

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1097/2025-T

Tema: IRC. Liquidação oficiosa de imposto. Pedido de Revisão Oficiosa.

SUMÁRIO:

- 1. O pedido de revisão oficiosa previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, embora qualificado pela lei como dependente de iniciativa da Administração Tributária, pode ser desencadeado por impulso do contribuinte, constituindo uma garantia administrativa autónoma cuja decisão de indeferimento é contenciosamente impugnável, tendo como objeto mediato a legalidade do ato tributário.*
- 2. A emissão de liquidações oficiosas de IRC ao abrigo dos artigos 89.º e 90.º do Código do IRC, em consequência da falta de apresentação da declaração Modelo 22, é originariamente legal, quando a Administração Tributária atua com base nos elementos de que dispõe, não sendo, por si só, constitutiva de erro imputável aos serviços. Todavia, uma vez apresentado o pedido de revisão oficiosa, acompanhado de declarações Modelo 22 e de elementos documentais suscetíveis de colocar em causa a matéria coletável presumida, incumbe à Autoridade Tributária, em cumprimento dos artigos 55.º, 58.º, 74.º, 75.º e 78.º da Lei Geral Tributária, proceder à respetiva apreciação material e realizar as diligências necessárias ao apuramento da verdade tributária, não podendo limitar-se a reafirmar a legalidade originária das liquidações.*
- 3. Constitui erro imputável aos serviços, para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, o indeferimento do pedido de revisão oficiosa quando a Administração Tributária, dispondo de elementos suscetíveis de infirmar os pressupostos de facto das liquidações, mantém os atos tributários, sem proceder à respetiva apreciação material*

nem desenvolver a atividade instrutória necessária para verificar se os elementos apresentados pela Requerente eram suscetíveis de afastar a matéria coletável presumida, e se existiam fundamentos para ilidir, sendo caso disso, a presunção de veracidade da contabilidade regularmente organizada prevista no artigo 75.º da LGT.

4. *Mostrando-se os autos suficientemente instruídos e dispondo o Tribunal de todos os elementos necessários para conhecer do mérito da causa e, bem assim, resultando dos autos elementos idóneos suscetíveis de afastar a matéria coletável presumida, sem que a Administração Tributária tenha produzido prova apta a infirmá-los, a tutela jurisdicional não se esgota na anulação do despacho de indeferimento da revisão oficiosa, impondo-se igualmente a anulação das liquidações oficiosas e dos correspondentes atos consequentes, em observância do princípio da tributação das empresas segundo o rendimento real, consagrado no artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.*

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro designado para formar o Tribunal Arbitral Singular constituído em 24 de fevereiro de 2026, Rui Miguel Zeferino Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., LDA**, titular do número de identificação de pessoa coletiva..., com sede na..., n.º..., ..., no Porto, ...-... Porto (doravante designada de Requerente), vem, nos termos do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º e no artigo 10.º do RJAT, deduzir pedido de pronuncia arbitral que tem por objeto imediato o despacho de 26 de setembro de 2025, proferido pela Senhora Diretora Adjunta da Direção de Finanças do Porto, que indeferiu o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária («LGT»), e, como objeto mediato, os atos da liquidação de IRC n.º 2022..., de 05.01.2022, no montante de € 8.852,22 (oito mil oitocentos e cinquenta e dois euros e vinte e dois cêntimos), referente ao período de tributação de 2020; e n.º

2.

2023..., de 09.01.2023, no montante de € 8.893,43 (oito mil oitocentos e noventa e três euros e quarenta e três cêntimos), referente ao período de tributação de 2021, o que perfaz o montante global de € 17.745,65 (dezassete mil setecentos e quarenta e cinco euros e sessenta e cinco cêntimos).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 18.12.2025, e automaticamente notificado à Requerida, que foi do mesmo notificada em 19.12.2025.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 6.º e da alínea b), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou no dia 04.02.2026 como árbitro do Tribunal Arbitral Singular o aqui signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As Partes foram devidamente notificadas dessa nomeação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico e, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 24.02.2026.
5. No pedido arbitral a Requerente invocou, em síntese:
 - a) Que apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral tendo por objeto a anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, consequentemente, das liquidações oficiosas de IRC n.ºs 2022 ... e 2023..., respeitantes aos períodos de tributação de 2020 e 2021, no valor global de € 17.745,65.
 - b) Que as liquidações impugnadas foram emitidas oficiosamente pela Autoridade Tributária em virtude da falta de entrega, dentro do prazo legal, das declarações Modelo 22 de IRC, relativas aos referidos exercícios, tendo a AT presumido um lucro tributável com base nos elementos disponíveis de exercícios anteriores.

- c) Que, em 18 de junho de 2024, apresentou as declarações Modelo 22 em falta, declarando resultado tributável de € 0,00 para ambos os exercícios, porquanto a sociedade não exerceu qualquer atividade nem obteve rendimentos nos anos de 2020 e 2021, circunstância que afirma encontrar-se igualmente demonstrada pela inexistência de faturação.
 - d) Que as liquidações oficiosas previstas nos artigos 89.º e 90.º do Código do IRC têm natureza meramente provisória e presuntiva, pelo que, uma vez apresentada a declaração de rendimentos antes de decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação, impedia sobre a Autoridade Tributária o dever de proceder às diligências instrutórias necessárias ao apuramento da matéria coletável real e à consequente revisão das liquidações.
 - e) Que a manutenção das liquidações sem apreciação dos elementos posteriormente apresentados viola os princípios do inquisitório, da verdade material e da tributação pelo lucro real, bem como o dever de reapreciação inerente ao procedimento de revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT.
 - f) Que a Autoridade Tributária incorreu em erro imputável aos serviços ao indeferir o pedido de revisão oficiosa sem realizar qualquer diligência destinada a confirmar a inexistência de atividade e de rendimentos, invocando, em apoio da sua posição diversa jurisprudência arbitral e dos tribunais superiores.
 - g) Que, em síntese, o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e as liquidações oficiosas padecem de erro sobre os pressupostos de facto e de violação dos artigos 58.º, 74.º, 75.º e 78.º da LGT, bem como dos artigos 104.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, requerendo a respetiva anulação.
6. Em 15.04.2026, após notificação à Requerida para apresentação de resposta, a mesma apresentou-a, bem como na mesma data juntou o respetivo processo administrativo, invocando em síntese:
- a) Que se verifica a exceção de caducidade do direito de ação e a inimpugnabilidade das liquidações oficiosas, por entender que a Requerente não impugnou

tempestivamente tais atos, limitando-se a apresentar, posteriormente, um pedido de revisão oficiosa que não tem a virtualidade de reabrir os prazos de reação contenciosa nem de afastar a consolidação das liquidações na ordem jurídica.

- b) Que a Requerente fez um uso anormal do procedimento de revisão oficiosa, procurando contornar os prazos legalmente previstos para a impugnação das liquidações, razão pela qual entende que o Tribunal deve absolver a Requerida da instância.
- c) Que, à cautela, impugna os factos alegados pela Requerente, defendendo que esta não logrou demonstrar a factualidade constitutiva do direito invocado, sendo seu o ónus da prova, nos termos do artigo 74.º da LGT e do artigo 342.º do Código Civil.
- d) Que, quanto ao mérito, alegou que a revisão prevista no artigo 78.º da LGT constitui um mecanismo de autotutela administrativa destinado à correção de atos tributários ilegais, dependendo da verificação dos respetivos pressupostos legais, designadamente da existência de erro imputável aos serviços.
- e) Que tal requisito não se verifica no caso concreto, porquanto as liquidações oficiosas foram emitidas em estrita observância do disposto nos artigos 89.º e 90.º do Código do IRC, na sequência da falta de apresentação das declarações Modelo 22, inexistindo qualquer erro da Administração Tributária no momento da prática dos atos tributários.
- f) Que a apresentação extemporânea das declarações Modelo 22 não cria retroativamente um vício das liquidações nem impõe à Autoridade Tributária o dever de proceder à respetiva revisão, porquanto tais declarações não beneficiam da presunção de veracidade prevista no artigo 75.º da LGT e não reabrem procedimentos de liquidação já definitivamente estabilizados, invocando, para o efeito, diversa jurisprudência dos tribunais superiores.
- g) Que o princípio constitucional da tributação pelo rendimento real não afasta o cumprimento dos deveres declarativos nem das regras relativas à preclusão dos meios impugnatórios, não podendo ser invocado para permitir a revisão de

liquidações regularmente emitidas e não oportunamente impugnadas.

