

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 361/2025-T

Tema: Artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC

SUMÁRIO:

I- Tendo sido efetuada pela Administração fiscal liquidação oficiosa de IRC, com base no procedimento previsto na alínea b), do n.º 1, do artigo 90.º, do Código do IRC, mas tendo posteriormente o sujeito passivo apresentado declaração modelo 22 de IRC, a que se seguiu nova liquidação oficiosa efetuada pela Requerida, ao abrigo do mesmo dispositivo legal da primeira, da qual a Requerente apresentou reclamação graciosa e em que juntou documentos contabilísticos que corroboraram a sua declaração fiscal, caberia à Requerente, pretendendo questionar a veracidade dos registos contabilísticos, promover inspeção tributária à Requerente.
II- Não o tendo feito, nem imputando a Requerida incorreções no apuramento do lucro ou da matéria coletável subjacente à mesma declaração modelo 22 do IRC e aos documentos contabilísticos, a liquidação em causa padece do vício de violação de lei.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 9.04.2025, a Requerente A... UNIPessoal LDA, pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., n.º ..., ..., Vila Nova de Gaia (doravante apenas designada por “Requerente”), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (o qual aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante apenas designada por “Requerida”), com vista à anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... e da subjacente demonstração de liquidação de IRC n.º 2024..., da demonstração de liquidação de juros n.º 2024 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2024..., do ano de 2022, no valor de €20.168,39.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 25.06.2025
6. Tendo sido devidamente notificada para o efeito, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo.
7. Em 21.10.2025, a mandatária da Requerente apresentou requerimento de renúncia ao mandato.
8. Por despacho de 28.10.2025 a fim do Tribunal apreciar a da pertinência de inquirição da testemunha arrolada pelo sujeito passivo foi determinada a notificação da Requerente para, por referência aos artigos da petição inicial, no prazo de vinte dias indicar a matéria de facto relativamente à qual pretendia que a testemunha que arrolou na petição inicial fosse inquirida, tendo ainda a Requerente sido advertida da conveniência da constituição de mandatário judicial o mesmo prazo.

9. Em 2.12.2025 foi proferido despacho de prorrogação do prazo de arbitragem por dois meses, nos termos do disposto no artigo 21.º, n.º 2, do RJAT.

10. A Requerente não se pronunciou sobre o despacho mencionado no ponto 8 pelo que, não se vislumbrando factos suscetíveis de prova testemunhal, por despacho de 26.01.2026, foi indeferida a inquirição da testemunha arrolada e, não ocorrendo nenhuma das situações previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1, do art. 18º do RJAT, foi dispensada a reunião arbitral prevista no artigo em causa, à luz do disposto nos artigos 16º-c), do RJAT e do princípio da proibição da prática de atos inúteis.

No mesmo despacho foi também dispensada a realização de alegações, por não se afigurarem necessárias e notificada a Requerente para responder à matéria de exceção suscitada pela Requerida, tendo ainda sido designada data para prolação da decisão arbitral.

A Requerente também não se pronunciou sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida.

POSIÇÃO DAS PARTES

11. Posição da Requerente

Os fundamentos invocados pela Requerente em suporte da sua pretensão foram, em suma, as seguintes:

- a. A Requerente não procedeu, dentro do prazo legal, à entrega da modelo 22 de IRC relativa ao ano de 2022 pelo que foi notificada da demonstração de liquidação de IRC, no qual se apura o rendimento com base no procedimento previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, na qual foi apurado imposto a pagar no montante de €41.672,06.
- b. Posteriormente, a Requerente submeteu, em 06-08-2024, a declaração modelo 22 relativa ao ano de 2022, de acordo com os dados da sua contabilidade, na qual apurou imposto a pagar no montante de €29,84.

- c. Em 28-08-2024, a Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC n.º 2024..., da demonstração de liquidação de juros n.º 2024... e da demonstração de acerto de contas n.º 2024..., do ano de 2022, da qual resultou imposto a pagar no montante de €20.168,39 e que também apurou o rendimento com base no procedimento previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC.
- d. Por força da aplicação do referido procedimento, considerou a AT como matéria coletável, numa primeira fase o valor de 194.662,50€ e, numa segunda fase, o montante de €90.842,50.
- e. A declaração modelo 22 relativa ao ano de 2022, submetida em 06-08-2024, a Requerente apurou, de acordo com os dados da sua contabilidade, um resultado líquido do período no montante de 459,42€ e um lucro tributável de €489,26.
- f. As liquidações oficiosas fazem-se com base num rendimento presumido por não existirem, no prazo legal, elementos declarados pelo sujeito passivo.
- g. Porém, determina o artigo 90.º, n.º 12 do CIRC que a liquidação pode ser corrigida dentro dos prazos de caducidade do direito à liquidação e em conformidade com o preceituado no artigo 45.º e 46.º da LGT.
- h. A Requerente fez uso atempado da possibilidade que lhe confere o artigo 90.º, n.º 12 do
- i. CIRC, tendo apresentado, em 06-08-2024, a competente declaração de rendimentos modelo 22 de 2022, com base na sua contabilidade.
- j. Nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, *“Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.”*
- k. Com efeito, apenas a declaração apresentada tardiamente não goza da presunção de veracidade.
- l. A contabilidade organizada de acordo com a legislação comercial e fiscal continua a gozar dessa presunção de veracidade.
- m. Pelo que, devem ser anuladas, por erro sobre os pressupostos de facto, os atos tributários de liquidação de IRC objeto da presente reclamação graciosa,

DO VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO – art.º 99.º, c) CPPT

- n. As liquidações efetuadas pela AT incorrem em vício de fundamentação.
- o. O que consta das liquidações em termos de fundamentação é 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.

Pode reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 137.º do CIRC e 70.º e 102.º do CPPT, contados continuamente após a data da presente notificação.

Não sendo efetuado o pagamento no prazo estabelecido, há lugar a procedimento executivo.”
- p. A dita fundamentação é manifestamente insuficiente pois não permite conhecer o itinerário cognoscitivo, de facto e de direito, que lhe subjaz.
- q. Estando, por isso, inquinada de vício de forma, nos termos do artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e do artigo 77.º da LGT.
- r. Razão pela qual deve ser anulada em conformidade, de acordo com o disposto no artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo (“CPA”).

DO VÍCIO DE FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE INDEFERIMENTO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA

- s. A decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, também não fundamenta cabalmente as razões para o indeferimento da pretensão da ora Requerente.
- t. A Requerente juntou à Reclamação Graciosa elementos suficientes que, uma análise cuidada aos mesmos permitiria concluir pelo deferimento da Reclamação.
- u. E os argumentos que fundamentam o indeferimento da reclamação graciosa consubstanciam uma insuficiente fundamentação, o que constituiu um vício de fundamentação.

- v. Na reclamação graciosa, a Requerente juntou: balancete do razão de 2022, balancete geral de 2022, demonstração de resultados por naturezas de 2022, balanço em 31 de dezembro de 2022 e IES do ano de 2022 e em 15-11-2024, remeteu via e-mail para a Direção de Finanças do Porto, a ata de aprovação de contas de 2022, o balanço e a demonstração de resultados assinado e o mapa de depreciações.
- w. A AT estava na posse de todos os elementos que permitiriam concluir pelo excesso de quantificação de que padece a liquidação oficiosa de IRC de 2022.
- x. Uma análise cuidada dos documentos juntos pela Requerente no procedimento de reclamação graciosa, teria permitido à AT concluir no sentido do deferimento da reclamação graciosa.
- y. Face ao exposto, deverá ser anulada a liquidação de IRC n.º 2024..., a demonstração de liquidação de juros n.º 2024... e a demonstração de acerto de contas n.º 2024.

