

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 143/2026-T

Tema: IRC – liquidação oficiosa emitida nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 90 do CIRC.

Sumário:

- A apresentação tardia de uma declaração mod. 22 não fere, sem mais, de ilegalidade a liquidação oficiosa emitida nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC.
- Os tribunais arbitrais são incompetentes, em razão da matéria, para condenar a administração tributária a rever uma liquidação oficiosa em razão da posterior apresentação da declaração modelo 22.

DECISÃO ARBITRAL

A..., UNIPESSOAL, LDA., com sede no Sítio ..., ..., ..., ...-... Faro, NIPC ..., veio, nos termos legais, requerer pronúncia arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I - RELATÓRIO

a) O pedido

A Requerente peticiona anulação da liquidação oficiosa de IRC n.º 2024..., relativa ao exercício de 2021, donde resultou o montante a pagar, incluindo juros compensatórios, de € 69.489,79.

Consequentemente, pede a anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa relativo a tal liquidação.

Subsidiariamente, peticiona: *deve a presente arbitragem pronunciar-se pela ilegalidade daquele indeferimento e pela sua anulação e, consequentemente, determinar a baixa dos autos à Autoridade Tributária para que esta proceda à análise e se pronuncie sobre os*

fundamentos do pedido de revisão, de forma a proceder à reforma da liquidação nos termos do artigo 78º, nº 1 e 4 da LGT e do nº 12 do artigo 90º do CIRC.”

b) O litígio

A Requerente não apresentou atempadamente a declaração de IRC mod. 22 relativa ao ano em causa. Consequentemente, a AT procedeu a uma liquidação oficiosa, nos termos da al. b) do nº 1 do artº 90 do CIRC.

Posteriormente, a Requerente apresentou uma declaração mod. 22, relativa a esse exercício, a qual não originou qualquer reação por parte da AT.

A Requerente considera a ilegal a (manutenção da) liquidação oficiosa impugnada por entender que o imposto nela apurado se afasta, para muito mais, do seu rendimento tributável apurado segundo as regras da contabilidade organizada. Fundamenta o seu pedido no disposto no n.º 12 artigo 90º do CIRC e em erro sobre os pressupostos de facto imputável aos serviços e/ou por injustiça grave e notória, nos termos dos nº 1 e 4 do artigo 78º da LGT.

A Requerida começa por apresentar defesa por exceção, invocando razões que adiante se apreciarão. No mais, conclui pela legalidade da liquidação em causa.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 13/02/2026.

Os árbitros foram nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as nomeações, as quais não foram objeto de oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 21/04/2026.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Em 08/07/2026 procedeu-se à audição da testemunha, conforme consta da respetiva ata.

Foi dispensada, com acordo das partes, a produção de alegações.

d) Saneamento.

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades. Importa apreciar as exceções invocadas pela Requerida, sendo que não existem outras questões que possam obstar ao conhecimento do mérito da causa.

Das exceções

1 – Sob a epígrafe “Da Impropriedade do meio e da incompetência material do Tribunal Arbitral”, a Requerida entende que a decisão do pedido de revisão oficiosa - que abriu a possibilidade de impugnação neste tribunal arbitral - não se pronunciou sobre a legalidade da liquidação em causa, mas sim sobre a tempestividade de tal pedido de revisão. Assim, conclui que ao caso caberia a ação administrativa, forma processual que não caberia na competência dos tribunais arbitrais.

Sob a epígrafe “Da inimpugnabilidade do ato”, entende, ter caducado o direito à ação do sujeito passivo por o pedido de revisão oficiosa, que abriu a possibilidade de impugnação junto do tribunal arbitral, ter sido intempestiva uma vez que, segundo afirma, o prazo o de 4 anos para deduzir o pedido de revisão oficiosa, nos termos do estatuído no artigo 78.º n.º 1 da LGT se encontra reservado à administração tributária, só aproveitando ao particular em caso de erro imputável aos serviços, o que não seria o caso

Finalmente, conclui, ainda, pela “Incompetência Material Absoluta do Tribunal Arbitral” por entender que, estando em causa a determinação da matéria coletável por métodos indiretos, o tribunal arbitral é incompetente por força do desporto no número 1 do art. 2º do RJAT.