- h) Que não se mostram preenchidos os pressupostos legais da revisão oficiosa por injustiça grave ou notória, porquanto as liquidações resultaram do comportamento negligente da própria Requerente, que não apresentou tempestivamente as declarações de rendimentos nem reagiu contra as liquidações dentro dos prazos legais.
 - i) Que, em suma, deve o Tribunal decidir pela procedência das exceções dilatórias invocadas e pela absolvição da instância ou, subsidiariamente, pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral e consequente manutenção dos atos tributários impugnados.
7. Em 16.04.2026, por despacho arbitral, foi a Requerente convidada a exercer o direito ao contraditório sobre a matéria de exceção constante da Resposta apresentada pela Requerida (Autoridade Tributária e Aduaneira).
8. Em 30.04.2026, a Requerente respondeu à matéria de exceção invocando, em síntese que:
- a) Deve improceder a exceção de caducidade do direito de ação e de inimpugnabilidade das liquidações oficiosas suscitada pela Requerida, sustentando que o objeto imediato da presente ação arbitral é o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, mediatamente, as liquidações cuja revisão foi requerida.
 - b) O pedido de revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT constitui uma garantia autónoma do contribuinte, suscetível de ser desencadeada por iniciativa deste dentro do prazo de quatro anos, não dependendo da prévia apresentação de reclamação graciosa ou de impugnação judicial.
 - c) O pedido de revisão oficiosa foi tempestivamente apresentado relativamente às liquidações impugnadas e que a sua utilização não representa qualquer forma de contornar os prazos ordinários de reação contenciosa, antes correspondendo ao exercício de um meio legal expressamente previsto.
 - d) Perante a apresentação das declarações Modelo 22 e dos elementos demonstrativos

da inexistência de atividade e de rendimentos, a Autoridade Tributária estava obrigada a apreciar esses elementos e a realizar as diligências necessárias ao apuramento da matéria coletável real, não podendo manter as liquidações oficiosas assentes em meras presunções.

- e) Os tribunais arbitrais são competentes para apreciar a legalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, mediatamente, das liquidações tributárias, pelo que não se verifica a invocada caducidade do direito de ação nem qualquer situação de inimpugnabilidade dos atos tributários.
 - f) Em conclusão, a exceção deduzida pela Requerida deve ser julgada totalmente improcedente, prosseguindo os autos para apreciação do mérito da causa.
9. Em 08.05.2026, por despacho arbitral, foi dispensada a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º do RJAT, com a seguinte fundamentação:

“O processo não se mostra ser especialmente complexo no plano da tramitação processual, tendo a Requerente já exercido o direito ao contraditório quanto à matéria de exceção, relegando-se a sua apreciação para a decisão final, bem como não há irregularidades a suprir.

Por outro lado, não há outras diligências instrutórias a realizar, inexistindo nos presentes autos testemunhas arroladas que cumpra inquirir.

Assim, e em aplicação dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), dispensa-se a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º desse Regime, (...)”

Nesse mesmo despacho determinou-se a notificação das Partes para a apresentação de

alegações escritas facultativas por prazo, em simultâneo, de 10 (dez) dias e, quanto à Requerente, o pagamento da taxa de arbitragem subsequente, dentro do prazo conferido para a apresentação de alegações.

10. Em 21.05.2026, a Requerente apresentou as suas alegações escritas, reiterando os fundamentos constantes do pedido de pronúncia arbitral, tendo nesse âmbito:

- a) Reafirmado que as liquidações assentaram na presunção de um lucro tributável de € 41.402,43, apesar de as declarações Modelo 22 posteriormente apresentadas evidenciarem um resultado tributável de € 0,00, por inexistência de qualquer atividade comercial ou rendimento nos exercícios em causa, circunstância corroborada pela ausência de registos de receitas ou despesas no portal e-fatura.
- b) Alegado que a Autoridade Tributária ignorou os elementos apresentados e manteve as liquidações oficiosas, sem realizar as diligências instrutórias e inspetivas necessárias ao apuramento da matéria coletável real, vindo posteriormente a indeferir o pedido de revisão oficiosa.
- c) Sustentou que a revisão oficiosa, prevista no artigo 78.º, da LGT, constitui uma garantia administrativa autónoma do contribuinte, podendo ser requerida no prazo de quatro anos com fundamento em erro imputável aos serviços, ainda que não tenha sido anteriormente apresentada reclamação graciosa.
- d) Defendeu que, após a apresentação das declarações Modelo 22, de IRS, competia à Autoridade Tributária, em cumprimento do princípio do inquisitório e da verdade material, proceder às diligências necessárias à verificação dos elementos declarados, e rever as liquidações, sendo o respetivo incumprimento suscetível de consubstanciar erro imputável aos serviços para efeitos do artigo 78.º da LGT.
- e) E, concluiu, que a manutenção das liquidações oficiosas, apesar da demonstração da inexistência de atividade e de rendimentos, viola o princípio constitucional da tributação pelo rendimento real, previsto no artigo 104.º, n.º 2, da Constituição, pugnando pela anulação das liquidações impugnadas e da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

11. Na mesma data, a Requerida apresentou as suas alegações, declarando manter integralmente o teor da sua fundamentação plasmada em sede de Resposta.
12. Em 22.05.2026, a Requerente juntou aos presentes autos o comprovativo de pagamento da taxa de justiça subsequente (paga na mesma data).

II. SANEAMENTO

13. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente 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 (Portaria de Vinculação).
14. Não existe no processo qualquer nulidade, porém foi invocada pela Requerida matéria de exceção, quanto à caducidade do direito de ação e à inimpugnabilidade das liquidações oficiosas, pelo que cumpre conhecer previamente tais questões, as quais serão apreciadas no ponto IV – A.2., da matéria de Direito.

III. DA MATÉRIA DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

15. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
 - A. A Requerente é uma sociedade comercial sujeita a IRC pelo regime geral.
 - B. Na sequência da falta de apresentação, dentro do prazo legal, das declarações Modelo 22, de IRC, respeitantes aos períodos de tributação de 2020 e 2021, a Autoridade Tributária procedeu à emissão das liquidações oficiosas de IRC n.º 2022 ..., de 05.01.2022, relativa ao exercício de 2020, e n.º 2023..., de 09.01.2023, relativa ao exercício de 2021.

-
- C.** As referidas liquidações oficiosas tiveram por base um lucro tributável presumido de € 41.402,43 (quarenta e um mil quatrocentos e dois euros e quarenta e três cêntimos) em cada um dos exercícios, delas resultando imposto a pagar de € 8.852,22 (2020) e € 8.893,43 (2021), incluindo juros compensatórios.
- D.** Em 18 de junho de 2024, a Requerente apresentou as declarações Modelo 22, de IRC, relativas aos exercícios de 2020 e 2021, nas quais declarou matéria coletável e imposto a pagar de € 0,00.
- E.** Em 13 de fevereiro de 2025, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa das referidas liquidações, ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária.
- F.** No pedido de revisão oficiosa, a Requerente alegou que não exerceu qualquer atividade económica nos exercícios de 2020 e 2021, razão pela qual declarou inexistir matéria coletável, requerendo a revisão das liquidações oficiosas.
- G.** Em 8 de agosto de 2025 foi elaborado projeto de decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, tendo sido concedido à Requerente o direito ao exercício de audição prévia.
- H.** Por despacho de 26 de setembro de 2025, notificado em 1 de outubro de 2025, a Diretora Adjunta da Direção de Finanças do Porto indeferiu o pedido de revisão oficiosa, com a fundamentação seguinte:

APRECIAÇÃO

15. Porque originado por um requerimento exposto na aplicação e balcão, o pedido é legítimo à luz do disposto no artigo 9.º do código de procedimento e de processo tributário (CPPT).

