob a égide dos princípios do “procedimento tributário”, o qual abrange a “liquidação dos tributos”, é inegável que a Autoridade Tributária deve exercer as suas atribuições e competências na “prossecação do interesse público”, mas, também, de acordo com “os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias” e direitos dos contribuintes, conforme previsto no artigo 55.º da LGT.

De facto, estão sujeitos ao “princípio da legalidade tributária”, para além da “incidência” e da “taxa”, as “regras de procedimento e processo tributário”, bem como as “garantias dos contribuintes”, incluindo na “liquidação e cobrança dos tributos”, nos termos do disposto no artigo 8.º, n.ºs 1 e 2 da LGT.

No âmbito da “legalidade tributária” enquadra-se, por exemplo, o “princípio da participação”, em especial, na vertente do “direito de audição”.

Ao abrigo do “princípio da participação” consagrado nos artigos 266.º e 267.º, n.º 5 da CRP, a “participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso”, através do “direito de audição antes da liquidação”, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea a) da LGT.

Contudo, por força do disposto no artigo 60.º, n.º 2, alínea b) da LGT, a audição prévia do contribuinte “é dispensada” no caso de “a liquidação se efetuar oficiosamente, com base em valores objetivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito”.

Conforme acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 14-03-2024, no processo n.º 1755/10.0BELRA, acessível em www.dgsi.pt, “A dispensa de audição prévia inerente às liquidações oficiosas constante no artigo 60.º, n.º 2, alínea b) da LGT encontra-se subordinada à prévia notificação para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.”

Também como exposto na decisão arbitral de 15-04-2025, no âmbito do processo n.º 731/2024-T, acessível em www.caad.pt, “quanto à alegada violação do direito de participação previsto no artigo 60.º da LGT, (...) não pode o mesmo proceder. Conforme refere a AT (...), o próprio n.º 2 do artigo 60.º da LGT prevê, na respetiva alínea b), que a audição é dispensada quando a (...) liquidação se efetuar oficiosamente, com base em valores objetivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito”.

No mesmo sentido, a decisão arbitral de 06-11-2024, no âmbito do processo n.º 762/2024-T, acessível em www.caad.pt, refere que “o disposto no artigo 60.º, n.º 1, alínea a) da LGT, densifica a garantia constitucional de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes digam respeito, em particular as impositivas, concedendo aos contribuintes o direito de serem ouvidos previamente à emissão dos atos tributários de liquidação. (...) Refira-se que o direito de audição como manifestação do princípio da colaboração não é absoluto, podendo ser dispensado nalgumas situações (...). Retomando o caso controvertido, conforme factualidade assente, a AT notificou corretamente a Requerente para apresentar a sua declaração de IRC em falta, contudo, a Requerente optou por não o fazer. Efetivamente a AT emitiu a liquidação (...), nos termos do previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC. Por conseguinte, (...) o Tribunal entende que a dispensa do direito de audição é admissível nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 60.º da LGT, com a consequente improcedência do vício invocado”.

Ora, conforme factualidade dada como provada nos presentes autos, em 24-10-2019, a AT enviou, através da plataforma ViaCTT, notificação para o domicílio fiscal eletrónico da sociedade B..., sujeito passivo e responsável tributário originário, cujo Aviso n.º..., com o assunto “IRC – Declaração de Rendimentos Modelo 22”, por referência ao período de “2018”,

refere que “não se encontra registada a vossa declaração de rendimentos Modelo 22 (...) relativa ao período de 2018, cujo termo do prazo de entrega ocorreu em 2019-06-30”, sendo que “o não cumprimento desta obrigação, para além de sancionada como contraordenação, (...) 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 (...) 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 encontra determinada; o valor anual da retribuição mínima mensal”, salvo se “no prazo de 15 dias, vier a ser apresentada a declaração em falta”, a qual “é obrigatória, ainda que não tenha sido exercida qualquer atividade no respetivo período ou mesmo que tenha sido declarada a cessação de atividade”.