Apreciando:

Relativamente à questão da impropriedade do meio processual e, consequentemente, da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, dir-se-á: esta exceção é recorrentemente suscitada pela AT, não obstante ser recusada pela maioria da jurisprudência arbitral, com apoio em decisões dos tribunais estatais superiores, nomeadamente do STA, ainda que com algumas exceções, nomeadamente os arestos arbitrais de que a Requerida dá notícia na sua resposta.

Contrariamente ao que a Requerida afirma, a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa implicou uma análise da liquidação em causa. Dessa análise, a AT concluiu que a mesma não sofria de vício de erro imputável aos serviços, nem configurava uma situação de injustiça grave e notória, o que (citamos da “resposta”) *levou AT a concluir que há muito, se encontrava consolidada na ordem jurídica a liquidação em apreço, não mais sendo passível a sua discussão na presente instância, sob pena de fraude à lei, pois ‘tempus regit actum’.*

Como resulta evidente do acima referido, a AT analisou a substância da liquidação impugnada, concluindo que a mesma constituía caso administrativo definitivamente decidido, insuscetível, portanto, de ser objeto de um qualquer meio de recurso, incluindo o pedido de revisão oficiosa. AT pronunciou-se, pois, sobre legalidade (a manutenção na ordem jurídica) da liquidação em causa e não apenas sobre um pressuposto procedimental (a tempestividade do pedido de revisão oficiosa). Situação diferente, que não envolveria qualquer análise do mérito da liquidação, seria a AT ter indeferido o pedido de revisão por este ter sido apresentado para além do prazo de 4 anos fixado na lei.

Improcede, pois, esta exceção.

A improcedência da segunda exceção resulta, também, das mesmas razões.

Como é sabido, uma exceção é um meio de defesa pela qual a Requerida invoca um facto ou uma circunstância que impede o tribunal de conhecer do mérito da causa.

Ora a conclusão sobre a tempestividade da reclamação implica que este tribunal (tal qual fez a AT em sede de apreciação do pedido de revisão oficiosa) se pronuncie sobre questões de substância alegadas pela Requerente, quais sejam a existência de “erro imputável aos serviços” ou “injustiça grave ou notória”. Ou seja, nesta medida, não existem razões que possam obstar ao conhecimento do pedido.

Relativamente à terceira exceção, a da incompetência do Tribunal Arbitral com base do disposto na alínea b) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação¹, dir-se-á o seguinte: é indiscutível

¹ Artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março:
(Objeto da vinculação)

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes:

a) ...

que está em causa uma liquidação que tem por base matéria coletável determinada por avaliação indireta, uma determinação presuntiva do rendimento.

Porém, não é pelo facto de uma liquidação ter subjacente uma avaliação indireta da matéria coletável que, sem mais, fica afastada a competência dos tribunais arbitrais para conhecer da sua legalidade. Há que atentar na causa de pedir: se a causa de pedir for a errónea quantificação da matéria coletável, feita por avaliação indireta, o tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria, tal qual dispõe o citado artigo do RJAT; porém, se o vício invocado for outro, um vício que não contenda com a quantificação da matéria, não há razão para a normal competência dos tribunais Arbitrais ficar excluída. O que o legislador quis excluir da competência dos tribunais arbitrais foi o reexame das avaliações indiretas e não mai.

A própria Requerida afirma, na sua resposta *Não se incluindo pois – na auto-vinculação da Requerida à jurisdição dos Tribunais Arbitrais – a apreciação de pretensões dos sujeitos passivos relativas a atos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, como é o caso (sublinhado nosso)*

No caso em apreço, a alegada ilegalidade da liquidação impugnada não resulta da quantificação operada, a qual não é de modo algum posta em causa, mas sim de tal liquidação não ter sido substituída, revista, em razão da posterior apresentação, ainda que tardia, da declaração modelo 22. Ou seja, o que se pede a este tribunal não é o reexame da quantificação da matéria coletável que serviu de base à liquidação impugnada, mas algo de diferente, que aprecie um outro possível vício.