16. Além da reclamação graciosa n.º [] 2024 [], cuja descrição do respetivo teor e decisão de indeferimento estão patentes nos n.ºs supra 12 e 13, não foi instaurada qualquer impugnação judicial sobre este assunto.

17. Nos termos da primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a revisão oficiosa é extemporânea, pois entre 2022-05-04 (data limite para o pagamento voluntário da nota de cobrança do IRC/2020) e 2024-06-24 (data da inicial contestação) decorreram 782 dias e entre 2023-01-09 (data limite do pagamento voluntário da nota de cobrança do IRC/2021) e 2024-06-24 decorreram 532 dias, em ambos os casos mais que os 120 dias do prazo legalmente admitido para uma reclamação administrativa.

18. Não é aplicável o disposto na parte final do mesmo n.º 1, pois, neste caso, não existem erros imputáveis aos serviços, os quais se limitaram a cumprir o estipulado pela lei.

19. O disposto nos n.ºs 4 e 5 do mesmo artigo 78.º da LGT (injustiça grave ou notória) não é aqui aplicável, pelo facto de – para efeitos da sua aplicação – ser condição “sine qua non” de que não tenha havido comportamento negligente por parte da contribuinte, o que aqui se verificou com a não submissões atempadas das declarações de rendimentos do IRC/2020 e do IRC/2021.

20. Também neste caso não é aplicável o n.º 6 do mesmo artigo, pois não se tratou de uma duplicação de coleta, conforme a respetiva definição no artigo 205.º do código de procedimento e de processo tributário (CPPT).

CONCLUSÃO

21. Somos de ~~projetar o indeferimento da~~ revisão oficiosa n.º [] 2025 [] disso notificando o sujeito passivo A... LDA (NIPC []), mais o informando de que – caso não concorde e assim o pretenda – poderá exercer a audição prévia nos termos do disposto no artigo 60.º da LGT.

- I. O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado tendo por objeto imediato o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, mediatamente, as liquidações oficiosas de IRC identificadas no ponto B.
- J. Do documento extraído do Portal e-Fatura junto aos autos resulta que não existem registos de faturação relativamente aos anos de 2020 e 2021.
- K. A Autoridade Tributária não procedeu à substituição das liquidações oficiosas após a apresentação das declarações Modelo 22, de IRC, nem instaurou qualquer procedimento inspetivo destinado ao apuramento da matéria tributável declarada pela Requerente, mantendo as liquidações emitidas e indeferindo o pedido de revisão oficiosa, tal como resulta da fundamentação constante da decisão administrativa e do respetivo processo administrativo.

B. FACTOS NÃO PROVADOS:

16. Com relevo para a decisão do caso em juízo, foram dados como não provados, os seguintes factos:

- A. Que a Requerente tenha obtido rendimentos tributáveis superiores aos constantes das declarações Modelo 22 apresentadas.
- B. Que a Autoridade Tributária dispusesse, à data da emissão das liquidações oficiais, de elementos que permitissem concluir pela inexistência de matéria coletável relativamente aos exercícios de 2020 e 2021.
- C. Que as declarações Modelo 22, de IRC, apresentadas em 18 de junho de 2024 tenham sido objeto de qualquer procedimento de verificação material ou validação inspetiva por parte da Autoridade Tributária.

C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

17. Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de selecionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).
18. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, bem como do processo administrativo e da prova documental junta aos autos, consideram-se provados e não provadas, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.
19. Nesse sentido, o Tribunal formou a sua convicção com base na apreciação crítica da prova documental junta aos autos, designadamente do pedido de pronúncia arbitral, da resposta da Autoridade Tributária, da resposta da Requerente à matéria de exceção, das

alegações escritas das Partes, dos documentos juntos pela Requerente e do processo administrativo remetido pela Requerida, apreciados segundo as regras da experiência comum e da livre apreciação da prova previstas no artigo 607.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

20. Os factos relativos à emissão das liquidações oficiosas, à apresentação das declarações Modelo 22, de IRC, ao pedido de revisão oficiosa, ao procedimento administrativo e ao despacho de indeferimento resultam diretamente dos documentos emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e constantes dos autos, cuja autenticidade não foi questionada pelas partes.
21. Quanto à alegada inexistência de atividade da Requerente nos exercícios de 2020 e 2021, o Tribunal deu apenas como provado que dos documentos extraídos do Portal e-Fatura não constam registos de faturação nesses períodos, por ser esse o facto objetivamente demonstrado pela prova documental produzida. Já a efetiva inexistência de atividade económica ou de rendimentos tributáveis constitui matéria controvertida e conclusiva, cuja demonstração não resulta suficientemente dos elementos documentais juntos aos autos, não tendo sido produzida outra prova suscetível de formar uma convicção segura sobre tal realidade.
22. Do mesmo modo, não ficou demonstrado que a Autoridade Tributária dispusesse, no momento da emissão das liquidações oficiosas, de elementos que permitissem afastar o recurso ao mecanismo de liquidação previsto nos artigos 89.º e 90.º do Código do IRC, sendo incontroverso que essas liquidações foram emitidas em consequência da falta de entrega tempestiva das declarações Modelo 22, de IRC.
23. Por outro lado, resulta inequivocamente do processo administrativo que, após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, a Autoridade Tributária optou por manter as liquidações oficiosas e indeferir o pedido de revisão, não tendo procedido à substituição dos atos tributários impugnados nem constando do procedimento qualquer atuação inspetiva destinada à confirmação material dos valores declarados pela Requerente.

24. Não existem outros factos, com relevância para a decisão da causa, que devam considerar-se provados ou não provados.

IV. DO DIREITO

A. DAS QUESTÕES PRÉVIAS

A.1. DA COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL

25. O presente Tribunal Arbitral foi regularmente constituído ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT). Com efeito, nos presentes autos é pedida a anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente e, mediatamente, das liquidações oficiosas de IRC referentes aos exercícios de 2020 e 2021.
26. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, os tribunais arbitrais são competentes para apreciar a legalidade de atos de liquidação de tributos. Ademais, é hoje entendimento pacífico da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e da arbitragem tributária que esta competência compreende igualmente a apreciação da legalidade do indeferimento de pedidos de revisão oficiosa, quando este tenha por objeto a manutenção de atos tributários, porquanto o ato de indeferimento constitui apenas o objeto imediato da ação, sendo objeto mediato o próprio ato tributário. Neste sentido pronunciou-se, entre outros, o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 4 de maio de 2016, processo n.º 0407/15, afirmando que “*O indeferimento, tácito ou expresse, do pedido de revisão é suscetível de controlo judicial (...)*”, pelo que o pedido de revisão previsto no artigo 78.º da LGT constitui um verdadeiro meio administrativo de reação contra atos tributários, sendo judicialmente sindicável o respetivo indeferimento. No mesmo sentido se tem pronunciado uniformemente o CAAD, designadamente nas decisões proferidas nos Processos n.ºs 244/2013-T, 825/2023-T, 247/2025-T e numerosas outras.

27. Assim, não subsistem dúvidas quanto à competência material deste Tribunal Arbitral para apreciar o presente litígio.

A.2. DA MATÉRIA DE EXCEÇÃO: CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO E INIMPUGNABILIDADE DAS LIQUIDAÇÕES

28. A Requerida invoca que a Requerente não impugnou tempestivamente as liquidações oficiosas de IRC, tendo deixado decorrer os respetivos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial. Entende, por isso, que o posterior pedido de revisão oficiosa não pode constituir um mecanismo destinado a reabrir prazos processuais já definitivamente precludidos, concluindo pela caducidade do direito de ação e pela inimpugnabilidade das liquidações.