O Aviso n.º ... foi criado em 23-10-2019 e depositado na caixa postal eletrónica da sociedade B... em 24-10-2019, tendo esta sido considerada notificada em 11-11-2019.

Não obstante, a sociedade B... não procedeu à apresentação de qualquer declaração Modelo 22 referente ao período de 2018, apesar de ter sido notificada para tal.

Em 09-12-2020, não tendo a sociedade B... procedido à entrega de declaração periódica de rendimentos Modelo 22 válida, foi emitida pela Requerida a liquidação oficiosa de IRC n.º 2020..., no valor total de 266.768,15 € (duzentos e sessenta e seis mil setecentos e sessenta e oito euros e quinze cêntimos), incluindo juros compensatórios, nos termos legais.

Não se afigura existir, assim, qualquer violação de direitos e garantias da sociedade B... ou preterição de formalidades essenciais, como o “direito de audição antes da liquidação”, na medida em que a referida sociedade, enquanto sujeito passivo e responsável tributário originário, foi prévia e oportunamente notificada para proceder à entrega da declaração em falta, com expressa advertência de que a AT emitiria liquidação oficiosa, nos termos legais.

Tendo a sociedade B... sido notificada pela AT, que posteriormente recorreu a “valores objetivos” resultantes de critérios legalmente previstos para determinação da matéria coletável em sede de liquidação oficiosa, nos termos do CIRC, conclui-se que a audição prévia podia ser dispensada, ao abrigo do artigo 60.º, n.º 2, alínea b) da LGT, como legitimamente sucedeu.

Quanto à alegada falta ou insuficiência de fundamentação, cumpre referir que os atos emitidos pela Administração, incluindo os atos tributários emitidos pela Requerida, carecem de “fundamentação expressa e acessível” quando afetem direitos ou interesses alegadamente protegidos dos administrados, nos termos dos artigos 266.º e 268.º, n.º 3 da CRP.

Conforme previsto no artigo 77.º, n.º 1 da LGT, a decisão emitida num procedimento tributário deve ser sempre fundamentada por meio de “sucinta exposição das razões de facto e de direito” que a motivaram, podendo a fundamentação consistir numa mera declaração de concordância com os fundamentos de pareceres, informações ou propostas anteriores.

Em especial, a fundamentação dos “atos tributários” pode ser efetuada “de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”, conforme disposto no artigo 77.º, n.º 2 da LGT.

Considerando o exposto na decisão arbitral de 11-07-2023, no processo n.º 307/2022-T, acessível em www.caad.pt, “É inquestionável que a AT tem o dever de fundamentar os atos que afetem os direitos ou os legítimos interesses dos contribuintes, em conformidade com o princípio plasmado no n.º 3 do artigo 268.º da CRP e acolhido no artigo 77.º da LGT. (...) Interessa também referir a jurisprudência do Supremo Tribunal (...) relativamente à questão da fundamentação dos atos tributários – a fundamentação tem de ser expressa, clara, suficiente e congruente (...). Acresce que o Tribunal Arbitral deve atender à especificidade das circunstâncias concretas do caso e à condição do destinatário da fundamentação, quanto ao conhecimento de facto que já possui sobre a situação em que se encontra (...). É que a fundamentação é um conceito relativo, devendo ser aferida caso a caso, tendo em conta as circunstâncias que levaram à prática do ato e o conhecimento que delas tem o seu destinatário

que lhe permitem perceber ou apreender as razões que o determinaram. No caso dos autos, a AT indicou na liquidação contestada que a mesma foi emitida com base na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, por a Requerente não ter apresentado a declaração Modelo 22 do IRC referente ao exercício (...) e utilizou a informação disponibilizada (...) no sistema e-Fatura para efeitos do cálculo da matéria tributável, tal como estatuído no referido preceito. A Requerente tinha conhecimento da informação (...) no sistema e-Fatura e deveria ter assumido que a mesma foi utilizada para efeitos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC. Assim, (...) a fundamentação da liquidação contestada foi expressa, clara, suficiente e congruente. Improcede, assim, o vício de falta de fundamentação invocado”.