12. Posição da Requerida

DEFESA POR EXCEÇÃO

Da parcial incompetência material do tribunal arbitral relativamente à Reclamação Graciosa

- a. A Requerente vem no seu PPA inferir que ocorreu o vício de falta de fundamentação sobre a decisão no procedimento de Reclamação Graciosa,
- b. Ora, a competência dos tribunais arbitrais está circunscrita às matérias elencadas no artigo 2.º/1 do RJAT.
- c. À luz deste artigo resulta claramente que se encontra fora da jurisdição da arbitragem tributária a apreciação de quaisquer questões referentes a vícios próprios de atos de segundo grau (como é o caso da Reclamação Graciosa *sub judice*) ou de terceiro grau (v.g., Recurso Hierárquico) sob pena de violação da lei.

- d. A incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação da questão do pretenso vício estritamente relacionado com a Reclamação Graciosa consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto no artigo 576.º, n.os 1 e 2 e, e no artigo 577.º-a), ambos do CPC ex vi do artigo 29.º/1-e) do RJAT.

POR IMPUGNAÇÃO

- e. Analisando os fundamentos de facto e de direito invocados pela Requerente, e com o devido respeito por entendimento diverso, conclui-se que o pedido carece de suporte legal, devendo, por conseguinte, ser julgado improcedente.
- f. Perante a inércia da Requerente, e estando a Requerida vinculada à Constituição e à lei (artigo 266.º, n.º 2, da CRP), impunha-se a aplicação do disposto no artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do CIRC.
- g. Assim, foi emitida a liquidação oficiosa ora contestada, em estrito cumprimento da referida norma.
- h. A apresentação da Modelo 22, em data posterior à liquidação oficiosa, e dando origem a imposto inferior ao apurado na liquidação oficiosa, não produziu qualquer efeito na esfera jurídica da Requerente.
- i. Tal não significa, contudo, que o apuramento do lucro ou da matéria coletável subjacente à mesma Declaração Modelo 22 do IRC, apresentada fora de prazo, esteja incorreta, ou não reflita a real situação contributiva da Requerente.
- j. Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, compete à Requerente demonstrar que o valor da liquidação de IRC impugnada não corresponde à realidade.
- k. Quando está em causa uma liquidação oficiosa emitida pela Requerida, em resultado da omissão de entrega da Declaração Modelo 22 do IRC (ao abrigo do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC), recai sobre o sujeito passivo o ónus de provar que os rendimentos assumidos não refletem a sua real situação tributária efetiva.

- l. Atenta a factualidade apurada e o seu enquadramento legal, entende-se não ser razoável exigir à Requerida diligências inspetivas, ao abrigo do dever do inquisitório e da procura da verdade material, quando a própria Requerente, devidamente notificada e informada, não cuidou de apresentar uma declaração dentro do prazo estipulado ou um pedido de reclamação graciosa contra a liquidação ora controvertida, devidamente suportado com documentação contabilística idónea para a demonstrar o excesso de quantificação daquela liquidação em face do seu rendimento real.
- m. Em sede de reclamação graciosa, a Requerente apresentou alguns documentos tendo em vista comprovar os resultados declarados na Declaração Modelo 22 entregue posteriormente à liquidação oficiosa, nomeadamente:
 - Demonstração de Resultados por natureza de 2022;
 - Balancete do Razão – Regularização/2022;
 - Balancete Geral – Regularização/2022;
 - Balanço em 31 de dezembro;
 - IES;
 - Relatório e Contas de 2022 e Ata de aprovação de contas.
- n. Requerida indeferiu a reclamação graciosa, porquanto os meios de prova disponibilizados se mostravam insuficientes para confirmar o resultado tributável.
- o. Em sede do presente pedido de pronúncia arbitral, a requerente vem apresentar, exatamente os mesmos elementos que já havia apresentado na reclamação graciosa, reiterando que lhe seja considerado um resultado tributável de € 489,26.
- p. Ora, conforme referido anteriormente, sobre a aceitação dos valores constantes nas Modelos 22 entregues para além do prazo legalmente estabelecido para o efeito, decorre dessa extemporaneidade que as mesmas deixam de beneficiar da presunção de veracidade prevista no n.º 1 do art.º 75.º da LGT, na medida em que o legislador refere expressamente que, para poderem beneficiar de tal presunção, as mesmas terão de ser apresentadas nos termos da lei.
- q. Posto isto, considerando o previsto no n.º 1 do art.º 74º da LGT, impende sobre ora Requerente, o ónus de provar os factos que alega, nomeadamente no que diz respeito ao

- apuramento do resultado fiscal incluído na declaração modelo 22 de IRC submetida extemporaneamente, cuja validação pretende.
- r. Sucede que a reclamante não juntou aos autos suficientes elementos que permitam proceder à validação do resultado tributável apurados na mesma, uma vez que os elementos trazidos aos autos não constituem prova suficiente que permitam a confirmação, de forma inequívoca, dos valores que pretende ver considerados como resultado tributável.
- s. Com efeito, para que se torne possível à Requerida proceder à apreciação integral e validação dos fundamentos alegados e validar o resultado tributável que a Requerente pretende ver considerado, seria necessário exhibir todos os elementos que considere necessários, indispensáveis e suscetíveis de constituir prova cabal, designadamente:
- Todos os extratos de conta corrente (incluindo as contas de terceiros e de apuramento de resultados);
 - Diários de lançamentos;
 - Inventários de mercadorias (iniciais e finais relativamente 2022) porquanto, note-se que a Requerente apresenta valores na conta 32 – Mercadorias (€ 9.681,30);
 - Balancetes analíticos antes e após apuramento do resultado líquido incluindo a segregação das contas de terceiros;
 - Bem como de cópia dos documentos de suporte justificativos dos lançamentos contabilísticos, devidamente numerados de modo a poderem ser validados nos respetivos extratos, conforme normativos contabilísticos aplicáveis (n.º 3 do art.º 17 e n.º 2 do artigo 123.º do Código do IRC) e de verificação do cumprimento dos requisitos de dedutibilidade fiscal previstos no Código do IRC.
- t. A Requerente não veio trazer aos autos elementos essenciais para a determinação do resultado fiscal, impossibilitando a comprovação e quantificação direta e exata das operações que efetivamente realizou, relevantes para determinação da matéria tributável em sede de IRC, nos termos da al. b) do n.º 3 do art.º 17.º do CIRC.
- u. Assim, conclui-se que os elementos trazidos aos autos não constituem prova suficiente, que permita validar os valores da matéria coletável e do imposto que a Requerente

peticiona (valores declarados na declaração Modelo 22, do exercício de 2022, apresentada extemporaneamente), ficando prejudicada qualquer análise e confirmação pela Requerida, do resultado líquido e, consequentemente do resultado fiscal, demandado pela requerente, e não se verificando qualquer ilegalidade, uma vez que a liquidação oficiosa foi efetuada de acordo com as normas legais vigentes.

Sobre o alegado vício de falta de fundamentação

- v. Desde logo, importa salientar que a Requerida comunicou à Requerente, através do Aviso n.º..., a 2023-12-15, enviado e disponibilizado na sua caixa de correio eletrónico a 2023-12-19, que se encontrava em falta a entrega da DM22 do exercício de 2022, sendo que, o não cumprimento dessa obrigação implicaria a emissão de uma liquidação oficiosa, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC.
- w. Daqui resulta que a Requerente foi notificada previamente da intenção da Requerida em liquidar oficiosamente o imposto referente ao ano de 2022, indicando-lhe o normativo legal aplicável e os critérios para a sua quantificação, dando-lhe a oportunidade de evitar essa liquidação oficiosa mediante a entrega da sua declaração modelo 22.
- x. Conclui-se que a Requerente, enquanto destinatário normal, ficou devidamente habilitada a conhecer as razões de facto e de direito que fundamentaram a liquidação oficiosa em crise, bem como os critérios que presidiram a sua quantificação.
- y. Não existe, por conseguinte, com todo o respeito por opinião contrária, qualquer falta de fundamentação uma vez que a simples enunciação da alínea b) do n.º 1 do art. 90.º do CIRC, em face dos elementos que são do conhecimento da Requerida e também da própria Requerente, permite proceder à liquidação do imposto em falta e ao cálculo dos respetivos juros compensatórios.
- z. Deve a respetiva liquidação ofícios permanecer na ordem jurídica, nos termos supra fundamentados.