29. Adiante-se, desde já, que não lhe assiste razão.

30. Importa, antes de mais, delimitar corretamente o objeto da presente ação arbitral. Ora, como resulta do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente não deduziu uma impugnação direta das liquidações emitidas em 2022 e 2023, visto que o objeto imediato do processo é o despacho de 26 de setembro de 2025 que indeferiu o pedido de revisão oficiosa, apresentado ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária. Portanto, as liquidações constituem apenas o objeto mediato da presente ação. Esta distinção assume especial relevância, porquanto os prazos de reação contenciosa são aferidos relativamente ao ato efetivamente impugnado.

31. O artigo 78.º, da Lei Geral Tributária, prevê dois regimes distintos de revisão dos atos tributários. Por um lado, admite a revisão por iniciativa do contribuinte, dentro do prazo da reclamação administrativa, com fundamento em qualquer ilegalidade. Por outro lado, permite que a Administração Tributária proceda à revisão, no prazo de quatro anos após a liquidação, quando exista erro imputável aos serviços. Apesar da letra da lei referir que esta segunda modalidade ocorre “*por iniciativa da Administração Tributária*”, constitui entendimento absolutamente consolidado no Supremo Tribunal

Administrativo que o contribuinte pode desencadear esse poder-dever administrativo, mediante apresentação de pedido dirigido à Autoridade Tributária e Aduaneira.

32. Foi precisamente este entendimento que o Supremo Tribunal Administrativo afirmou no Acórdão de 4 de maio de 2016 (processo n.º 0407/15), podendo a Administração rever oficiosamente o ato durante quatro anos, também o contribuinte pode requerer que esse dever seja exercido dentro desse mesmo prazo. Neste âmbito, o referido acórdão sustenta que:

*“Na verdade, é hoje pacífico que a revisão prevista no art. 78.º da LGT constitui um poder-dever da AT, à qual se impõe, por força dos princípios justiça, da igualdade e da legalidade dos impostos, que a AT está obrigada a observar na sua actividade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa e art. 55.º da LGT), que não exija dos contribuintes senão o imposto resultante dos termos da lei; e é também jurisprudência consolidada, que, tal como a AT deve, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário (no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, como decorre do n.º 1 do art. 78.º da LGT), com fundamento em erro imputável aos serviços, **também o contribuinte pode, dentro dos mesmos prazos, pedir que seja cumprido esse dever (...)**” [negrito nosso].*

33. A jurisprudência posterior manteve de forma uniforme esta orientação. Assim, o pedido formulado pelo contribuinte constitui apenas o impulso procedimental do dever legal de revisão que recai sobre a Administração Tributária, não alterando a natureza oficiosa do procedimento. Consequentemente, a revisão prevista na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT configura uma verdadeira garantia dos contribuintes.
34. Igualmente, não merece acolhimento a alegação segundo a qual o indeferimento da revisão oficiosa não pode ser utilizado para sindicar atos tributários já consolidados. Pois, desde há muito que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo admite a impugnação contenciosa do indeferimento da revisão oficiosa. Entre muitos outros,

podem referir-se o já citado Acórdão do STA, de 4 de maio de 2016 (Proc. n.º 0407/15). A jurisprudência arbitral do CAAD tem seguido idêntica orientação, entendendo que a decisão de indeferimento constitui um verdadeiro ato administrativo lesivo, suscetível de impugnação arbitral sempre que estejam preenchidos os pressupostos previstos no artigo 10.º do RJAT.

35. Igualmente, no âmbito do processo 469/2024-T, do CAAD, se sustentou que:

17.Diga-se, previamente, que entende este tribunal arbitral que a revisão oficiosa constitui um meio administrativo equiparável à reclamação graciosa, tendo sido apresentado previamente à propositura da ação arbitral, entendimento reiterado sucessivamente pela doutrina e jurisprudência portuguesa, nomeadamente para efeitos de firmar a competência dos respetivos tribunais. Na realidade, a via da revisão dos atos tributários aberta pelo artigo 78.º da LGT, tem por finalidade garantir que os atos tributários sejam objeto de uma pronúncia prévia por parte da AT, por forma a racionalizar o recurso à via judicial, que só se justifica se existir uma posição divergente, um verdadeiro “litígio”. Por isso, concede-se à AT a oportunidade (e o direito) de se pronunciar sobre o erro e de fundamentar a sua decisão antes de ser confrontada com um processo contencioso.

18.Efetivamente, a doutrina e a jurisprudência portuguesas [Acórdão do STA, de 12.07.2006, proferido no processo 0402/06] veem no pedido de revisão do ato tributário um meio impugnatório administrativo com um prazo mais alargado que os restantes, um mecanismo de abertura da via contenciosa, perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária.

19.A Requerida vem sustentar a intempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente e, conseqüentemente, a caducidade do direito a esta ação, uma vez que sustenta a inexistência

17.

de erro imputável aos serviços, que permitisse o recurso ao meio processual utilizado no prazo de 4 (quatro) anos. Com esta linha de raciocínio conclui que nenhum erro lhe é imputável, pelo que o pressuposto para a apresentação do pedido de revisão oficiosa não se encontra verificado e, assim, verifica-se uma situação de intempestividade.

20.Com efeito, como se assinala na doutrina e na jurisprudência, os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua atividade (neste sentido vide o artigo 266.º, n.º 2, da CRP e artigo 55.º da LGT), impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei (vide, por exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal de Administrativo, de 07.04.2022, proferido no processo 02555/13, e doutrina aí citada).

21.O referido dever de revogar os atos tributários ilegais tem assento nos diversos Códigos tributários e, em termos gerais, no artigo 78.º da LGT, que passa a transcrever-se na parte relevante:

22.A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

23.A revisão dos atos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior [cfr. n.º 3 do normativo citado].

A revisão oficiosa é sempre efetuada pela entidade que praticou o ato [cfr. artigo 78.º, n.º 1 da LGT] e pode ter lugar por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da Administração Tributária.

24. De todo o modo, impende sobre a Administração Tributária o dever de concretizar a revisão de atos tributários, a favor do contribuinte, quando detetar uma situação de erro na liquidação, que tenha conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido face à lei. Com efeito, o instituto da revisão constitui uma concretização do dever de revogar atos ilegais e, como tal, a AT deve proceder dessa forma nas hipóteses em que ocorram erros nas liquidações que se corporizem na arrecadação de tributos em valor superior ao legalmente previsto.

25. Os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade que enformam a atividade da AT impõem essa correção oficiosa. Assim, se por um lado é admissível a revisão do ato por iniciativa do contribuinte no prazo da impugnação administrativa, por outro, a AT, por impulso do contribuinte, também pode promover a denominada «revisão oficiosa».

26. Neste sentido, afirma a jurisprudência que:

“Decorre da lei e constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que a revisão oficiosa de actos tributários a que alude a parte final do n.º 1, do art. 78.º da LGT “por iniciativa de administração tributária” pode realizar-se a pedido do contribuinte (art. 78.º, n.º 7 da LGT), sendo o indeferimento, expresso ou tácito, desse pedido de revisão susceptível de impugnação contenciosa, nos termos do art. 95.º, n.º 1 e 2, al. d) da LGT e art. 97.º, n.º 1, al. d) do CPPT, quando estiver em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação e não

prejudicando essa possibilidade a circunstância do pedido de revisão oficiosa ter sido apresentado muito depois de esgotados os prazos de impugnação administrativa, mas dentro do prazo dos 4 anos para a revisão do acto de liquidação “por iniciativa de administração tributária”» - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido, de 19.11.2014, proferido no âmbito do processo n.º 0886/14.

27.Embora o artigo 78º da LGT, no que tange a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do prazo da reclamação administrativa, no n.º 7 da mesma disposição legal, faz-se referência a “pedido do contribuinte”, para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «oficiosa», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte. Idêntica referência é feita no n.º 1 do artigo 49º da LGT que fala em «pedido de revisão oficiosa», e na alínea a) do n.º 4 do artigo 86º do CPPT, que refere a apresentação de «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços». É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação administrativa), que se faça, também na sequência de iniciativa sua, a «revisão oficiosa».