No mesmo sentido, a decisão arbitral de 13-11-2023, no âmbito do processo n.º 6/2023-T, acessível em www.caad.pt, menciona que “numa formulação que traduz apenas a síntese do que a doutrina mais autorizada escreveu sobre a matéria, pode repetir-se que a fundamentação se consubstancia num discurso funcional externado pela Administração, expresso, formal, explícito, contextual, com capacidade para dar a um destinatário normal, colocado na situação concreta do destinatário do ato, as razões “justificantes” e “justificativas” – sob o ponto de vista formal – da concreta decisão administrativa. No caso, refere-se que a liquidação oficiosa relativa ao período (...) é 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”, indicando-se o valor da matéria tributável, o valor da coleta e o montante dos juros compensatórios. (...) A menção expressa a esta norma, acompanhada da exposição do pressuposto de facto que determina a sua aplicação e do valor objetivo que resulta da sua aplicação, é suficiente para dar por satisfeitos os mínimos de uma fundamentação válida. Com efeito, são explicadas, por um lado, as razões de facto que traduzem o pressuposto de atuação da Autoridade Tributária para a mobilização do regime legal, e, por outro lado, como este implica a fixação de um valor objetivo sem margem para qualquer ponderação, possibilidade de escolha ou discricionariedade administrativa, a indicação desse valor, contextualizada pela referência legal, permite ao destinatário a compreensão das razões de facto e de direito que determinaram a liquidação, encontrando-se o sujeito passivo, conseqüentemente, em condições para aferir da legalidade dessa liquidação. E isto independentemente do próprio sujeito passivo ter sido preteritamente advertido da

possibilidade de realização da referida liquidação oficiosa. Encontrando-se o critério legal adotado pela AT enunciado de forma inteligível e em termos que permitem a sujeito passivo contestar a bondade da atuação administrativa, não existe falta de fundamentação. Improcede, em consequência, o alegado quanto a tal vício.”

Em acréscimo, atente-se ainda ao disposto na decisão arbitral de 06-11-2024, no âmbito do processo n.º 762/2024-T, acessível em www.caad.pt, referindo que “como é entendimento jurisprudencial corrente, a fundamentação do ato tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, sendo que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu num certo sentido e não de forma diferente. (...) A fundamentação deve consistir, por isso, numa exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão. As razões de facto e os fundamentos de direito da decisão devem ser perceptíveis, claros e congruentes para o sujeito passivo. Resulta assim de primacial exigência que ao sujeito passivo seja dada a possibilidade de alcançar e perceber as razões subjacentes a essa mesma decisão, para que sobre a mesma possa estar apto a, em tese, formular um juízo sobre o seu mérito (...). Ora, nos presentes autos, resulta que, no seguimento da notificação pela AT à Requerente para apresentar a liquidação de IRC (...), a Requerente não a apresentou, por conseguinte, a AT seguiu os trâmites previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC e emitiu a liquidação nos termos aí previstos. Assim, resulta que a fundamentação contida no ato é clara e perceptível, foi suficiente para permitir à Requerente aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela AT do ato para proferir a decisão. Conclui-se, assim, que a AT cumpriu o seu dever de fundamentar a liquidação de IRC em apreço, nos termos dos artigos 268.º, n.º 3 da CRP, 77.º da LGT e 153.º do CPA, com a consequente improcedência do vício (...) de falta de fundamentação.”

Também o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 08-01-2009, no âmbito do processo n.º 00432/07.3BEPNF, acessível em www.dgsi.pt, menciona que “a fundamentação é um conceito relativo, que varia em função do concreto tipo de ato, sendo que o que releva para