SANEAMENTO

12. A Requerida veio invocar a “parcial incompetência material do tribunal arbitral relativamente à Reclamação Graciosa” relativamente ao “o vício de falta de fundamentação sobre a decisão no procedimento de Reclamação Graciosa” invocado pela Requerente, sustentando que “consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância “

Não é posta em causa a competência do tribunal relativamente aos demais vícios.

Assim, o tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.

A questão da *incompetência parcial* será, assim, apreciada, se for caso disso, à luz do princípio da economia processual e da ordem do conhecimento dos vícios, em sede de apreciação do vício de falta de fundamentação sobre a decisão no procedimento de Reclamação Graciosa.

13. As partes têm personalidade e capacidade judiciais, são legítimas e estão legalmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

14. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não padece de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

15. Assim, cumpre solucionar as seguintes questões:

- 1) Ilegalidade da liquidação por violação de lei substantiva.
- 2) Ilegalidade da liquidação por vício de fundamentação da mesma.
- 3) Incompetência parcial do tribunal para apreciar o vício de falta de fundamentação da decisão proferida no procedimento de Reclamação Graciosa.

4) Vício de falta de fundamentação da decisão proferida no procedimento de Reclamação Graciosa.

II – MATÉRIA DE FACTO

16. Com interesse para decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

16.1. A Requerente desenvolve, desde 2013, a atividade de consultoria para os negócios e a gestão, orientação e assistência operacional às empresas ou a organismos públicos e outras entidades, formação profissional, cursos, seminários, conferências ou palestras.

16.2. A Requerente não procedeu, dentro do prazo legal, à entrega da modelo 22 de IRC relativa ao ano de 2022.

16.3. Por força da aplicação do procedimento previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, foi emitida e notificada à Requerente a demonstração de liquidação oficiosa de IRC n.º 2024 ..., na qual foi apurado como matéria coletável o valor de 194.662,50€ e imposto a pagar no montante de €41.672,06.

16.4. A Requerente submeteu, em 06-08-2024, a declaração modelo 22 relativa ao ano de 2022, de acordo com os dados da sua contabilidade, na qual apurou imposto um resultado líquido do período no montante de 459,42€ e um valor a pagar no montante de €29,84.

16.5. Em 28-08-2024, a Requerida efetuou a liquidação de IRC n.º 2024..., e, em 2.09.2024 a liquidação de juros n.º 2024... e a demonstração de acerto de contas n.º 2024..., do ano de 2022, que substituiu a referida no ponto 16.3 deste probatório da qual resultou imposto a matéria coletável de €90.842,50, do que resultou um montante a pagar de €20.168,39, e que foi também efetuada com base no procedimento previsto na alínea b), do n.º 1, do artigo 90.º, do Código do IRC.

16.6. Não se conformando com as liquidações oficiais emitidas pela AT, em 11-09-2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa da demonstração de liquidação de IRC n.º 2024 n.º 2024..., da demonstração de liquidação de juros n.º 2024 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2024..., do ano de 2022.

16.7. Através do Ofício n.º 2024..., de 03-12-2024, a Requerente foi notificada do projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, onde consta, além do mais, o seguinte:

“Relativamente ao enquadramento da Reclamante, trata-se de uma pessoa coletiva no regime geral de tributação em sede de IRC, estando inscrito com início em 2013-09-18, para o exercício a título principal da atividade principal “OUTRAS ACTIVIDADES CONSULTORIA PARA OS NEGÓCIOS E A GESTÃO”, CAE 70220 e atividade secundária “FORMAÇÃO PROFISSIONAL”, CAE 085591. Quanto aos dados gerais de atividade, tem apresenta Tipo Contabilidade: Organizada por Exigência Legal, Informatizada.

5. Atendendo ao pedido em análise, verifica-se no sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que não foi submetida declaração de rendimentos MOD 22 IRC relativa ao período de 2022, do contribuinte ora Reclamante, dentro do prazo cujo termo ocorreu em 2023-05-31.

- Assim, 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 Infrações 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 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

- Em conformidade com o exposto, foi emitida a liquidação oficiosa n.º 2024... de 12024-05-17, no valor de € 41.672,06 com referenda ao período de tributação de 2022 decorrente de se ter fixado uma matéria coletável de € 194.662,50, correspondente a 75% dos valores comunicados através do programa E-fatura, ou seja, % da diferença entre os montantes globais anuais das faturas e das notas de crédito emitidas.

1- A matéria coletável assim calculada, mostra-se conforme a previsão insita no subponto 1), da alínea b), do número 1, do citado artigo 90.º, norma que foi revogada pela Lei n.º 12/2022, de 27 de junho. Desta declaração oficiosa resultou a liquidação anteriormente referida.

Ainda na mesma data, 2023-11-30, foi gerado um documento de correção oficioso (referenda n.º ... 2023...), no qual foi apurada uma matéria coletável de € 90.842,50, correspondente a 35% do mesmo valor base acima referido, conforme determina, na nova redação, a alínea b), do número 1, do mesmo artigo 90.º do CIRC.

j- Da sucessão destes dois documentos oficiais, adveio a anulação parcial do valor a pagar no montante de € 20.168,39, anulação n.º 2024 - ... de 2024-09-02.

j- Devido a não ter sido efetuado o pagamento no prazo estabelecido, houve lugar ao procedimento [executivo n.º ...2024..., que se encontra associado ao objeto da presente reclamação graciosa.

6. De acordo com os elementos constantes da base de dados da AT, verifica-se que em 2024-08-06 foi submetida a declaração de rendimentos MOD 22 IRC com referenda ao período de tributação de 2022, declaração que se encontra na situação de “não liquidável”.

[Na mesma data submeteu a Declaração Anual - Informação Empresarial Simplificada DA/IES, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117º, nos termos do artigo 121º do CIRC.

7.O preenchimento da declaração MOD 22 IRC, pressupõe que os registos contabilísticos que servem de apoio ao preenchimento da referida declaração de rendimentos se encontram regularizados, porquanto, a determinação do lucro tributável, conforme disposto no n.º 1 do artigo 17.º do CIRC, e 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 deste Código. Assim, para efeitos de comprovação da declaração de rendimentos MOD 22 IRC entregue pela Reclamante, reflete o cumprimento adequado das normas contabilísticas e fiscais, tornam-se necessários documentos contabilísticos de prova designadamente:

- Ata de Aprovação de Contas;*
- Balancetes do Razão Analíticos antes e após lançamentos de retificação e apuramento dos resultados;*
- Anexo a Balanço e a Demonstração de Resultados;*
- Cópia do Processo de Documentação Fiscal a que alude o artigo 130.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas -CIRC, com todos os documentos constantes do mapa anexo a Portaria n.º 92.º-A/2011 de 28 de fevereiro;*

8. Consultada a documentação que consta do processo de reclamação graciosa em análise, não tendo sido disponibilizados os Balancetes do Razão Analíticos antes e após lançamentos de retificação e apuramento dos resultados, não é possível verificar o apuramento do resultado líquido do período de 2022 bem como do cumprimento adequado das normas contabilísticas e fiscais.

