

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1095/2025-T**

**Tema: IVA. Revisão oficiosa a pedido do contribuinte.**

## SUMÁRIO

### DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Árbitro-Presidente), António de Barros Lima Guerreiro e Rita Trincão (Relatora), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar Tribunal Arbitral, constituído em 24-02-2026, acordam o seguinte:

#### 1. Relatório

**A..., LDA.**, contribuinte n.º..., com sede na Rua ..., .., ...-... - Matosinhos, apresentou em 15-12-2025 pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), impugnando as liquidações adicionais de IVA e respetivos juros compensatórios a seguir identificadas, assim como do ato de indeferimento da Revisão oficiosa (RO) n.º ...2025...:

- nº 2022... (IVA) e nº 2022... (JC), relativos ao período de 2018/01, nos valores de € 1.441,37 e de € 223,66;
- nº 2022... (IVA) e nº 2022... (JC), relativos ao período de 2018/02, nos valores de € 1.521,31 e de € 231,23;

- 
- nº 2022... (IVA) e nº 2022... (JC), relativos ao período de 2018/03, nos valores de € 2.264,98 e de € 336,83;
  - nº 2022... (IVA) e nº 2022... (JC), relativos ao período de 2018/04, nos valores de € 1.876,48 e de € 272,47;
  - nº 2022... (IVA) e nº 2022... (JC), relativos ao período de 2018/05, nos valores de € 2.154,06 e de € 305,93;
  - nº 2022... (IVA) e nº 2022... (JC), relativos ao período de 2018/06, nos valores de € 1.846,61 e de € 255,99;
  - nº 2022... (IVA) e nº 2022... (JC), relativos ao período de 2018/07, nos valores de € 2.146,60 e de € 290,29;
  - nº 2022... (IVA) e nº 2022... (JC), relativos ao período de 2018/08, nos valores de € 3.343,67 e de € 441,18;
  - n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2018/09, nos valores de € 1.431,74 e de € 183,73;
  - n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2018/10, nos valores de € 1.883,65 e de € 235,94;
  - n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2018/11, nos valores de € 2.023,91 e de € 246,63;
  - n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2018/12, nos valores de € 2.620,64 e de € 286,61;
  - n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2019/01, nos valores de € 1.709,79 e de € 197,11;
  - n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2019/02, nos valores de € 1.917,43 e de € 214,75;
  - n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2019/03, nos valores de € 2.460,09 e de € 267,44;
  - n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2019/04, nos valores de € 2.768,28 e de € 291,23;
  - n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2019/05, nos valores de € 3.190,90 e de € 325,55;
  - n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2019/06,

nos valores de € 2.302,27 e de € 226,56;

- n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2019/07,  
nos valores de € 2.901,35 e de € 276,30;

- n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2019/08,  
nos valores de € 4.633,30 e de € 423,47;

- n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2019/09,  
nos valores de € 2.313,61 e de € 203,59;

- n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2019/10,  
nos valores de € 2.768,09 e de € 234,18;

- n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2019/11,  
nos valores de € 2.833,07 e de € 230,37;

- n.º 2022... (LA IVA) e n.º 2022... (JC), relativos ao período de 2019/12,  
nos valores de € 4.522,48 e de € 310,75;

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 17-12-2025.

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 Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo Jorge Lopes de Sousa, António de Barros Lima Guerreiro e Rita Trincão, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 04-02-2026, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 4.º-C e 5.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) 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 tribunal arbitral foi constituído em 24-02-2026.

Em 24-02-2026 foi proferido despacho no sentido de notificar a Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso assim o pretendesse, solicitar a produção de prova adicional, bem como remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 07-04-2026, na qual defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 08-04-2026, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Sumário**

### **2. Posição das Partes – Sumário**

Alega a Requerente que atos de liquidação de IVA em causa (e o procedimento inspetivo que lhe está subjacente) enfermam dos seguintes vícios:

- a) vício legal relativo ao procedimento de inspeção
- b) erro na forma de tributação (inexistência de facto tributário)
- c) falta de notificação para suprir as faltas alegadamente apuradas
- d) falta de notificação dos valores apurados no RIT
- e) falta de fundamentação das liquidações adicionais de IVA de 2022-02-04.