28.Todavia, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não o ato de liquidação dentro do prazo de reclamação administrativa, a que alude o artigo 78º, n.º 1 da LGT, pois, enquanto o pedido de revisão formulado naquele prazo pode ter por fundamento qualquer ilegalidade, o pedido formulado para além daquele prazo apenas pode ter como fundamento erro imputável aos serviços ou duplicação de coleta, para além de serem diferentes as consequências a nível do direito a juros indemnizatórios (cfr., neste sentido, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 06.10.2005, proferido no processo

n.º 0653/05, de 20.03.2002, proferido no processo n.º 26580, de 19.11.2003, proferido no processo n.º 01818/03, de 17.02.2002, proferido no processo n.º 01182/03, de 29.10.2003, proferido no processo n.º 0462/03, de 02.04.2003, proferido no processo n.º 01771/02, de 20.07.2003, proferido no processo n.º 0945/03, de 30.01.2002, proferido no processo n.º 26231, de 28.11.2007, proferido no processo n.º 0532/07 e de 21.01.2009, proferido no processo n.º 0771/08).

29. Assim, a revisão do ato tributário por iniciativa da Administração Tributária pode ser efetuada a pedido do contribuinte, como resulta do artigo 78.º, n.º 7, da LGT e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou, no caso de o tributo não ter sido pago, a todo o tempo), ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado [cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14.03.2012, proferido no recurso n.º 01007/11]. Com efeito:

“é hoje jurisprudência assente a possibilidade de a revisão do acto tributário por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou a todo o tempo, se o tributo ainda não estiver pago), prevista no n.º 1, 2.ª parte do art. 78.º da LGT, ser efectuada a pedido do sujeito passivo, como resulta do n.º 7 do mesmo artigo e do art. 86.º, n.º 4, alínea a) do CPPT” – Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09/11/2016, proferido no recurso n.º 01524/15.

20. Nessa medida, tendo os atos de liquidação (...), e respeitando o pedido de revisão oficiosa da liquidação o prazo de «quatro anos após a liquidação» consignado no artigo 78.º da LGT, [...], importa concluir que inexistente qualquer extemporaneidade que obste à sua apreciação.”

36. Nos presentes autos encontra-se provado que as liquidações foram emitidas em janeiro de 2022 e janeiro de 2023 e, bem assim, que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 13 de fevereiro de 2025. Além disso, da matéria de facto dada como provada concluiu-se que o pedido foi expressamente decidido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, do qual a Requerente foi notificada, para posteriormente submeter o presente pedido arbitral, o que ocorreu dentro do prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º do RJAT.
37. Assim sendo, a presente ação é tempestiva.
38. O que se discute já não é a tempestividade das liquidações originárias, mas sim, a legalidade da decisão administrativa que recusou exercer o poder-dever de revisão previsto no artigo 78.º da LGT. Naturalmente, tal não significa que qualquer ilegalidade das liquidações possa ser apreciada através da revisão oficiosa, uma vez que a apreciação do mérito dependerá da verificação dos pressupostos próprios do artigo 78.º da LGT, designadamente da existência de erro imputável aos serviços, questão que será analisada *infra*. Todavia, essa matéria respeita já ao mérito da causa e não à admissibilidade da presente ação arbitral.
39. Ainda assim, cumpre adiantar, no seguimento da citada jurisprudência do CAAD, do processo 469/2024-T, que se entendeu que:

31. Ora, no que tange ao requisito da verificação de «erro imputável aos serviços», igualmente tem decidido o Supremo Tribunal Administrativo – em posição que se acolhe e sufraga, que:

“[e]mbora o conceito de erro imputável aos serviços” aludido na 2.ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, este abrangem erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independentemente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do ato afetado pelo erro” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

de 06.02.2013, proferido no processo n.º 0839/11, apud Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04.05.2016, no recurso n.º 0407/17.

32. In casu, além da Requerente entender que as liquidações (...), carecem em absoluto de fundamentação, uma vez que tais atos carecem da adequada fundamentação, visto que não lhe foi possível perceber os motivos subjacentes à sua emissão, por se desconhecer por completo as razões na origem da emissão dos atos tributários em questão, também padecem de erro (de direito) ao terem sido praticados atos tributários, oficiosamente pela Autoridade Tributária, em clara violação do artigo (...).

33. Ora, como é consabido, ocorre o vício de erro sobre os pressupostos de facto quando houver uma divergência entre a realidade e a matéria de facto utilizada como pressuposto para a prática do ato, como acontece, por exemplo, quando está erradamente quantificada a matéria tributável ou se dá como existente um facto tributário que não existiu. Por outro lado, ocorrerá erro sobre os pressupostos de direito sempre que na prática do ato tenha sido feita errada interpretação ou aplicação das normas legais, como as normas de incidência objetiva e subjetiva, as que fixam taxas ou as que conferem isenções ou outros benefícios fiscais ou as que determinam a matéria tributável [cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 6.ª Edição 2011, Áreas Editora, anotação ao artigo 99º, pág. 115-116].

34. A este propósito, conforme o entendimento expresso no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 28.09.2017, proferido no âmbito do processo 263/16.0BELLE, “Vigora no ordenamento jurídico português o dever de a Administração proceder à revisão dos actos tributários, no prazo de tributários, no prazo de quatro anos a contar

da data da exigibilidade do imposto, sempre que detecte uma situação de cobrança ilegal de tributos, seja por excesso, seja por defeito”.

35.Com efeito, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 19.11.2014, proferido no âmbito do processo 0886/14, entendeu que:

“existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração”

36.Por outro lado, o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 07.04.2022, proferido no âmbito do processo 02931/16BEBRG, sustenta que:

“não pode bastar para atribuir o erro à atuação do sujeito passivo, entre o mais, a existência de uma declaração apresentada ou a prestação de uma informação, por este, aos serviços da AT, porquanto se tratam de comportamentos a que está, legalmente, vinculado, sendo imprescindível avaliar, ainda, o grau de determinabilidade e/ou essencialidade do conteúdo de tal conduta/elementos, no sentido da posição final, errónea, traduzida no ato tributário praticado (e a rever).”

37.Portanto, quando se esteja perante um ato tributário ilegal, independentemente, da respetiva autoria e de ser ou não favorável ao Estado, não deve subsistir na ordem jurídica, pelo que a Requerida

tinha o dever de impulsionar o procedimento tributário, de modo a possibilitar a descoberta da verdade material. Assim, sem prejuízo das demais condições, uma vez que o erro decorreu de uma ilegalidade, considera-se esse erro “imputável aos serviços”, uma vez que em nada teve que ver com a conduta da Requerente. Assim sendo, haverá de concluir pela existência de erro de direito imputável aos serviços.

38.Tendo sido apresentado o pedido de revisão oficiosa da liquidação dentro do prazo de 4 anos, é o mesmo tempestivo, pelo que não se verifica, por conseguinte, a pretendida caducidade do direito de ação. Acresce referir, em complemento, que a Requerente tem razão quando sustenta estar-se perante um indeferimento, que no caso é tácito, e não perante uma rejeição liminar, o que pressupõe a apreciação do mérito, quanto à legalidade, pelo que são impugnáveis os atos tributários em questão.

39.Consequentemente, os atos de liquidação de imposto emitidos pela Autoridade Tributária em violação da lei padecerão de erro imputável aos serviços tributários, podendo, por isso, ser objeto de pedido de revisão oficiosa no prazo alargado de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT. Ademais, tal erro nunca poderia ser apontado à Requerente. Assim, há que decidir pela improcedência da exceção de caducidade de direito de ação.

40. Em suma, face as considerações anteriores, haverá que, concluir, por um lado, que o Tribunal é competente para apreciar o presente litígio e, bem assim, o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa constitui ato contenciosamente impugnável, pelo que o pedido arbitral foi apresentado tempestivamente. Portanto, tem de improceder a exceção de caducidade do direito de ação, bem como a exceção de inimpugnabilidade das liquidações suscitada pela Requerida.