Refira-se que, nestes casos, e jurisprudência assente, que as declarações periódicas de (rendimentos enviadas fora do prazo legalmente definido, não beneficiam da presunção de veracidade consagrada no n.º 1 do artigo 75.º, da Lei Geral Tributária. Não é suficiente que o sujeito passivo entregue a declaração MOD 22 de IRC após a liquidação oficiosa, para que a AT aceite os dados aí inscritos como verdadeiros e anule depois total ou parcialmente a liquidação entretanto realizada e também não bastará que o contribuinte reclame ou impugne a liquidação oficiosa invocando a violação do princípio da tributação das empresas pelo rendimento real ou a violação do princípio do inquisitório.

É imprescindível que traga ao conhecimento da AT todos os elementos contabilísticos que (permitam verificar que a liquidação oficiosa não se poderá manter, por não se verificar o facto tributário, ou por se verificar um excesso na quantificação.

Está assim, do lado do Reclamante, o ónus da prova nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária.

9. Tendo em consideração os registos e documentos de suporte relativos à atividade da Reclamante durante o período temporal de 2020 a 2023, quanto a correspondência proporcional do volume de negócios com os resultados fiscais obtidos, não se verifica que sigam a mesma tendência, bem como a percentagem correspondente dos “Fornecimentos e Serviços Externos” relativamente ao volume de negócios para os mesmos períodos pelo que deverá o contribuinte Reclamante justificar os valores declarados no período de tributação de 2022.

10. No caso em apreciação, não se encontram verificados os pressupostos constantes no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, pelo que não há lugar a juros indemnizatórios.

CONCLUSÃO

Face ao que antecede, propõe-se o indeferimento do pedido quanto à liquidação oficiosa de IRC do período de tributação de 2022.

Da presente proposta de decisão, deverá a Reclamante ser notificada para, querendo, vir exercer o direito de audição prévia, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária.”

16.8. Em 27-12-2024, a Requente exerceu o direito de audição prévia, no âmbito do qual juntou os balancetes do razão analíticos antes e após lançamentos de retificação e apuramento dos resultados e protestou juntar no prazo de 10 dias cópia do processo de documentação fiscal.

16.9. Através de requerimento enviado à Direção de Finanças do Porto em 03-01-2025, a Requerente juntou ao procedimento de reclamação graciosa o dossiê fiscal da empresa relativo ao exercício de 2022.

16.10. Através do Ofício n.º 2025..., de 31-12-2024, e ainda antes de decorridos os 10 dias dentro dos quais a Requerente havia protestado juntar documentos, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, onde se refere, além do mais, o seguinte:

“4. Apreciação do Direito de Audição

O preenchimento da declaração MOD 22 IRC, pressupõe que os registos contabilísticos que servem de apoio ao preenchimento da referida declaração de rendimentos se encontram regularizados, para efeitos de comprovação da declaração de rendimentos MOD 22 IRC entregue pela Reclamante, refletir o cumprimento adequado das normas contabilísticas e fiscais, tornam-se necessários documentos contabilísticos de prova a seguir identificados e mencionados no Projeto de Despacho de 2024-12-02:

Ata de Aprovação de Contas; Balancetes do Razão Analíticos antes e após lançamentos de retificação e apuramento dos resultados; Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados;

Cópia do Processo de Documentação Fiscal, a que alude o artigo 130.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - CIRC, com todos os documentos constantes do mapa anexo a Portaria n.º 92.º-A/2011 de 28 de fevereiro;

- Verifica-se, contudo, que apesar do referido na sua audição prévia, a Reclamante vem juntar os Balancetes Sintéticos do Razão, sendo que, estes se mostram insuficientes para a verificação, no cumprimento da obrigação declarativa em análise, que assenta nos valores apurados na contabilidade e das eventuais correções a efetuar, nos termos do CIRC e outras disposições legais aplicáveis.

Atendendo ao exposto, mostram-se insuficientes os meios de prova disponibilizados pela Reclamante.

5. No caso em apreciação, não se encontram verificados os pressupostos constantes no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, pelo que não há lugar a juros indemnizatórios.

6. Conclusão

Nestes termos, conclui-se pela manutenção da decisão constante do teor do projeto, sendo de propor o indeferimento do pedido de anulação da liquidação oficiosa de IRC do período de 2022.”

16.11. Através do Ofício n.º 2025..., de 29-01-2025, a Requerente foi notificada de uma nova decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024..., onde se refere, designadamente, o seguinte:

“4. *Apreciação do Direito de Audição*

O preenchimento da declaração MOD 22 IRC, pressupõe que os registos contabilísticos que servem de apoio ao preenchimento da referida declaração de rendimentos se encontram regularizados, para efeitos de comprovação da declaração de rendimentos MOD 22 IRC entregue pela Reclamante, refletir o cumprimento adequado das normas contabilísticas e fiscais, tornam-se necessários documentos contabilísticos de prova a seguir identificados e mencionados no Projeto de Despacho de 2024-12-02:

Ata de Aprovação de Contas; Balancetes do Razão Analíticos antes e após lançamentos de retificação e apuramento dos resultados; Anexo ao Balanço e a Demonstração de Resultados;

Cópia do Processo de Documentação Fiscal, a que alude o artigo 130.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - CIRC, com todos os documentos constantes do mapa anexo a Portaria n.º 92.º-A/2011 de 28 de fevereiro;

- Conforme referido no Direito de Audição, a Reclamante vem juntar documento “Relatório e Contas 2022”, enviado em 2025-01-03, por correio registado, sob o n.º RL...PT. Do documento referido fazem parte integrante o “Balanço”, “Demonstração de Resultados por Natureza”, “Demonstração das Alterações no Capital Próprio”, “Anexo às Demonstrações Financeiras”, “Balancete de Razão Dezembro a Apuramento” e “Ata Aprovação Contas”.

- Verifica-se, contudo, que apesar do referido na sua audição prévia (ponto 10.), a Reclamante não junta os Balancetes Analíticos do Razão, conforme lhe havia sido solicitado.

Relativamente aos Balancetes Analíticos e Sintéticos, o balancete analítico e o mais detalhado dos dois tipos de balancete, e fornece informações individualizadas que permita uma análise mais detalhada para cada conta. Verifica-se que foram remetidos os Balancetes sintéticos, com informação num formato mais agregado, sendo que estes se mostram insuficientes para a verificação, no cumprimento da obrigação declarativa em análise, que esta assenta nos valores apurados na contabilidade e das eventuais correções a efetuar, nos termos do CIRC e outras disposições legais aplicáveis.

Atendendo ao exposto, mostram-se insuficientes os meios de prova disponibilizados pela Reclamante.

5. No caso em apreciação, não se encontram verificados os pressupostos constantes no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, pelo que não há lugar a juros indemnizatórios.

Conclusão Nestes termos, conclui-se pela manutenção da decisão constante do teor do projeto, sendo de propor o indeferimento do pedido de anulação da liquidação oficiosa de IRC do período de 2022.”

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados

17. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo administrativo, que não foram objeto de impugnação por nenhuma das partes.

DIREITO APLICÁVEL

18. Tendo a impugnante invocado a ilegalidade do ato de liquidação por vício de violação de lei, por vício de fundamentação da mesma e por vício de falta de fundamentação sobre a decisão no procedimento de Reclamação Graciosa, há que determinar a ordem do conhecimento dos mesmos, devendo ser observada, como é pacífico, a prevista no art. 124º do CPPT, aplicável por força do art. 29º, nº 1, al. a) do RJAT (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, in GUIA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2017, Almedina, pag. 205).

A Requerente aponta aos atos tributários vícios que, a proceder, conduzem à anulação dos mesmos, mas não indicou uma ordem para o conhecimento dos mesmos.