## **2. Posição das Partes**

### **2.1 Posição da Requerente**

#### **2.1.1 Do Vício Legal relativo ao procedimento de inspeção**

- a) A Requerente sustenta, em síntese, que o procedimento de inspeção tributária foi inicialmente instaurado com âmbito circunscrito ao IRC do exercício de 2018, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2020..., emitida em 13.01.2021.
- b) No decurso desse procedimento, a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu ao seu alargamento ao exercício de 2019, mediante a emissão da credencial n.º OI2021..., em 18.05.2021. Entende a Requerente que tal atuação consubstancia uma alteração da extensão do procedimento inspetivo, nos termos do artigo 14.º, n.º 3 do RCPITA.

- c) Ora, nos termos do artigo 15.º, n.º 1 do RCPITA, a alteração da extensão do procedimento de inspeção depende da verificação cumulativa de determinados requisitos legais, a saber: (i) a emissão de despacho pela entidade competente para ordenar a inspeção; (ii) a devida fundamentação desse despacho, de forma clara, precisa, direta e completa; e (iii) a respetiva notificação ao sujeito passivo.
- d) A Requerente alega que tais requisitos não foram observados no caso concreto, porquanto não lhe foi notificado qualquer despacho fundamentado que justificasse o alargamento do procedimento ao exercício de 2019, sendo a fundamentação inexistente nos documentos que lhe foram comunicados.
- e) Sustenta, ainda, que a emissão de uma nova credencial não equivale, nem pode substituir, o despacho fundamentado exigido por lei, nem legitima, por si só, o alargamento do procedimento inspetivo.
- f) Acrescenta que não resulta demonstrado de que forma a AT acedeu legitimamente a elementos respeitantes a 2019, quando o procedimento se encontrava inicialmente delimitado ao exercício de 2018.
- g) Nessa medida, conclui que a alteração da extensão do procedimento enferma de vício de forma e de falta de fundamentação, determinando a sua invalidade, bem como a ilegalidade dos atos inspetivos subsequentes praticados relativamente ao exercício de 2019, por falta de competência funcional dos serviços de inspeção.
- h) Por conseguinte, entende que as liquidações de IVA relativas a 2019, por assentarem em conclusões extraídas de um procedimento inspetivo ilegalmente alargado, se encontram igualmente feridas de ilegalidade, devendo ser anuladas.
- i) Por fim, invoca a Requerente o princípio da impugnação unitária, consagrado no artigo 54.º do CPPT, bem como jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional, para sustentar que os vícios ocorridos no âmbito do procedimento inspetivo podem ser apreciados no âmbito da impugnação das liquidações finais, não estando o contribuinte onerado com a impugnação autónoma dos atos interlocutórios.

### **2.1.2 Erro na forma de tributação (inexistência de facto tributário)**

- a) A Requerente alega, ainda, que, no exercício do direito de audição prévia, apresentou declarações de substituição em sede de IRC e de IVA, com valores inferiores aos inicialmente considerados no projeto de relatório de inspeção tributária (PRIT).

- b) Refere que a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), no Relatório de Inspeção Tributária (RIT), veio a admitir tais valores corrigidos, reconhecendo que os mesmos se mostravam mais ajustados à realidade, reduzindo, em consequência, a quantificação da matéria tributável anteriormente determinada por métodos indiretos.
- c) Não obstante, sustenta a Requerente que, apesar de manter o entendimento quanto à verificação dos pressupostos para aplicação de métodos indiretos, a AT acabou por efetuar as liquidações com base nas declarações apresentadas pelo contribuinte, ou seja, segundo uma lógica de tributação direta.
- d) Entende, assim, que se verifica uma contradição entre os fundamentos do RIT e os atos de liquidação praticados, na medida em que:
- Por um lado, a AT afirma a necessidade de recorrer a métodos indiretos, face à alegada impossibilidade de quantificação direta e fiável;
  - Por outro lado, aceita os valores declarados pelo sujeito passivo e liquida os tributos com base nesses elementos, sem proceder a qualquer ato formal de fixação da matéria coletável por métodos indiretos.
- e) A Requerente invoca que, nos termos do artigo 82.º, n.º 2 da LGT, a aplicação de métodos indiretos é da exclusiva competência da AT, não podendo ser substituída pela aceitação de declarações do contribuinte, sem suporte em elementos objetivos que validem a tributação direta.
- f) Acrescenta que esta atuação da AT prejudicou os seus direitos de defesa, nomeadamente o direito de requerer a revisão da matéria coletável ao abrigo do artigo 91.º da LGT, direito esse que apenas existe no contexto da tributação por métodos indiretos. Assim, ao não formalizar adequadamente esse enquadramento, a AT terá impedido o exercício de tal garantia procedimental.
- g) Invoca, a este propósito, jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, segundo a qual a omissão da indicação da possibilidade de requerer a revisão da matéria coletável constitui preterição de formalidade legal suscetível de determinar a anulabilidade das liquidações.
- h) Por outro lado, a Requerente contesta a própria verificação dos pressupostos para aplicação de métodos indiretos, alegando que a AT não demonstrou, de forma concreta e objetiva, a existência de erros na contabilidade ou omissões de proveitos que inviabilizassem a quantificação direta da matéria tributável.