Improcede também esta exceção.

II- PROVA

II. 1 – Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;
(...)

5.

- a) A liquidação oficiosa de IRC impugnada foi efetuada nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC devido à falta (atraso) de entrega da declaração mod. 22 de IRC.
- b) A falta da sobredita declaração originou a emissão de um aviso, datado de 09.11.2022, remetido à Requerente Via CTT, onde era indicada a consequência da não apresentação da declaração (a emissão de uma liquidação oficiosa), o método de determinação da matéria coletável na liquidação oficiosa, bem como a legislação aplicável, sendo ainda conferido um prazo de 30 dias para que a Requerente viesse suprir a referida falta (o que não aconteceu).
- c) A Administração Tributária determinou a respetiva matéria coletável com base nos elementos que dispunha e de acordo com as regras do regime simplificado, com aplicação do coeficiente de 0,75, conforme prescreve a parte final da redação da referida alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRCI.
- d) A declaração mod. 22 de IRC, relativa ao ano em causa, apenas foi apresentada em 25-10-2024.
- e) Esta declaração ficou em situação de "não liquidável" em virtude da existência prévia da liquidação oficiosa.
- f) Esta declaração foi fundada na contabilidade da aqui Autora, constando dela um lucro tributável de 75.243,21€, com o imposto a pagar no valor de 17.113,02€ (incluindo derrama e tributações autónomas).
- g) A Requerente formulou um pedido de revisão oficiosa, no qual peticionava que a liquidação oficiosa fosse parcialmente corrigida, anulando-se a liquidação na parte que não era devida, ao abrigo do disposto no n.º 12 do artigo 90.º do CIRCI.
- h) Tal pedido de revisão foi expressamente indeferido com fundamento em não se verificar erro imputável aos serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, e não ser aplicável o disposto no n.º 4 do mesmo artigo, no que se refere à ocorrência de injustiça grave ou notória, por se entender existir negligência imputável ao sujeito passivo.

Estes factos constam do processo administrativo e não suscitaram qualquer discordância entre as partes.

II.2 -Factos não provados

Não existem com relevância para a decisão da causa

III - O DIREITO

1- Relativamente ao pedido principal, o de anulação da liquidação impugnada, temos que, manifestamente, esta não sofre de um qualquer vício que afete a sua legalidade.

Tal liquidação foi efetuada nos termos do disposto na alínea b) do número 1 do artigo 90º do CIRC, depois de passado que foi o prazo adicional de 30 dias sem mostrar cumprida, por parte da Requerente, a obrigação de entrega de uma declaração modelo 22.

A Requerente não alega nem a não verificação dos pressupostos legais para que uma tal liquidação oficiosa tenha ocorrido, nem qualquer erro ou vício relativos ao montante da matéria coletável apurado e, consequente, o montante de imposto a pagar.

Sendo assim, porque a liquidação impugnada é manifestamente legal, no tempo e nas circunstâncias em que foi emitida, pelo que este pedido, tem, necessariamente, que improceder.

2- Verdadeiramente o que a Requerente pretende é que a AT considere a declaração de IRC por ela tardiamente apresentada, verifique se os montantes nela apurados são conformes à realidade e, sendo-o, substitua a liquidação impugnada por nova liquidação.