Assim, a ordem de conhecimento deve seguir o critério previsto no art. 124º, nº 2, al. a) do CPPT, por remissão da parte final da al. b), do mesmo número.

O vício de violação de lei é aquele que conduzirá à “*mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos*” na medida em que a sua eventual procedência impedirá a renovação do ato, o que não sucede com a hipotética anulação decorrente do vício de fundamentação do ato tributário de liquidação e da decisão que indeferiu a reclamação graciosa.

Em conformidade, o Tribunal irá apreciar em primeiro lugar do vício de violação de lei.
Vejamus então.

Questão da Ilegalidade da liquidação por violação de lei.

19. Pode ler-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7.06.2023, proferido no processo 0213/17.6BEFUN, o seguinte:

“ (...) o dissenso prende-se com a ilegalidade de uma liquidação oficiosa de IRC relativa a 2011 que tem como norma habilitante o artigo 90.º (anterior 83.º), n.º 1, alínea b), do Código do IRC e que não espelha a real situação tributária da Recorrida naquele exercício na medida em que desconsidera, sem fundamento material, os prejuízos fiscais declarados dentro do prazo legal de caducidade do direito à liquidação (cf. declaração Modelo 22 de IRC de 2011 submetida em 7 de Janeiro de 2013 a que se referem as alínea c) e d) dos factos provados). O Tribunal a quo, arrimando-se à jurisprudência dos tribunais superiores e que cita firmada, entre outros nos Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo n.ºs 0415/15 e 0442/15, de 4 de maio de 2016 e 11 de maio de 2016, e, ainda, nos Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul n.ºs 2550/04.0BELSB e 2399/15.5BELSB, de 25 de Fevereiro de 2021 e 15 de Dezembro de 2021, respectivamente, julgou que a AT-RAM não podia, pura e simplesmente, desconsiderar por completo a declaração de rendimentos submetida pela Recorrida dentro do prazo de caducidade e que, por isso, a liquidação oficiosa cuja revisão foi solicitada estava ferida do vício de violação de lei conducente à sua anulabilidade que consequentemente inquinou a liquidação de imposto que lhe era subjacente e que, por isso, deveria também ser anulada. Nesse sentido, pontifica a jurisprudência consolidada manifestada mormente nos Acórdãos deste STA de 11.09.2013, Processo n.º 01138/12, de 03.07.2019, Processo n.º 02957/16.0BELRS 070/18 e de 08.01.2020, Processo n.º 02546/08.3BEPRT (0192/18), segundo a qual o objecto real da impugnação judicial é o acto de liquidação e não o acto que decidiu a reclamação graciosa, o pedido de revisão oficiosa ou o recurso hierárquico, pelo que são os vícios daquela liquidação, e não destes atos decisórios, que estão unicamente em crise. Por esse prisma, sendo certo que ao recusar a revisão e anulação da liquidação oficiosa de IRC quando já conhecia o teor da declaração de rendimentos Modelo 22 submetida pela ora Recorrida em relação a 2011 com prejuízos fiscais, a ilegalidade cometida pela AT-RAM não se restringiu à decisão do procedimento de revisão oficiosa e projectou os seus efeitos sobre a liquidação. No ponto, em sintonia com a jurisprudência citada pela recorrida, somos do entendimento de que a questionada liquidação oficiosa em razão do seu manifesto carácter provisório, não podia manter-se intacta na ordem jurídica quando a AT-RAM tinha conhecimento de elementos que eram susceptíveis de infirmar o seu conteúdo, sob pena de

derrogação, desde logo, do princípio constitucional da tributação das empresas pelo lucro real por revelar um excesso na quantificação da matéria colectável, ilegalidade que atinge o ato de liquidação (cf. artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa e artigo 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Sufragando o ponto de vista expresso na sentença e que aprova a tese da impugnante e ora recorrida, ainda que a declaração de rendimentos entregue fora do prazo legal não goze da presunção de veracidade e de boa-fé estabelecida no artigo 75.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”) e não tenha aptidão para anular de forma automática uma liquidação oficiosa que entretanto tenha sido emitida, ao não relevar a sua existência, sem qualquer fundamento atendível, e recusar a correcção da liquidação oficiosa dentro do prazo de caducidade, poder-dever que tem previsão expressa no 3º artigo 90.º, n.º 12, do Código do IRC, a AT-RAM acaba por dar cobertura a um acto tributário desconforme com a lei.

É que, a mencionada provisoriedade da liquidação oficiosa é inconciliável com uma conduta da Administração Tributária que recuse apreciar todo e qualquer elemento, em especial de ordem declarativa, colocado à sua disposição pelo sujeito passivo dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação e, ao assim proceder sem razão válida, a Administração Tributária não apenas infringiu regras procedimentais como manteve na ordem jurídica um acto de liquidação que não reflecte a real situação tributária do sujeito passivo, face ao evidente excesso na quantificação da matéria colectável.

Como expende Pedro Vidal Matos, in *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra Editora, 2010, p. 128, a omissão de diligências adequadas à descoberta da verdade material ou real situação tributária do sujeito passivo consubstancia uma violação do princípio do inquisitório enunciado no artigo 58.º da LGT e tem “necessariamente reflexos na idoneidade e aptidão da base factual fixada para representar a realidade, do que por sua vez [decorre] quase inevitavelmente um erro nos pressupostos de facto do ato final do procedimento e, concomitantemente, uma errada aplicação das normas tributárias sob um ponto de vista material”. Esse entendimento está vazado no Acórdão deste STA de 13.07.2022 no Processo n.º 0499/11.0BELRS, que confirmou uma sentença que havia anulado uma liquidação oficiosa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, ao registar que “...é obrigação legal da AT proceder às diligências necessárias para promover a correção do ato de liquidação oficiosa, fazendo-o corresponder com a concreta situação tributária do sujeito passivo” (...) O dever legal jurídico da Administração Tributária, decorrente da vinculação ao princípio da capacidade contributiva, é, dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação, rever o ato tributário em conformidade com essa informação. Ao incumprimento dos deveres acessórios correspondem as sanções legalmente previstas, mas não a da derrogação do direito à tributação pelo rendimento real, que é a expressão da sua capacidade contributiva, pedra angular de um Estado Fiscal de Direito”.

No mesmo sentido se pronunciaram, entre outros, os Acórdãos deste Tribunal Supremo prolatados em 03.02.2021, no Processo n.º 0276/11.8BELRS, de 21.04.2022, no Processo n.º 0792/17.8BEERG, e de 22.06.2022, no Processo n.º 02131/11.2BELRS, extractando-se do discurso fundamentador deste último o seguinte bloco, dada a sua clarividência

e pertinência ao caso concreto:

“(…)

3.2. Porém, já não tem razão a Recorrente quando pretende “desconsiderar” os elementos da declaração de rendimentos que o sujeito passivo acabou por entregar em 14.02.2011, após ter sido notificado da liquidação oficiosa do imposto relativa àquele ano e de ter apresentado reclamação graciosa da mesma. Com efeito, não pode manter-se a decisão que veio a ser proferida em sede de reclamação graciosa, no sentido de que a declaração de rendimentos apresentada a posteriori não tinha validade, devendo considerar-se “consolidada” em relação àquele ano fiscal a situação tributária do sujeito passivo, tal como determinada na liquidação oficiosa. Como sublinhou este tribunal no acórdão de 3 de Fevereiro de 2021 (processo 0276/11.8BELRS), antes mencionado, o que releva, segundo o princípio fundamental da tributação pelo rendimento real (artigo 104.º, n.º 2 da CRP) “não é haver ou não haver declaração apresentada nos termos das regras do CIRC, mas sim existirem ou não rendimentos reais que sustentem o imposto liquidado” ao sujeito passivo. E acrescenta-se ainda, “[...] 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)] [...]». Este excerto fundamentador daquele aresto é inteiramente transponível e aplicável ao caso dos autos. Quer isto dizer que, tendo o sujeito passivo depois apresentado uma declaração de rendimentos para aquele período fiscal, é obrigação legal da AT proceder às diligências necessárias para promover a correcção do acto de liquidação oficiosa, fazendo-o corresponder com a concreta situação tributária do sujeito passivo”. Por a Fazenda Pública não ter procedido desta forma, cabe confirmar a decisão recorrida na parte em que procede à anulação do acto de liquidação oficiosa do imposto relativo ao ano de (...).”.