esse efeito, atento o carácter essencialmente instrumental do dever de fundamentação, é a efetiva possibilidade de um destinatário normal ficar habilitado, através da externalização de motivos coeva ao ato, a conhecer as razões que o suportam, permitindo-lhe assim optar entre conformar-se com ele ou atacá-lo graciosamente ou contenciosamente. Atento o carácter instrumental do fim prosseguido pela fundamentação do ato tributário, a suficiência da mesma deve aferir-se pelo comprometimento da possibilidade de reação contra o ato. É do conhecimento geral que a liquidação (em sentido estrito) de um imposto (...) se faz pela aplicação (...) de uma taxa (...) à matéria coletável. (...) Isto, sobretudo, quando estamos perante uma liquidação oficiosa efetuada nos termos (...) do CIRC (ou seja, liquidação efetuada pela AT (...) porque o contribuinte não apresentou a declaração de rendimentos), o que tudo foi dado a conhecer ao contribuinte e, caso este tivesse cumprido oportunamente o seu dever declarativo, lhe cumpriria proceder à autoliquidação do imposto, para o que se lhe impunha que conhecesse quer a operação para apurar o imposto, quer a taxa a aplicar.”

Ora, atendendo à conforme factualidade dada como provada nos presentes autos, contrariamente ao alegado pelo Requerente, que foi gerente da sociedade B... em causa, na liquidação oficiosa emitida e notificada ao sujeito passivo consta o enquadramento e a base legal, bem como a matéria coletável e o imposto liquidado, nos termos do artigo 77.º da LGT.

Em 09-12-2020, não tendo a sociedade B... procedido à entrega de declaração de rendimentos Modelo 22 em falta, foi emitida pela Requerida a liquidação oficiosa de IRC n.º 2020..., no valor total de 266.768,15 € (duzentos e sessenta e seis mil setecentos e sessenta e oito euros e quinze cêntimos), incluindo juros compensatórios.

A referida liquidação oficiosa de IRC n.º 2020 ... menciona expressamente que a “liquidação oficiosa de IRC relativa ao período a que respeitam os rendimentos” foi “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”.

Acresce que a liquidação oficiosa controvertida discrimina a “matéria coletável”, a “coleta”, as “deduções”, o “IRC a pagar” e os “juros compensatórios”, nos termos legais.

O facto de a liquidação oficiosa não especificar que foi considerada, para efeitos da determinação da matéria coletável, a informação constante no sistema e-Fatura, que, aliás, a sociedade B... não podia desconhecer, não significa, nem equivale a qualquer falta ou insuficiência de fundamentação do ato, nem a sua alegação nos autos configura fundamentação *a posteriori* por parte da Requerida.

A matéria coletável foi apurada com base nos critérios legalmente previstos, tendo a AT recorrido, assim, aos elementos e demais valores objetivos de que dispunha para o efeito.

Embora a fundamentação do ato tributário seja sucinta, como a legislação fiscal permite, a origem e o conteúdo do mesmo é manifestamente apreensível pela sociedade. B..., bem como pelo Requerente, que foi gerente daquela sociedade no exercício de 2018, podendo impugnar a liquidação em causa, nomeadamente, por inexistência de facto tributário ou excesso de quantificação, oferecendo a competente prova para o efeito, nos termos legais.

Acresce que a liquidação oficiosa sucedeu a anterior notificação enviada pela Requerida à sociedade B..., com o aviso da falta de entrega da declaração e das consequências da eventual ausência de regularização dessa obrigação declarativa, conforme demonstrado.

Conclui-se, assim, que o dever de fundamentação da liquidação oficiosa emitida foi cumprido.

Não obstante a admissibilidade da dispensa do exercício do direito de audição e a observância do dever de fundamentação do ato tributário, nos termos explanados *supra*, cabe ainda analisar se a AT incumpriu outros princípios e normas aplicáveis no âmbito da liquidação oficiosa controvertida nos presentes autos, considerando, nomeadamente, o princípio da legalidade tributária, o princípio da tributação do rendimento real das empresas, o princípio do inquisitório

e o princípio da descoberta da verdade material, inquinando o ato tributário impugnado de ilegalidade por excesso de quantificação.

Desde logo, nos termos do artigo 104.º, n.º 2 da CRP, a tributação das empresas “incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, cujo princípio deve ser observado no IRC.

Para o efeito, como consabido, a tributação em IRC assenta na determinação da matéria coletável, nos termos previstos no respetivo Código, devendo o sujeito passivo entregar, no prazo legal, a respetiva declaração periódica de rendimentos, com base na contabilidade e eventuais correções fiscais, autoliquidando o imposto devido.