- 
- i) Sustenta que a AT confundiu os pressupostos com a quantificação, partindo de estimativas (designadamente com base em margens e presunções de vendas) para concluir pela existência de irregularidades, em vez de demonstrar previamente tais irregularidades com base em elementos objetivos.
- j) Critica, ainda, o método de controlo quantitativo utilizado, por o considerar pouco fiável, face à ausência de uniformidade na identificação dos produtos e à possibilidade de imprecisões nas descrições constantes das faturas.
- k) No que respeita à quantificação, a Requerente aponta erros relevantes, designadamente na consideração das quebras de existências. Alega que a AT fixou, sem fundamentação adequada, uma taxa de quebras de 10%, mas aplicou essa percentagem apenas às vendas presumidamente omitidas, quando deveria tê-la aplicado à totalidade das mercadorias consumidas.
- l) Defende que tal metodologia conduz a resultados ilógicos e desajustados da realidade económica, uma vez que as quebras são inerentes à atividade e afetam globalmente os bens comercializados, não dependendo do nível de omissão de vendas.
- m) Acrescenta que a AT não fundamentou adequadamente os critérios utilizados na quantificação, designadamente ao invocar o “senso comum” para fixar percentagens ou ao aceitar reduções de valores sem explicitação do respetivo suporte factual e racional.
- n) Conclui, assim, que:
- Não se encontram demonstrados os pressupostos para aplicação de métodos indiretos;
  - A quantificação efetuada é arbitrária, subjetiva e carece de fundamentação;
  - Existe erro na forma de determinação da matéria tributável e contradição entre fundamentação e decisão;
  - Tais vícios determinam a ilegalidade dos atos de liquidação, os quais devem ser anulados na sua totalidade.

### **2.1.3 Falta de notificação dos valores apurados no RIT e das liquidações emitidas a 04/02/2022**

- a) A Requerente alega, de seguida, que as liquidações de IVA efetuadas com base nas declarações apresentadas no âmbito do direito de audição prévia foram, entretanto, anuladas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), subsistindo apenas as liquidações adicionais relativas

aos montantes de € 24.555,02, para o ano de 2018, e € 34.320,66, para o ano de 2019, por serem as únicas que lhe foram notificadas.

- b) Sustenta que não foi notificada de qualquer ato administrativo que tenha formalizado a anulação das anteriores liquidações, o que configura, no seu entender, um vício de falta de notificação relevante para efeitos de validade dos atos tributários.
- c) Acrescenta que as liquidações adicionais emitidas em 04.02.2022 carecem de fundamentação adequada, porquanto não foram acompanhadas de qualquer explicitação dos respetivos pressupostos de facto e de direito.
- d) Alega que, sendo tais liquidações consequência do procedimento inspetivo, a respetiva fundamentação deveria constar expressamente do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) que lhe foi notificado.
- e) Todavia, refere que os montantes constantes do RIT não coincidem com os valores das liquidações adicionais efetivamente emitidas, não tendo sido fornecida qualquer outra fundamentação que permita compreender o iter cognoscitivo e valorativo da AT.
- f) Conclui, assim, que os atos tributários em causa padecem de falta de fundamentação, vício que afeta a sua validade, impondo-se, por esse motivo, a respetiva anulação.

### **2.1.3 Falta de notificação para suprir as falhas alegadamente apuradas**

- a) A Requerente alega que, conforme resulta do PRIT e do RIT, a AT considerou existirem indícios suficientes de que a contabilidade e as declarações fiscais relativas aos exercícios de 2018 e 2019 não refletiam a realidade, concluindo pela impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável.
- b) Com base nesse entendimento, a AT entendeu estarem verificados os pressupostos legais para o recurso à avaliação indireta, nos termos dos artigos 87.º, n.º 1, alínea b), e 88.º da LGT, bem como das disposições aplicáveis do Código do IRC e do Código do IVA.
- c) Todavia, a Requerente invoca que, nos termos do artigo 75.º da LGT, as declarações dos contribuintes e os elementos da sua contabilidade gozam de presunção de veracidade e boa-fé, a qual apenas pode ser afastada mediante a demonstração, pela AT, de omissões, erros ou irregularidades que impeçam o apuramento da matéria tributável real.
- d) Sustenta, assim, que a AT não cumpriu o ónus que sobre si impendia de demonstrar, de forma objetiva e fundamentada, a existência de tais irregularidades nem, sobretudo, a