20. Nesta linha, foi também o recente acórdão do Tribunal Central Administrativo- Sul, proferido no proc. 442/09.6BESNT, 13-11-2025:

“(...) a Administração Fiscal, na sua atividade procedimental, deve respeito, entre outros, ao princípio do inquisitório e da verdade material, tal como decorre do disposto no artigo 58.º da LGT, sendo certo que a busca da verdade não se limita às situações em que esta beneficie a Administração, porquanto a efetivação do princípio da investigação é um direito dos contribuintes; são, por isso, anuláveis os atos tributários e outros, conclusivos de procedimentos, em que se mostre que a administração não cumpriu, dentro dos limites do razoável, com as obrigações que para ela decorre[m] de tal princípio (cf. neste sentido, MORAIS, Rui Duarte – Manual de Procedimento e Processo Tributário, reimpressão da edição de 2012, Coimbra: Almedina, 2016, p. 66).

Neste sentido, secunda-se aqui integralmente e sem reserva a jurisprudência emanada dos Acórdãos proferidos pelo STA em 2023-06-07, no proc. 0213/17.6BEFUN, e em 2023-02-08, no processo n.º 0145/15.2BEBRG e, nos quais se entendeu que, sem prejuízo do poder-dever que a AT tem de promover a liquidação oficiosa provisória do imposto à luz do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 83.º do CIRC, nos casos em que o sujeito passivo não apresenta a declaração de rendimentos, 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 sujeito passivo inadimplente, ainda assim é seu dever inteirar-se, por via do exercício dos seus poderes inspetivos, da real situação económica do sujeito passivo, de modo a poder promover a liquidação adicional ou a anulação de parte do imposto devido segundo o determinado naquela liquidação provisória, pelo que se após a declaração oficiosa o(a) contribuinte fez uso atempado da possibilidade de apresentar a declaração, como apresentou, esta declaração, ainda que não gozasse da presunção de veracidade, não podia ser totalmente ignorada na sua substância pois não tem qualquer arrimo legal uma solução que preconiza a tributação de rendimento pela circunstância de não estar cumprida uma obrigação acessória de entrega de declaração de rendimentos (cf. Acórdão proferido pelo STA em 2023-06-07, no proc. 0213/17.6BEFUN, disponível para consulta em www.dgsi.pt).

Conclui-se, assim, que a sentença recorrida não padece do invocado erro de julgamento de direito, antes tendo feito uma correta interpretação e aplicação ao caso concreto do direito nela invocado.

Assim sendo, e em face do exposto, o presente recurso deve ser julgado integralmente improcedente.”

21. Na jurisprudência arbitral é pertinente referir o também recente acórdão arbitral de 26 de novembro de 2025, proferido no proc. 351/2025-T, onde se pode ler:

“Em primeiro lugar, embora conforme jurisprudência citada não assista razão à Requerente quanto ao facto da declaração de IRC apresentada fora de prazo beneficiar da presunção de verdade, como ficou dito, estava sujeita a livre apreciação e confirmação pela Requerida. Ao contrário, no caso dos autos, a Requerida limitou-se a afirmar que a referida declaração apresentada em momento posterior por si só não tem a virtualidade de produzir qualquer efeito sobre a esfera da Requerente (ver pontos 44 e 48 da Resposta). Embora contraditoriamente admita a seguir, que tal não signifique “(...) que o apuramento do lucro ou da matéria coletável subjacente à mesma Declaração Modelo 22 do IRC, apresentada fora de prazo esteja incorreta, ou não reflita a real situação contributiva da Requerente” (ponto 51).

Ora, a apreciação ainda que perfunctória da declaração Modelo 22 impunha-se especialmente porquanto a matéria coletável, apurada na Declaração “Modelo 22” entregue pela contribuinte, no montante de € 44.405,08, não tem qualquer correspondência com a matéria coletável apurada em sede da liquidação oficiosa, na importância de € 3.639.697,43. Por outro lado, na liquidação oficiosa também não foram tidos em conta os prejuízos fiscais o que contende em especial com os princípios da verdade material e da capacidade contributiva. Recorde-se que, segundo jurisprudência atrás citada (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05-12-2018, processo n.º 0220/11.2BEVIS 0286/18) sobretudo quando esteja em causa prejuízos fiscais só através de ação inspetiva será possível apurar até onde fosse possível, qual a matéria tributável do período em causa (o valor real ou presumido dos rendimentos sujeitos a tributação), de modo a, dentro do prazo da caducidade do direito de liquidar o tributo, proceder às correcções que se mostrassem pertinentes e à consequente liquidação adicional ou anulação da liquidação oficiosa (consoante fosse positiva ou negativa a diferença entre o montante de imposto liquidado oficiosamente nos referidos termos e o que viesse a mostrar-se devido). Só desta forma se podia evitar a consideração essencialmente dos lucros, sem a quantificação das despesas efectuadas para os adquirir (...), despesas objetivamente plausíveis no caso da atividade da Requerente. Igualmente quanto aos demais elementos de prova, apresentados com a reclamação graciosa, os mesmos apenas mereceram da Requerida considerações de ordem genérica limitando-se a concluir “(...) que não eram suficientes para afastar a liquidação oficiosa, por não permitirem uma avaliação rigorosa da situação tributária da Requerente”. Sublinhe-se que nem sequer foi identificado qualquer vício, irregularidade ou falsidade nos documentos apresentados, limitando-se a Requerida a rejeitá-los com base em referências genéricas quanto à sua insuficiência. Mais aceita no ponto 96 da Resposta que “Contabilisticamente, e tal como constada sua Declaração Anual de Informação Contabilística e fiscal de 2020, as demonstrações financeiras da Requerente foram elaboradas de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) previstas pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, com as retificações da Declaração de Retificação n.º 67-B/2009, de 11 de setembro, e com as alterações introduzidas pela Lei n.º 20/2010, de 23 de agosto e pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, que veio introduzir no Sistema de Normalização Contabilística (SNC) as alterações consideradas indispensáveis para garantir a sua conformidade com a Diretiva n.º 2013/34/EU, do

Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho, sendo consequentemente alteradas as Portarias e os Avisos relativos aos instrumentos contabilísticos que compõem o SNC.

(...)

Considerando tudo o que ficou exposto sobre os elementos de prova juntos aos autos pela Requerente resultantes, quer da Declaração de IRC Modelo 22, quer dos demais documentos adicionados, fica demonstrado que tais elementos ao serem suscetíveis de abalar a aderência à realidade da liquidação oficiosa, mormente atenta a elevada divergência de valores alcançados quanto à matéria coletável e à omissão de prejuízos fiscais, inverte-se o ónus da prova que passa a recair sobre a Requerida, quanto à verificação dos pressupostos de facto que justificaram a tributação oficiosa. Tanto mais que, repete-se, nem sequer foi identificado qualquer vício, irregularidade ou falsidade nos documentos apresentados, limitando-se a Requerida a rejeitá-los com base em referências genéricas. Neste contexto, impedia sobre a Requerida, um verdadeiro poder-dever de realizar diligências de verificação concretas, nomeadamente através da instauração de um procedimento inspetivo e recolha de elementos junto do sujeito passivo, sob pena de omissão dos princípios do inquisitório e da tributação das empresas pelo rendimento real (artigo 104.º, n.º2, da CRP).”