Conforme mencionado na decisão arbitral de 11-07-2023, no processo n.º 307/2022-T, acessível em www.caad.pt, “Os sujeitos passivos de IRC estão sujeitos às obrigações declarativas previstas no n.º 1 do artigo 117.º do Código do IRC, de entre as quais se destaca a declaração periódica de rendimentos Modelo 22 do IRC (cf. alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º do Código do IRC), em que se procede ao apuramento do resultado fiscal do exercício anterior, e que deve ser apresentada até ao último dia do mês de maio (cf. artigo 120.º, n.º 1 do Código do IRC). A importância do cumprimento desta obrigação declarativa dentro do prazo legal é evidente (...). De acordo com o artigo 59.º, n.º 2 do CPPT, o apuramento da matéria tributável baseia-se nas declarações dos contribuintes, desde que estes as apresentem nos termos previstos na lei (e.g., dentro do prazo legal, etc.) e forneçam à administração tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária.”

Contudo, quando o sujeito passivo incumprir as suas obrigações declarativas, não apresentando, por exemplo, a declaração Mod. 22 válida, no prazo legal, a AT fica na posição jurídica de emitir a correspondente liquidação oficiosa, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRC, com base nos critérios legais previstos e em valores objetivos, mas presuntivos, o que representa um desvio ao princípio da tributação do rendimento real.

Nesse sentido, tal como consta na decisão arbitral de 15-04-2025, no processo n.º 731/2024-T, acessível em www.caad.pt, “embora vigore no nosso ordenamento jurídico-tributário o princípio da declaração no apuramento da matéria tributável, tal como (...) referido a propósito do artigo 75.º da LGT, privilegiando-se a declaração e os elementos apresentados pelo sujeito passivo, o CIRC contém, também, mecanismos destinados a suprir as situações em que o próprio sujeito passivo não colabora com a administração tributária em termos que lhe permitam efetuar a liquidação das declarações apresentadas. É nesse contexto que o artigo 90.º do CIRC determina a aplicação, por parte da AT, de métodos indiretos de apuramento da matéria coletável, bem como a emissão de uma liquidação oficiosa. (...) Nos termos do disposto no artigo 90.º, n.º 1, alínea b) do CIRC, na falta de apresentação tempestiva da declaração Modelo 22 de IRC, a liquidação é efetuada pela AT nos termos aí previstos.”

Sendo que, conforme decisão arbitral de 11-07-2023, no processo n.º 307/2022-T, acessível em www.caad.pt, “O procedimento de liquidação é instaurado pela AT com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter (cf. artigo 59.º, n.º 1 do CPPT).”

Não obstante, ao abrigo do “princípio do inquisitório”, a Administração deve “realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material”, não estando subordinada à iniciativa dos contribuintes, nos termos do artigo 58.º da LGT, razão pela qual o Requerente entende que a AT deveria ter solicitado informações e provocado a intervenção da sociedade B... ou procedido a eventual inspeção tributária, para apuramento da real situação contabilística e fiscal, considerado, por exemplo, a contabilidade da sociedade e a declaração IES submetida, apurando um tributo inferior.

Ora, se a AT considerou a informação no sistema “e-Fatura”, atendendo aos “elementos (...) comunicados pela sociedade e por adquirentes, nomeadamente, (...) faturas emitidas e declaradas (...), menos (...) notas de crédito emitidas e declaradas”, “aplicando o coeficiente de 0,75”, em conformidade com as regras do “regime simplificado”, nos termos legais, daqui não resulta qualquer violação do princípio do inquisitório invocado, na medida em que a AT

emitiu a liquidação oficiosa nos termos legalmente previstos, com base nos elementos de que dispunha, como o artigo 90.º, n.º 1, alínea b) do CIRC expressamente permite.

Nem se exige que, em observância do princípio da tributação do rendimento real, a AT, para efeitos de emissão da respetiva liquidação oficiosa, solicite previamente informações ao sujeito passivo faltoso ou avance obrigatoriamente com procedimento de inspeção tributária.