41. Em consequência, nada obsta ao conhecimento do mérito da causa.

B. DA DELIMITAÇÃO DA QUESTÃO DECIDENDA

42. Ultrapassadas as questões prévias, importa apreciar se o despacho da Diretora Adjunta da Direção de Finanças do Porto, que indeferiu o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), enferma de ilegalidade, determinando, por essa via, a anulação das liquidações oficiosas de IRC relativas aos períodos de tributação de 2020 e 2021.
43. A questão central consiste, assim, em saber se, após a apresentação extemporânea das declarações Modelo 22, de IRC, nas quais a Requerente declarou inexistir matéria coletável, a Autoridade Tributária se encontrava juridicamente obrigada a proceder à revisão das liquidações oficiosas, por se verificar um erro imputável aos serviços, ou se, pelo contrário, o indeferimento do pedido de revisão oficiosa se mostra conforme ao disposto no artigo 78.º da LGT. A resposta a esta questão exige a apreciação conjugada do regime das liquidações oficiosas previsto nos artigos 89.º e 90.º do Código do IRC, do regime da revisão dos atos tributários constante do artigo 78.º da LGT, dos princípios do inquisitório e da descoberta da verdade material, bem como do princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real, consagrado no artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

B.1. DA NATUREZA DAS LIQUIDAÇÕES OFICIOSAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 89.º E 90.º DO CIRC

44. As liquidações impugnadas foram emitidas na sequência da falta de apresentação, dentro do prazo legal, das declarações periódicas de rendimentos Modelo 22, de IRC, relativas aos exercícios de 2020 e 2021. Nessa situação, determina o artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, que a Autoridade Tributária proceda à liquidação do imposto com base nos elementos de que disponha, designadamente considerando a totalidade da matéria coletável do exercício mais próximo que se encontre determinada. Efetivamente, tal disposição legal dispõe que:

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

- a) (...)*
- b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efetuada até 30 de novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e incide sobre a matéria coletável apurada com base nos elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha, de acordo com as regras do regime simplificado, com aplicação do coeficiente de 0,35 ou, na sua falta, sobre o maior dos seguintes valores:*
 - 1) (...)*
 - 2) A totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada;*
 - 3) O valor anual da retribuição mínima mensal.”*

45. Trata-se de um mecanismo legal que visa evitar que a omissão declarativa do sujeito passivo impeça o exercício do poder tributário do Estado ou conduza à caducidade do direito à liquidação. Como refere Rui Duarte Morais, em **Apontamentos ao IRC**, a liquidação oficiosa prevista no artigo 90.º do Código do IRC constitui uma técnica de determinação indireta e provisória da matéria coletável, justificada pela ausência dos elementos declarativos que competia ao contribuinte fornecer. Assim, a liquidação oficiosa representa uma consequência do incumprimento dos deveres declarativos, permitindo à Administração Tributária exercer tempestivamente o poder de liquidação, sem prejuízo da posterior demonstração da realidade tributária.

46. A emissão da liquidação oficiosa não constitui, assim, qualquer atuação arbitrária da Administração Tributária. Pelo contrário, traduz o cumprimento de um dever legal decorrente do incumprimento das obrigações acessórias imputável ao sujeito passivo.

47. No caso concreto, encontra-se demonstrado que a Requerente não apresentou tempestivamente as declarações Modelo 22, de IRC, relativas aos exercícios de 2020 e 2021, circunstância que legitimou a emissão das liquidações oficiosas, cuja legalidade originária não é, por si só, posta em causa. Com efeito, à data em que foram emitidas, a Autoridade Tributária não dispunha das declarações fiscais posteriormente apresentadas nem de quaisquer outros elementos suscetíveis de afastar o recurso ao mecanismo previsto no artigo 90.º do Código do IRC. Consequentemente, não pode afirmar-se que as liquidações enfermassem, *ab initio*, de qualquer vício decorrente da atuação dos serviços.
48. Esta conclusão assume especial relevância para a apreciação do mérito da presente ação. Na verdade, a ilegalidade que a Requerente invoca não reside na emissão inicial das liquidações, mas antes na circunstância de a Administração Tributária ter recusado posteriormente proceder à respetiva revisão, após a apresentação das declarações Modelo 22, de IRC, e do pedido formulado ao abrigo do artigo 78.º, da LGT. É, por conseguinte, nesse momento procedimental — e não no momento da liquidação originária — que deverá ser apreciada a eventual existência de erro imputável aos serviços.

B.2. O REGIME JURÍDICO DA REVISÃO OFICIOSA

49. Conforme resulta da matéria de facto provada, a Requerente apresentou, em 13 de fevereiro de 2025, um pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRC, relativas aos exercícios de 2020 e 2021, ao abrigo do artigo 78.º, da LGT, tendo esse pedido sido indeferido pela Autoridade Tributária. Portanto, importa determinar se, no caso concreto, se encontravam preenchidos os pressupostos de que depende o exercício do poder-dever de revisão previsto naquele preceito legal.
50. O artigo 78.º, da LGT, consagra um mecanismo de autotutela administrativa destinado a assegurar a prevalência da legalidade material sobre a estabilidade dos atos tributários. Como resulta da doutrina de Jorge Lopes de Sousa, em anotação ao artigo 78.º da LGT

(**Lei Geral Tributária Anotada e Comentada**), a revisão dos atos tributários constitui uma manifestação do princípio da legalidade administrativa e do dever de reposição da legalidade, permitindo à Administração eliminar atos ilegais mesmo depois de esgotados os meios impugnatórios ordinários. Assim, o artigo 78.º, da LGT, visa assegurar que a Administração Tributária não mantenha na ordem jurídica atos que reconheça serem ilegais, conferindo expressão ao princípio constitucional da prossecução do interesse público e da justiça tributária.

51. Portanto, resulta que a revisão oficiosa constitui um instrumento destinado a compatibilizar a segurança jurídica com o princípio da tributação conforme à capacidade contributiva, evitando que erros objetivamente demonstrados permaneçam definitivamente consolidados. Trata-se, pois, de um mecanismo excecional relativamente aos meios ordinários de reação administrativa e contenciosa, cujo âmbito de aplicação depende, porém, da verificação dos pressupostos expressamente previstos na lei.
52. Nos termos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a Administração Tributária pode proceder, no prazo de quatro anos, após a liquidação, à revisão dos atos tributários quando exista erro imputável aos serviços, uma vez que da referida disposição legal resulta que:

“1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”

53. É precisamente sobre o significado desta expressão que assenta o presente litígio. A Requerente sustenta que o erro imputável aos serviços ocorreu quando, após a apresentação das declarações Modelo 22, de IRC, e demais elementos demonstrativos da inexistência de atividade, a Administração Tributária recusou proceder à revisão das liquidações. Já a Requerida entende que tal erro nunca existiu, porquanto as liquidações

foram corretamente emitidas face à omissão declarativa imputável exclusivamente à contribuinte.

- 54.** A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar, de forma constante, que o conceito de “*erro imputável aos serviços*” deve ser interpretado em sentido amplo. Como se escreveu no Acórdão do STA, de 04.05.2016, proferido no processo n.º 0407/15, “*Deve considerar-se como erro imputável aos serviços o vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto, quando os factos foram apurados pela AT que, com base neles, procedeu à correcção do lucro tributável declarado e à liquidação adicional do imposto*”. Ademais, o erro imputável aos serviços abrange não apenas os vícios originários da liquidação, mas também aquele em que a Administração incorre ao indeferir o pedido de revisão e manter um ato tributário quando, no âmbito desse procedimento, dispõe já de elementos que põem em causa o acerto dos pressupostos de facto do ato, tal como resulta do entendimento vertido na jurisprudência, que sustenta que:

“1 – Constitui erro imputável aos serviços, determinante da anulação do acto tributário, aquele em que incorre a Administração Tributária ao indeferir o pedido de revisão na presença de elementos da contabilidade que põem em causa o acerto dos pressupostos de facto do acto questionado” - Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15.12.2021, proferido no processo n.º 2399/15.BELSB.