Nas palavras da Requerente, *deve a presente arbitragem pronunciar-se pela ilegalidade daquele indeferimento e pela sua anulação e, consequentemente, determinar a baixa dos autos à Autoridade Tributária para que esta proceda à análise e se pronuncie sobre os fundamentos do pedido de revisão, de forma a proceder à reforma da liquidação nos termos do artigo 78º, nº 1 e 4 da LGT e do nº 12 do artigo 90º do CIRC.*”

Indo ao essencial, a Requerente entende que tem o direito, legalmente protegido, a que a apresentação tardia da declaração modelo 22, dentro do prazo da revisão oficiosa, desencadeie uma atividade administrativa. O que não aconteceu relativamente a esta liquidação, muito embora tenha acontecido em relação a outros exercícios em que o pedido formulado à administração foi feito no prazo de 2 anos previsto no CIRC.

Os alegados vícios de “erro imputável aos serviços” e “injustiça grave e notória” não decorrem, pois, do facto de a Requerente considerar errónea, ilegal, a liquidação impugnada, mas sim de a AT não ter desencadeado o procedimento administrativo que a sua substituição implicaria.

Portanto, a Requerente pretende a condenação da Requerida na prática de atos que considera ser legalmente devido.

Sem necessidade (sem competência) para apreciar se o direito legalmente protegido em que a Requerente funda a sua pretensão existe, o certo é que o tribunal arbitral é incompetente para apreciar uma tal questão por força do disposto no 1 do artigo 2º do RJAT. Sumariamente, temos que a competência dos tribunais arbitrais tributários se restringe às matérias a que, nos tribunais estaduais, cabe o processo de impugnação.

A esta pretensão do Requerente caberá outro meio processual, eventualmente a ação para o reconhecimento de interesse ou direito legalmente protegido, prevista no artigo 145º do Código de Procedimento e Processo Tributário, uma forma processual para a qual apenas são competentes os tribunais estaduais.

Verifica-se assim a incompetência em razão da matéria dos tribunais arbitrais para apreciarem este segundo pedido da Requerente, o que, nos termos do artigo 278º, nº 1, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável, implica a absolvição da instância.

3- Finalmente, há que referir que não se colocam neste processo quaisquer questões constitucionais relativas, nomeadamente, à exigência de tributação pelo rendimento real.

Essa exigência de o lucro ou o rendimento tributável dos sujeitos passivos de IRC ser apurado com base nos dados contabilísticos admite, segundo o próprio texto constitucional, exceções. Daí o uso do advérbio fundamentalmente. Uma das exceções é admissível, tal qual a lei prevê, são os casos em que o contribuinte não cumpre com as suas obrigações declarativas, o que torna impossível o apuramento do seu “rendimento real”.

Até para prevenir a caducidade do direito à liquidação, a AT tem o dever legal de praticar uma liquidação oficiosa, apurando a matéria coletável nos termos da alínea b) do número 1 do artigo 90º do CRIC, tal qual foi feito.

Obviamente que a exigência da tributação pelo rendimento real parece conferir a esta liquidação um carácter especialmente provisório. Mas, como vimos, o tribunal arbitral é materialmente incompetente para apreciar a questão de saber se a liquidação impugnada pode ou não, atentos os prazos já decorridos, ser objeto de reapreciação por força de um pedido de revisão oficiosa.

Não há, pois, violação de um qualquer preceito constitucional. Mais, como já acentuado, o que está verdadeiramente em causa é a omissão de um de um procedimento administrativo a que, segundo a Requerente, a AT estaria obrigada, o que nunca pode configurar um vício de inconstitucionalidade, pois que este se refere apenas ao teor de uma lei ou à sua interpretação.

IV -DECISÃO

Em razão do exposto, este tribunal arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o primeiro pedido formulado (anulação da liquidação impugnada);
- b) Considerar-se materialmente incompetente para a apreciação do segundo pedido (condenação da AP na prática de um ato administrativo), absolvendo-se a Requerida da instância.

VALOR: 69.489,79

CUSTAS, no montante de 2.448,00, a cargo da Requerente. uma vez que decaiu totalmente em ambos os pedidos que formulou.

17 de setembro de 2026

Os árbitros

Rui Duarte Morais (relator)

Artur Maria da Silva

Maria Alexandra Mesquita