Acresce que os critérios constantes no artigo 90.º, n.º 1, alínea b) do CIRC não são alternativos, devendo-se aplicar aquele que resulte no “maior dos (...) montantes”.

Com efeito, a AT nem tinha de calcular o IRC do exercício de 2018 por referência aos elementos constantes na IES submetida, caso entendesse que originaria um tributo inferior.

De facto, a AT limitou-se a aplicar o critério legal e os valores objetivos apurados, que suportam a emissão da correspondente liquidação oficiosa, nos termos do CIRC, competindo, assim, ao Requerente alegar e demonstrar a ilegalidade do ato tributário por excesso de quantificação na liquidação impugnada no respetivo PPA.

Conforme explanado na decisão arbitral de 11-07-2023, no processo n.º 307/2022-T, acessível em www.caad.pt, “A falta de apresentação no prazo legal da declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC determina que a AT proceda, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, à emissão de uma liquidação oficiosa. Se é verdade que compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da emissão de uma liquidação oficiosa de IRC ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, é também verdade que cabe ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação (cf. artigo 74.º, n.º 3 da LGT). Para uma liquidação oficiosa emitida ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC ser 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, de que a referida liquidação sofre do vício de excesso na quantificação, não sendo suficiente ao

sujeito passivo apresentar uma declaração de rendimentos posterior (que não goza da presunção de veracidade do n.º 1 do artigo 75.º da LGT) ou invocar uma violação do princípio do inquisitório ou do princípio da tributação das empresas fundamentalmente pelo rendimento real. 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, se o sujeito passivo não fornecer à AT elementos probatórios idóneos e credíveis que permitam verificar a sua real situação contabilística e tributária, a AT não tem o dever de realizar diligências probatórias complementares, e resta ao Tribunal Arbitral concluir que o sujeito passivo não provou o excesso de liquidação, como lhe competia. (...) De facto, não cabe à AT proceder à realização de diligências instrutórias e inspetivas no sentido de demonstrar a verificação dos factos que relevariam ao próprio sujeito passivo quando o mesmo não cumpre sequer o dever que lhe incumbe, i.e., o dever de junção de elementos probatórios idóneos, credíveis e relevantes para a boa decisão da causa. Exigir à AT a realização de diligências probatórias nos casos em que o sujeito passivo não apresentou ele próprio qualquer prova idónea e credível para comprovar o que lhe competia, seria desconsiderar o ónus da prova que recai sobre o sujeito passivo quando a AT emite uma liquidação oficiosa nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRC. (...) Na verdade, cabe ao sujeito passivo o ónus da prova, nos termos do artigo 74.º da LGT, do valor real dos rendimentos sujeitos a tributação, apresentando provas que refutem os valores encontrados pela AT, prova essa que não se basta com apresentação de uma declaração de IRC e de documentos cuja data, autor e origem se desconhece. (...) a Requerente limitou-se a apresentar uma impressão de (...) um “Balanço” (...). Após analisar os documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo, o Tribunal Arbitral conclui que a Requerente não apresentou elementos probatórios idóneos e credíveis para fazer prova da sua verdadeira situação contabilística e fiscal ou do excesso de liquidação (...). Nestas circunstâncias, e não tendo a Requerente apresentado prova idónea e credível para comprovar o que lhe competia, o Tribunal conclui que não era exigível à AT a realização de diligências probatórias complementares (designadamente, a realização de uma ação inspetiva), com vista à descoberta da verdade material e à tributação pelo rendimento real. É inequívoco que, ao contrário do que pretende a Requerente, é sobre si que recai o ónus da prova do excesso da quantificação da matéria tributável que deu origem à liquidação contestada, ónus esse que

não foi satisfeito com a mera apresentação de (...) documentos que (...) não beneficiam da presunção de veracidade consagrada no n.º 1 do artigo 75.º da LGT”.