- 55.** Esta orientação tem sido igualmente acolhida por diversas decisões arbitrais do CAAD, designadamente nos processos números 825/2023-T e 247/2025-T. Portanto, não se mostra legítimo que a Administração Tributária se limite a manter automaticamente uma liquidação oficiosa, quando lhe sejam posteriormente apresentados elementos suscetíveis de demonstrar a inexistência da matéria tributável presumida.
- 56.** Todavia, importa notar que não se afirma que a simples apresentação tardia da declaração Modelo 22, de IRC, determina, por si só, a obrigatoriedade de revisão das liquidações. Com efeito, aquilo que se exige é que a Autoridade Tributária e Aduaneira aprecie efetivamente os novos elementos apresentados e verifique se deles resulta a

demonstração da ilegalidade da liquidação. Posto isto, o erro imputável aos serviços não decorre automaticamente da apresentação da declaração, mas antes, da eventual recusa injustificada da Administração em apreciar elementos idóneos suscetíveis de alterar a matéria tributável. Esta distinção revela-se essencial para a correta interpretação do artigo 78.º, da LGT.

B.3. DO PRINCÍPIO DO INQUISITÓRIO

- 57.** Por outro lado, a Requerente sustenta igualmente que a Autoridade Tributária violou o princípio do inquisitório, previsto no artigo 58.º da LGT. Nos termos deste preceito, a Administração Tributária deve realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material e à justa composição do litígio tributário.
- 58.** O princípio do inquisitório assume particular intensidade nos procedimentos administrativos tributários, impondo à Administração um dever ativo de averiguação dos factos juridicamente relevantes. Todavia, este princípio não elimina a regra do ónus da prova, previsto no artigo 74.º da LGT. Conforme tem afirmado reiteradamente o Supremo Tribunal Administrativo, o dever de investigação da Administração não a dispensa de valorar criticamente os elementos apresentados nem a obriga a aceitar como verdadeiros todos os factos alegados pelo contribuinte, conforme sustenta o Acórdão do STA, de 13.12.2023, proferido no âmbito do processo 01683/11.1BEBRG

“I- O princípio do inquisitório encontra-se consagrado no artigo 58.º da Lei Geral Tributária (LGT) e consubstancia-se no dever na AT de realização oficiosa de todas as diligências necessárias para a descoberta da verdade material, sendo que é um princípio conformador da actividade da AT, na formação do acto lesivo dos interesses legalmente protegidos dos administrados e é, por isso, uma garantia não impugnatória do sujeito passivo e está aquém do ónus da prova, pelo que a verdade material insita no supracitado artigo se

consubstancia numa verdade extraprocessual, que não é aquela que se afere pela prova ou não prova de factos.

II- Ao contrário do alegado pela Recorrente, a observância dos mencionados princípios da descoberta da verdade material, do inquisitório e da colaboração, não se traduz em qualquer dever da AT de se substituir à impugnante na realização da prova, redundando numa inversão do ónus da prova, dado que, trata-se de matéria que está aquém do ónus da prova, o que significa que, só no final, depois de concluídas as pertinentes diligências para obter os elementos relevantes no domínio apontado, seria feita a apreciação de todo o matéria disponível no sentido de saber se existiam elementos para validar e com que alcance a pretensão do sujeito passivo, sendo nesta fase que funcionaria então o ónus da prova a que alude a Recorrente.”

59. Portanto, o princípio do inquisitório impõe uma atividade instrutória suficiente para fundamentar corretamente a decisão administrativa, mas não transforma a revisão oficiosa num novo procedimento declarativo integral nem elimina a responsabilidade do contribuinte pelo incumprimento dos seus deveres declarativos. Será, assim, necessário apreciar, no caso concreto, se os elementos apresentados pela Requerente eram objetivamente suficientes para impor à Administração Tributária a realização de diligências adicionais ou a revisão das liquidações impugnadas.

B.4. DA APLICAÇÃO DO DIREITO AO CASO CONCRETO

60. Em face do referido, cabe agora apreciar se, perante a factualidade dada como provada, o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa enferma de ilegalidade por violação do artigo 78.º, da LGT, conforme sustenta a Requerente. A resposta a esta questão exige distinguir dois momentos perfeitamente autónomos da atuação

administrativa. Por um lado, o momento da emissão das liquidações oficiosas de IRC e, por outro, o momento da decisão administrativa que recusou proceder à respetiva revisão.

- 61.** No que respeita à legalidade originária das liquidações oficiosas, resulta da matéria de facto provada que a Requerente não apresentou, dentro do prazo legal, as declarações Modelo 22, de IRC, relativas aos exercícios de 2020 e 2021. Nessa circunstância, a Autoridade Tributária encontrava-se legalmente habilitada a proceder à liquidação oficiosa do imposto, nos termos conjugados dos artigos 89.º e 90.º do Código do IRC.
- 62.** Com efeito, a liquidação oficiosa constitui o mecanismo legal destinado a assegurar que a omissão declarativa do sujeito passivo não inviabilize o exercício do poder tributário nem determine a caducidade do direito à liquidação. Não existe, por isso, fundamento para afirmar que, à data da respetiva emissão, as liquidações enfermassem de vício próprio ou de erro imputável aos serviços, porquanto a sua emissão constituiu consequência direta do incumprimento dos deveres declarativos imputável exclusivamente à Requerente. Pelo que, nesta parte, assiste razão à Requerida.
- 63.** Todavia, esta conclusão não resolve o litígio. Com efeito, o objeto imediato do presente processo é o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, como objeto mediato, as liquidações de IRC cuja revisão foi recusada. É, pois, sobre a legalidade dessa decisão administrativa e sobre os seus reflexos na subsistência das liquidações que importa centrar a apreciação.
- 64.** Resulta igualmente provado que, em 18 de junho de 2024, a Requerente apresentou as declarações Modelo 22, de IRC, relativas aos exercícios de 2020 e 2021, nas quais declarou matéria coletável nula. Resulta ainda dos autos que foi junto documento extraído do Portal e-Fatura do qual consta inexistirem registos de faturação relativamente aos referidos exercícios.
- 65.** Estes elementos alteraram substancialmente o quadro factual existente à data da emissão das liquidações oficiosas. Pela primeira vez passaram a constar do procedimento as declarações Modelo 22, de IRC, relativas aos exercícios de 2020 e 2021, acompanhadas

dos elementos contabilísticos invocados pela Requerente, suscetíveis de colocar em causa a matéria coletável presumida, que serviu de base às liquidações oficiosas. Embora as declarações Modelo 22, de IRC, por si só, não beneficiem da presunção prevista no artigo 75.º, da LGT, constituem elementos declarativos relevantes que impunham à Autoridade Tributária a apreciação material da situação tributária da Requerente. Por outro lado, a Requerida não alegou nem demonstrou a existência de omissões, inexatidões ou irregularidades suscetíveis de afastar a presunção de veracidade da contabilidade regularmente organizada, prevista naquele preceito legal.

- 66.** É precisamente neste ponto que divergem as posições das Partes. A Requerente sustenta que a Autoridade Tributária tinha o dever de apreciar os novos elementos apresentados e de proceder à revisão das liquidações. A Requerida entende que nenhuma diligência adicional lhe era exigível. Com efeito, afigura-se a este Tribunal assistir razão à Requerente.
- 67.** Com efeito, o procedimento de revisão oficiosa não constitui uma mera reapreciação formal dos fundamentos anteriormente invocados. Trata-se de um verdadeiro procedimento administrativo tributário, ao qual são plenamente aplicáveis os princípios gerais constantes da Lei Geral Tributária, designadamente o princípio do inquisitório, previsto no artigo 58.º, da LGT, que impõe à Administração Tributária o dever de realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material. Assim, uma vez desencadeado procedimento de revisão fundado na alegação de inexistência de matéria coletável, incumbia à Autoridade Tributária apreciar criticamente os novos elementos apresentados e verificar se os pressupostos materiais das liquidações se mantinham. Porém, da fundamentação constante do despacho recorrido não resulta que tal exercício tenha sido efetuado. A decisão limitou-se a afirmar que as liquidações haviam sido corretamente emitidas, em consequência da falta de entrega tempestiva das declarações Modelo 22, de IRC, e que não ocorria erro imputável aos serviços, sem apreciar os elementos contabilísticos entretanto apresentados.
- 68.** É precisamente nesta omissão que o Tribunal entende verificar-se o erro imputável aos serviços, previsto no artigo 78.º da LGT. Efetivamente, tal erro não reside na emissão

originária das liquidações, mas antes, na manutenção dessas liquidações depois de a Administração Tributária ter sido confrontada com elementos suscetíveis de demonstrar que a matéria coletável presumida poderia não corresponder à realidade tributária.