22. Por ultimo, na jurisprudência do STA, é de salientar também o recente acórdão de 2.07.2025 proferido no proc. 01990/11.3BELRS, cujo discurso fundamentador, apesar de incidir sobre liquidação efetuada em sede de IRS é perfeitamente transponível para liquidações oficiosas de idêntica natureza, praticadas em sede de IRC, e que se passa a citar:

“A questão fundamental a que é necessário dar resposta é a de saber se, tendo o sujeito passivo apresentado declaração de rendimentos, ainda que entregue fora do prazo legalmente estabelecido para o efeito, subsequentemente à emissão da liquidação oficiosa, poderia a AT deixar, nessas circunstâncias, de a apreciar e sobre ela se pronunciar para efeitos de correção da liquidação.

A sentença recorrida considerou que a Autoridade Tributária deveria ter considerado a declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte, mesmo que fora do prazo legal e após a emissão da liquidação oficiosa.

A Recorrente, por seu lado, argumenta que uma declaração de rendimentos apresentada fora do prazo não beneficia da presunção de veracidade e não anula automaticamente uma liquidação oficiosa, defendendo que o ónus de provar um imposto inferior recai, nesses casos, sobre o contribuinte.

Importa começar por dizer que, de facto, tal como afirma a Recorrente, a lei não prevê que da apresentação da declaração depois do prazo decorra que a liquidação efetuada deva ser substituída. A questão essencial, porém, não

é essa, mas a de determinar se a declaração de rendimentos apresentada extemporaneamente pode servir de base à correção da liquidação oficiosa.

Esta questão já foi diversas vezes decidida por este Supremo Tribunal que vem sustentando que o artigo 76.º, n.º 4, do Código do IRS, deve ser interpretado no sentido de que a liquidação efetuada nos termos daquela norma pode ser corrigida no prazo da caducidade do direito à liquidação e que a correção pode ser efetuada com base na iniciativa do contribuinte que apresente a declaração em falta. Decorrendo esta posição de vários acórdãos: o n.º 0220/11.2BEVIS, de 5 de outubro de 2018; n.º 0276/11.8BELRS, de 3 de fevereiro de 2021; n.º 0792/17.8BEERG, de 21 de abril de 2022; n.º 0792/17.8BEERG, de 21 de abril de 2022; 02131/11.2BELRS, de 22 de junho de 2022 e o n.º 0145/15.2BEERG, de 8 de fevereiro de 2023.

A questão sob análise é sobreponível à que foi exaustivamente apreciada no acórdão n.º 0145/15.2BEERG, de 8 de fevereiro de 2023, pelo que aderimos ao essencial da fundamentação nele expressa, sintetizada no excerto que se segue:

«O artigo 76.º com Código de IRS contém regras ou proposições jurídicas de avaliação e de determinação de valores sujeitos a tributação que assentam notoriamente no objetivo de simplificação e que visam, globalmente, assegurar que a falta de colaboração do contribuinte no apuramento da sua situação individual não obsta à tributação.

Só que, ao determinar o recurso a certos índices ou dados mais ou menos objetivos e a atribuir-lhe um especial valor representativo, o legislador acaba por permitir que a administração abstraia, até certo ponto, da situação individual e concreta do sujeito passivo.

Pelo que estes mecanismos de simplificação encontram-se em tensão dialética com as exigências materiais constitucionais de apuramento da realidade fiscal. Precisamente porque contém regulações generalizadoras, que procuram o individual através do que é típico ou permitem que se tome como certo o que é apenas provável ou possível.

A compatibilização entre uns e outras faz-se admitindo os mecanismos ou as técnicas que promovam sempre a correspondência possível com a situação real do sujeito e assegurando que a sua utilização não põe em causa a predominância da tributação do rendimento real.

Assim, o recurso a mecanismos ou a técnicas de simplificação deve considerar-se justificado enquanto for possível concluir que contribui para a aplicação igual da lei.

Ora, à luz destes parâmetros, deve entender-se que a determinação do rendimento líquido da categoria B do sujeito passivo em conformidade com certas as regras do regime simplificado da tributação e a determinação da coleta sem efetuar certas deduções só deve considerar-se justificado se não existir informação fidedigna que permita outras formas de liquidação que atendam à sua situação individual e concreta. Porque, de outro modo, se estará a insistir numa tributação que já se sabe que não incide sobre o rendimento real e que, por isso, promove a aplicação desigual da lei.

É esse equilíbrio que, a nosso ver, o legislador almejou no n.º 4 do artigo 76.º em análise: ao determinar que a liquidação pode ser corrigida se for caso disso e no prazo da caducidade do direito a liquidar, o legislador concede que a técnica utilizada na liquidação não permite mais do que uma aproximação à realidade fiscal do sujeito e assegura que predominará sempre a determinação direta e exata, se a ela for possível aceder no prazo da caducidade do direito à liquidação.

Assim, o teor da declaração de rendimentos apresentada neste prazo deve ser apreciado e livremente valorado pela administração no quadro dos seus poderes oficiosos de investigação, que deverá exercer com recurso, designadamente, a uma participação mais efetiva e uma colaboração total e incondicional do contribuinte no procedimento respetivo, a fim de despistar a necessidade de corrigir a liquidação já efetuada.

Não tem, por isso, razão a Recorrente quando defende que a correção não pode inviabilizar a aplicação das regras que a determinaram. Por um lado, a expressão «corrigir» é ali utilizada sem qualquer limitação de sentido, abrangendo também a correção da forma da liquidação. Por outro lado, o entendimento da Recorrente implicaria que os mecanismos simplificados de determinação do rendimento prevaleceriam sobre o apuramento da situação individual e concreta mesmo quando já não fossem necessários nem adequados para assegurar a igualdade na tributação.

Também não tem razão a recorrente quando opõe à correção da liquidação a necessidade de penalizar os contribuintes que não colaborem com a administração. Por um lado, as formas simplificadas de apuramento só penalizam os contribuintes a quem a sua aplicação seja concretamente desfavorável. Por outro lado, os procedimentos de liquidação não têm como objetivo a aplicação de sanções, sendo que a adoção de soluções que funcionem objetivamente como tal devem ser condicionadas e proporcionadas aos objetivos fiscais a atingir.

*Finalmente, a Recorrente também não tem razão quando alega que a correção só pode ter lugar nos prazos e dentro dos pressupostos da revisão dos atos tributários constantes da lei geral. Por um lado, este entendimento colide abertamente com a segunda parte do preceito; por outro lado, estamos claramente perante um regime especial de revisão de atos tributários, só devendo aplicar-se as regras gerais que com ele não sejam incompatíveis. Acrescente-se que, a nosso ver, ao dispor que «a liquidação pode ser corrigida, se for caso disso», o legislador não está a remeter para os pressupostos de admissão do procedimento respetivo, mas para os pressupostos da correção em si mesma.». O excerto transcrito é, com ligeiras adaptações transponível e aplicável ao caso *sub judice*. Com efeito, nos autos, deu-se como provado que, como muito bem é evidenciado no Parecer do Digno Procurador-Geral-Adjunto, logo na fase da liquidação oficiosa, a Recorrente já estava ciente de que:*

«2. Em 15.11.2008, a sociedade “A...”, efetuou um pagamento no valor de € 18.375,00, à Impugnante, referente a “Assessoria Fiscal - Angola” tendo efetuado “retenção de IRS, 20%”, no montante de € 3.675,00 – cfr. documento n.º 5, junto aos autos com a petição inicial;

(...)