No mesmo sentido, veja-se a decisão arbitral de 14-07-2022, no processo n.º 152/2022-T, acessível em www.caad.pt, referindo que “quando, por incumprimento do dever de apresentação da declaração de rendimentos por parte do sujeito passivo, a AT lança mão do mecanismo da alínea b) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, para efeitos de emissão de liquidação oficiosa, a mesma está, na realidade, a recorrer a uma matéria tributável ficcionada (...) nos termos legais (...). Tendo sido utilizados métodos indiretos de determinação da matéria coletável, passou a impender sobre a Requerente, nos termos do art.º 74.º, n.º 3 da LGT, o ónus da prova da existência de excesso na respetiva quantificação, ónus esse que deve ser satisfeito em termos que permitam (...) proceder à análise, verificação e controlo dos valores declarados, como se encontra expresso no n.º 1 do art.º 16.º, em conjugação com o art.º 123.º, ambos do CIRC. (...) No entanto, os elementos contabilísticos disponibilizados não foram acompanhados nem dos recibos nem das faturas que sustentam os rendimentos obtidos ou os gastos suportados, (...) ónus que à Requerente cabia, na medida em que estão em causa factos que respeitam à causa de pedir – a existência dos rendimentos obtidos e validade dos gastos suportados –, os elementos que constituem as parcelas positiva e negativa do lucro tributável, base de determinação da matéria coletável, essenciais à determinação do rendimento real. Quer dizer, não foi realizada a cabal demonstração e certificação do lucro tributável declarado, com os respetivos suportes contabilísticos e documentais necessários à (...) aferição (...) da realidade dos rendimentos declarados. Ora, como decorre do já citado artigo 75.º, n.ºs 1 e 2, alínea a) da LGT, se o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, fornecendo (...) os elementos solicitados, a presunção de verdade e boa fé das suas declarações deixa de se verificar. (...) As demonstrações financeiras e a correspondente documentação (i.e. recibos e faturas) da Requerente assumem (...) uma relevância primordial, não tendo a Requerente fornecido o necessário suporte documental para, nos termos dos art.ºs 74.º e 75.º, n.º 2, alínea a) da LGT, satisfazer o ónus da prova dos factos em termos que permitam (...) proceder à análise, verificação e controlo dos valores declarados (...). Cabe à Requerente o dever de comprovar que os resultados fiscais intempestivamente

declarados correspondem efetivamente aos obtidos, devendo as operações relevadas contabilisticamente estar suportadas por documentos que permitam conhecer a sua natureza, os intervenientes e se foram ou não realizadas na prossecução do seu objeto social e para a obtenção dos rendimentos sujeitos a tributação, (...) para (...) verificar se o lucro declarado corresponde ao lucro real.”

Também a decisão arbitral de 13-11-2023, no âmbito do processo n.º 6/2023-T, acessível em www.caad.pt, refere que é “necessário que o sujeito, em sede de reclamação ou impugnação, demonstre a inexistência do facto tributário ou a sua errada quantificação. Não é exigível, até por um critério de proporcionalidade e praticabilidade, fazer recair sobre a AT o ónus de suportar a total inação do sujeito passivo face a uma realidade que será do seu conhecimento. (...) não se vislumbra, conseqüentemente, violação do princípio do inquisitório por parte da Autoridade Tributária. (...) Assim, inexistindo, perante a insuficiência dos elementos contabilísticos, prova dos elementos (...), não se vislumbra qualquer violação do princípio do rendimento real. Nos sistemas declarativos e de tributação analítica do tipo do nosso, a tributação do rendimento real, no sentido de tributação do rendimento efetivamente obtido, está dependente da comprovação desse rendimento (...). A presunção de um rendimento, quando assente em razões atendíveis, como sucede perante a necessidade de liquidação de impostos na sequência da violação de deveres de colaboração, acompanhada da possibilidade de prova em contrário, não viola qualquer norma ou princípio constitucional.”