69. Neste sentido, afirmou o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15.12.2021, proferido no processo n.º 2399/15.5BELSB, que “*constitui erro imputável aos serviços aquele em que incorre a Administração Tributária ao indeferir pedido de revisão na presença de elementos da contabilidade que põem em causa o acerto dos pressupostos de facto do ato tributário*”. No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 04.05.2016, proferido no processo n.º 0407/15, reconheceu que a revisão oficiosa constitui um mecanismo destinado à reposição da legalidade tributária quando, posteriormente à liquidação, se revelem elementos suscetíveis de demonstrar a sua desconformidade com a realidade.
70. No caso dos autos, a Autoridade Tributária limitou-se a manter as liquidações oficiosas, sem produzir qualquer elemento probatório suscetível de contrariar as declarações Modelo 22, de IRC, apresentadas pela Requerente ou os documentos que evidenciam a inexistência de faturação nos exercícios em causa. Assim, perante os elementos constantes dos autos, a Autoridade Tributária não produziu qualquer elemento suscetível de colocar em causa a fiabilidade da informação contabilística e declarativa apresentada pela Requerente, nem demonstrou a existência de omissões, inexatidões ou irregularidades suscetíveis de afastar, sendo caso disso, a presunção de veracidade prevista no artigo 75.º, da LGT.
71. Ora, nos termos do artigo 75.º, da LGT, a contabilidade regularmente organizada beneficia de presunção de veracidade enquanto não forem demonstradas omissões, inexatidões ou irregularidades suscetíveis de a afastar. No caso dos autos, a Autoridade Tributária não alegou nem demonstrou a existência de omissões, inexatidões ou irregularidades suscetíveis de afastar, sendo caso disso, a presunção de veracidade prevista naquele preceito. Acresce que as declarações Modelo 22, de IRC, apresentadas pela Requerente, embora não beneficiem, por si só, dessa presunção, constituíam elementos declarativos relevantes que impunham à Administração Tributária a respetiva

apreciação material e, caso subsistissem dúvidas quanto à sua correspondência com a realidade tributária, o desenvolvimento da atividade instrutória necessária.

72. Esta conclusão mostra-se igualmente conforme ao artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa. Com efeito, embora este princípio constitucional não impeça a emissão de liquidações oficiosas quando o contribuinte incumpe os seus deveres declarativos, também não permite que uma presunção legal inicialmente legítima prevaleça quando os autos evidenciam, sem prova em contrário produzida pela Administração Tributária, que a matéria coletável presumida não corresponde à realidade económica.
73. No caso concreto, a Autoridade Tributária privilegiou exclusivamente a estabilidade formal das liquidações, desconsiderando integralmente os elementos supervenientemente apresentados pela Requerente, e abstendo-se de produzir qualquer prova apta a infirmar a realidade contabilística declarada. Pelo que tal atuação não se mostra compatível com o dever de prossecução da verdade material, nem com o princípio da tributação pelo rendimento real.
74. Em síntese, conclui-se que o despacho impugnado enferma de vício de violação de lei, por errónea interpretação e aplicação do artigo 78.º da LGT, em conjugação com os artigos 55.º, 58.º, 74.º e 75.º do mesmo diploma.
75. Todavia, as consequências dessa ilegalidade não se esgotam na anulação do despacho de indeferimento. Com efeito, sendo objeto mediato do presente processo as liquidações de IRC e dispondo o Tribunal de todos os elementos necessários à apreciação da respetiva legalidade, não existe fundamento para limitar a tutela jurisdicional à mera anulação da decisão administrativa. Resulta da matéria de facto provada que as liquidações foram emitidas exclusivamente com base na presunção legal prevista no artigo 90.º do Código do IRC, que a Requerente apresentou posteriormente as declarações Modelo 22, de IRC, relativas aos exercícios de 2020 e 2021, declarando matéria coletável nula, que foram juntos documentos comprovativos da inexistência de faturação nesses exercícios e que a Autoridade Tributária não produziu qualquer elemento probatório suscetível de infirmar os elementos declarativos e contabilísticos

apresentados pela Requerente, nem desenvolveu qualquer atividade instrutória destinada a demonstrar que a matéria coletável presumida correspondia à efetiva realidade tributária.

- 76.** Nestas circunstâncias, manter na ordem jurídica liquidações assentes exclusivamente numa presunção legal, desacompanhada de qualquer demonstração da efetiva existência de matéria coletável e contrariada pelos elementos constantes dos autos, significaria admitir a tributação de um rendimento meramente fictício, em violação do disposto no artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa e do princípio da tributação segundo a capacidade contributiva. Pois, ainda que o princípio da tributação pelo rendimento real não elimine as consequências do incumprimento declarativo, mas impede que subsistam liquidações quando os respetivos pressupostos factuais se mostram posteriormente afastados, sem que a Administração Tributária tenha produzido qualquer elemento probatório em sentido contrário.
- 77.** Por outro lado, estando em causa um pedido arbitral cujo objeto mediato são igualmente as liquidações tributárias, e dispondo o Tribunal de todos os elementos necessários à decisão do litígio, a tutela jurisdicional efetiva não se satisfaz com a mera anulação do despacho de indeferimento da revisão oficiosa. Pois, a remessa do procedimento à Administração Tributária para nova apreciação apenas se justificaria caso subsistissem factos relevantes por apurar ou diligências instrutórias essenciais ainda por realizar, o que não sucede no caso dos autos. Em suma, no caso concreto, não subsistem quaisquer factos relevantes por apurar cuja averiguação imponha a devolução do procedimento à Administração Tributária.
- 78.** A Administração Tributária teve oportunidade de exercer plenamente os seus poderes inquisitórios, optando por não realizar qualquer diligência inspetiva nem produzir qualquer elemento suscetível de infirmar a contabilidade apresentada pela Requerente. Portanto, não existindo qualquer elemento produzido pela Administração Tributária suscetível de infirmar os elementos contabilísticos apresentados pela Requerente, e encontrando-se o processo suficientemente instruído, a tutela jurisdicional efetiva impõe que o Tribunal conheça diretamente da legalidade das liquidações, evitando uma

decisão meramente cassatória impõe-se ao Tribunal conhecer diretamente da legalidade das liquidações.

79. Consequentemente, reconhecida a ilegalidade do despacho que indeferiu o pedido de revisão oficiosa e dispondo o Tribunal dos elementos necessários para conhecer do mérito da pretensão, impõe-se não apenas a anulação daquele despacho, mas também a anulação das liquidações oficiosas de IRC n.ºs 2022 ... e 2023..., bem como dos correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas, por padecerem de erro sobre os pressupostos de facto e de direito

V. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral Singular decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções de caducidade do direito de ação e de inimpugnabilidade das liquidações suscitadas pela Requerida;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente, anular o despacho de 26 de setembro de 2025, proferido pela Senhora Diretora Adjunta da Direção de Finanças do Porto, que indeferiu o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, bem como anular as liquidações oficiosas de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2022..., relativa ao período de tributação de 2020, bem como a respetiva liquidação de juros compensatórios e demonstração de acerto de contas; e a n.º 2023..., relativa ao período de tributação de 2021, bem como a respetiva liquidação de juros compensatórios e demonstração de acerto de contas;
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor

do processo é fixado em € **17.745,65 (dezassete mil setecentos e quarenta e cinco euros e sessenta e cinco cêntimos)**.

VII. CUSTAS

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente pedido de pronúncia arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € **17.745,65 (dezassete mil setecentos e quarenta e cinco euros e sessenta e cinco cêntimos)**, correspondente ao valor dos atos tributários mediatemente impugnados pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros)**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se as Partes.

Porto, 13 de julho de 2026

O árbitro,

Rui Miguel Zeferino Ferreira