6. Para o ano de 2008, o Impugnante apresentou, em 27.12.2010, declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, tendo declarado o seguinte: “*Rendimentos brutos (obtidos em território Português) – Vendas de mercadorias e produtos: - outras prestações de serviços e outros rendimentos (inclui mais valias): 18.375,00 (...) A totalidade dos rendimentos auferidos resulta de serviços prestados a uma única entidade? ...Não.*” – cfr. declaração, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, junto aos autos com a petição inicial, como documento n.º 6;».

Ora, esta informação, por si, já constituía um inestimável elemento para o apuramento do rendimento tributável real do recorrido. Queremos com isto dizer que, tendo o sujeito passivo apresentado uma declaração de rendimentos para aquele período fiscal sujeito a uma liquidação oficiosa assente em métodos indiretos, constituiria uma obrigação legal da AT proceder às diligências necessárias para promover a correção do ato de liquidação oficiosa, fazendo-o corresponder à concreta situação tributária do sujeito passivo. Isto é, o que releva, segundo o princípio fundamental da tributação pelo rendimento real (artigo 104.º, n.º 2 da CRP) não é haver ou não haver declaração apresentada nos termos das regras do CIRS, mas sim existirem ou não rendimentos reais que sustentem o imposto liquidado ao sujeito passivo. Por outras palavras, e apelando ao que se deu como provado, não tem arrimo legal uma solução que preconiza a tributação de rendimento em excesso, pela circunstância de não estar cumprida uma obrigação acessória de entrega de declaração de rendimentos

Concluímos, portanto, face à matéria provada e às ilações que dela foram retiradas na sentença recorrida, que ficou objetiva e racionalmente satisfeito o ónus da prova do “excesso na quantificação” na determinação da matéria tributável, nos termos do preceituado no n.º 3 do artigo 74.º da LGT. Pelo que confirmamos a decisão recorrida no sentido de proceder à anulação do ato de liquidação oficiosa do imposto relativo ao ano de 2008.

Não pode, por conseguinte, manter-se a decisão que veio a ser proferida em sede de reclamação graciosa, no sentido de que a declaração de rendimentos apresentada, subsequentemente à liquidação oficiosa, não tinha validade por se considerar consolidada a situação tributária do sujeito passivo referente ao ano em causa, no âmbito daquela liquidação.”

23. Subscrevemos, no essencial, a jurisprudência citada e, por outro lado, afiguram-se-nos pertinentes as observações do Professor Rui Duarte Morais, quando refere: “*Temos dúvidas quanto ao sentido desta liquidação oficiosa. Pensamos que o seu objectivo mais não é do que prevenir uma eventual caducidade do direito à (qualquer) liquidação.*

O montante assim ficado será, necessariamente, provisório (como, de resto, é também a autoliquidação, uma vez que fica sempre sujeita a uma eventual correcção posterior pela administração fiscal). Na realidade, não faria qualquer sentido que a liquidação oficiosa feita em tais termos pudesse ser havida como adequado substituto da declaração a que o sujeito passivo não procedeu.

(...) significaria abdicar de qualquer pretensão de basear a tributação em causa num lucro (no resultado) real ou, mesmo, normal, desse sujeito passivo” (APONTAMENTOS AO IRC, Almedina, 2007, pág. 308-309).

24. Por outro lado, no caso dos autos, há ainda que tomar em consideração que a Requerente juntou no procedimento de reclamação graciosa e aos presentes autos Balanço, Demonstração de Resultados por Natureza, Demonstração das Alterações no Capital Próprio, “Anexo às Demonstrações Financeiras”, Balancete de Razão Dezembro a Apuramento e Ata Aprovação Contas.

E, neste conspecto, não procede a alegação da Requerida relativamente ao balancete analítico, vertida na decisão que indeferiu a reclamação graciosa. É a própria Requerida que refere na resposta no presente processo, no que respeita aos elementos contabilísticos juntos pela Requerente que *“a validação de tais valores, para efeitos de determinação do resultado líquido e fiscal de 2022, carece, necessariamente, da confirmação dos documentos de suporte, tendo em vista aferir do cumprimento tanto dos normativos contabilísticos, como da legislação aplicável.”* Assim, a existir desconfiança sobre os valores inscritos na contabilidade da Requerente, tal seria uma razão acrescida de realização de procedimento inspetivo a fim de averiguar a exatidão dos mesmos.

25. Acresce que, não se afigura que a Requerida tenha dúvida séria sobre os registos contabilísticos da Requerente, uma vez que também alega:

“Verifica-se assim que a liquidação oficiosa contestada não padece de ilegalidade, tendo a Requerida atuado em estrito cumprimento do princípio da legalidade a que está obrigada.

(...) Tal não significa, contudo, que o apuramento do lucro ou da matéria coletável subjacente à mesma Declaração Modelo 22 do IRC, apresentada fora de prazo esteja incorreta, ou não reflita a real situação contributiva da Requerente.”

Daqui decorre que a Requerida não tem dúvidas consistentes relativamente à contabilidade da Requerente do que resulta o dever de aceitação dos dados constante da mesma ou, no limite, a realização a ação inspetiva a fim de confirmar os mesmos.

26. Assim, consideramos transponíveis para o caso *sub judice*, as seguintes considerações e conclusões do acórdão do STA proferido no proc. 01990/11.3BELRS, de 2.07.2025, já acima citado:

“tendo o sujeito passivo apresentado uma declaração de rendimentos para aquele período fiscal sujeito a uma liquidação oficiosa assente em métodos indiretos, constituiria uma obrigação legal da AT proceder às diligências necessárias para promover a correção do ato de liquidação oficiosa, fazendo-o corresponder à concreta situação tributária do sujeito passivo”. Isto é, o que releva, segundo o princípio fundamental da tributação pelo rendimento real (artigo 104.º, n.º 2 da CRP) não é haver ou não haver declaração apresentada nos termos das regras do CIRS, mas sim existirem ou não rendimentos reais que sustentem o imposto liquidado ao sujeito passivo. Por outras palavras, e apelando ao que se deu como provado, não tem arrimo legal uma solução que preconiza a tributação de rendimento em excesso, pela circunstância de não estar cumprida uma obrigação acessória de entrega de declaração de rendimentos. Concluimos, portanto, face à matéria provada e às ilações que dela foram retiradas na sentença recorrida, que ficou objetiva e racionalmente satisfeito o ónus da prova do “excesso na quantificação” na determinação da matéria tributável, nos termos do preceituado no n.º 3 do artigo 74.º da LGT. Pelo que confirmamos a decisão recorrida no sentido de proceder à anulação do ato de liquidação oficiosa do imposto relativo ao ano de 2008”

27. Assim sendo, conclui-se que a liquidação em causa enferma do vício de violação de lei, o que implica a sua anulação, bem como da decisão que indeferiu a reclamação graciosa. Fica, assim, prejudicada a apreciação dos demais vícios invocados pela impugnante, quer à liquidação, quer à decisão que indeferiu a reclamação graciosa e, por esta razão, fica ainda prejudicada a questão de “incompetência material parcial” do tribunal suscitada pela Requerida.

DECISÃO

Assim, decide o Tribunal arbitral julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... bem como a liquidação de IRC n.º 2024..., a liquidação de juros n.º 2024 ... e a demonstração de acerto de contas n.º 2024..., do ano de 2022, no valor de €20.168,39.

Fixa-se o valor do processo em €20.168,39 (vinte mil cento e sessenta e oito euros e trinta e nove cêntimos), nos termos do disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas, a suportar pela Requerida, são no valor de € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e artigo 4.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de Fevereiro de 2026

O árbitro,

(Marcolino Pisão Pedreiro)