Acresce que, conforme decisão arbitral de 05-09-2023, no processo n.º 94/2023-T, acessível em www.caad.pt, “apesar de assentar numa fixação presuntiva do rendimento tributável, não pode ser considerada como viciada por injustiça notória ou grave pelo simples facto de, posteriormente, o sujeito passivo ter declarado outro valor. (...) Quantificação presuntiva que, como é óbvio, dificilmente coincidirá com a do rendimento real. Mas este “risco” é do sujeito passivo que deu causa à avaliação indireta ao não cumprir com a sua obrigação declarativa. (...) o alegado excesso de quantificação do lucro tributável presuntivamente apurado pela AT não resulta evidente da consulta da documentação junta pela Requerente.”

Ora, atenta a factualidade dada como provada nos presentes autos, a sociedade B... não apresentou qualquer reclamação graciosa ou pedido de revisão da liquidação oficiosa de IRC, com a competente prova, para que a AT analisasse a ilegalidade do ato emitido, tendo apenas agora, em sede de processo arbitral, junto um mero balanço analítico de dezembro de 2018 para demonstrar o alegado excesso de quantificação.

O balanço junto, *per si*, não se afigura suficiente para demonstrar o excesso de quantificação, sendo necessária prova bastante da respetiva contabilidade e da documentação comprovativa subjacente, cujos elementos nem se supririam com eventual prova pericial e/ou testemunhal.

A prova documental junta pelo Requerente não permite verificar e evidenciar convictamente a veracidade dos elementos alegados no PPA e, por conseguinte, o excesso de quantificação alegado quanto à liquidação oficiosa do imposto em causa.

A apreciação do alegado excesso de quantificação não se pode resumir a uma análise perfunctória desse excesso, com base em prova diminuta ou indireta, nem a uma mera possibilidade ou probabilidade desse excesso ter ocorrido, mas exige uma análise robusta e convicta, não bastando, para o efeito, a junção de qualquer documento que singelamente se limite a declarar um pretense “resultado líquido do período”, sem sequer comprovar os componentes que suportam aquele “resultado líquido do período” alegado, nem demonstrar a efetiva matéria coletável que reputaria de correta e o imposto alegadamente excessivo.

Atenta a falta de apresentação de declaração de rendimentos válida, não beneficiando da presunção do artigo 75.º da LGT, o Requerente, em cumprimento do ónus da prova que lhe competia, poderia ter logrado juntar com o PPA toda a documentação contabilística e fiscal relevante para suportar os factos alegados, para além de um mero balanço anual, como seja, por exemplo, a demonstração de resultados, a ata de aprovação de contas, os extratos, lançamentos, balancetes, registos e outros documentos ou elementos contabilísticos e fiscais.

E nem se diga que tal seria possível demonstrar com a prova pericial e testemunhal requerida pelo Requerente, pois, conforme despacho emitido pelo presente Tribunal Arbitral, tal não se

afigurava admissível, necessário ou útil, face ao tipo de prova e de factos a provar, cabendo o ónus da prova ao Requerente, nomeadamente através de prova documental, nos termos legais.

Conclui-se, por conseguinte, que o Requerente não ofereceu aos autos elementos probatórios relevantes, idóneos, credíveis e suficientes para cumprir com o respetivo ónus da prova.

Assim, não tendo a sociedade B... submetido qualquer declaração periódica de rendimentos válida, tendo sido notificada para entregar a declaração em falta, sem a suprir, tendo sido emitida pela AT a subsequente liquidação oficiosa, com base na matéria coletável determinada nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), subalínea 1) do CIRC, e não tendo sido apresentada reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa, nem produzida com o PPA prova bastante para comprovar o alegado excesso de quantificação na liquidação oficiosa, não bastando alegar genericamente a pretensa violação de princípios constitucionais e normas fiscais, é forçoso concluir que não se observam as ilegalidades assacadas ao ato impugnado.

VI. DECISÃO

Face ao exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se o ato impugnado;
- b) Condenar o Requerente nas custas do processo, nos termos legais.

VII. VALOR

Fixa-se o valor do processo em 266.768,15 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 4.896,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelo Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5 do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de janeiro de 2026

O Árbitro Presidente

Dr. Juiz José Poças Falcão

A Árbitra Adjunta

Dra. Sofia Quental

A Árbitra Adjunta (Relatora)

Dra. Adelaide Moura