- impossibilidade de determinação da matéria tributável através de métodos diretos, sendo este um pressuposto essencial para o recurso à avaliação indireta, a qual assume natureza subsidiária.
- e) Acrescenta que, de acordo com o regime legal aplicável, designadamente os artigos 81.º, 83.º e 85.º da LGT, a avaliação indireta apenas pode ser utilizada em situações excecionais, quando se mostre inviável a quantificação direta da matéria tributável, devendo a AT fundamentar adequadamente quer os pressupostos do seu recurso, quer os critérios utilizados na quantificação.
- f) Invoca, ainda, jurisprudência dos tribunais superiores, segundo a qual compete à AT demonstrar não só que os elementos declarados pelo contribuinte não refletem a realidade, mas também que é impossível apurar essa realidade por via direta, bem como justificar o método indireto adotado com base em critérios objetivos, racionais e adequados à atividade em causa.
- g) A Requerente sustenta, porém, que a AT não realizou diligências instrutórias suficientes para apurar a verdade material, nem demonstrou a impossibilidade de correção da contabilidade por via direta, limitando-se a recorrer a presunções e estimativas.
- h) Mais alega que, mesmo admitindo a existência de irregularidades suscetíveis de fundamentar o recurso à avaliação indireta, a AT estava obrigada, nos termos do artigo 88.º, n.º 1, alínea a) da LGT, a notificar o contribuinte para suprir tais irregularidades no prazo legal, o que não ocorreu, nem resulta mencionado no RIT.
- i) Invoca, a este propósito, jurisprudência do STA, segundo a qual a possibilidade de suprimento das irregularidades constitui uma exigência aplicável a todas as situações previstas naquela norma, sendo a sua omissão suscetível de configurar preterição de formalidade essencial.
- j) Conclui, assim, que:
- Não se encontram verificados os pressupostos legais para o recurso à avaliação indireta;
  - A AT não demonstrou a impossibilidade de determinação direta da matéria tributável;
  - Foi preterida formalidade essencial ao não ter sido concedida a possibilidade de suprimento das irregularidades;
  - As liquidações impugnadas enfermam de erro nos pressupostos e de ilegalidade, devendo, por conseguinte, ser anuladas.

- Acrescenta, por fim, que não procede eventual argumento de que a tributação terá sido efetuada por via direta, porquanto não foram introduzidas correções na contabilidade do sujeito passivo, tendo antes as regularizações resultado das conclusões da inspeção e da indução, por parte da AT, à apresentação de declarações de substituição, no contexto do procedimento inspetivo.

#### **2.1.5 Da decisão do pedido de revisão**

- a) A Requerente alega que a decisão de indeferimento do pedido de revisão dos atos tributários assenta na conclusão de que não se verifica qualquer erro imputável aos serviços nem situação de injustiça grave ou notória, para efeitos do artigo 78.º da LGT.
- b) Sustenta, porém, que tal conclusão resulta de uma análise parcial da jurisprudência invocada pela AT, designadamente de acórdão do TCAS, porquanto este terá culminado numa decisão favorável ao contribuinte, reconhecendo a existência de injustiça grave ou notória e impondo a apreciação do mérito do pedido de revisão.
- c) Alega que, no caso em apreço, se encontram preenchidos os pressupostos do artigo 78.º, n.º 4 da LGT, na medida em que:
  - o pedido foi apresentado dentro do prazo de três anos;
  - existe uma discrepância relevante entre os valores liquidados e os que considera devidos;
  - tal discrepância não foi afastada pela AT.
- d) Invoca ainda jurisprudência no sentido de que a AT tem o dever de rever atos tributários ilegais, mesmo após os prazos de reação contenciosa, quando se verifique injustiça grave ou notória, designadamente em situações de tributação desproporcionada.
- e) No que respeita ao procedimento inspetivo, refere que, no exercício do direito de audição, apresentou declarações de substituição com o objetivo de atenuar o impacto das correções propostas, sem que tal consubstancie aceitação dos pressupostos da tributação indireta.
- f) Sustenta que a AT, embora tenha mantido no RIT os fundamentos para aplicação de métodos indiretos, acabou por aceitar os valores constantes das declarações de substituição e basear neles as liquidações, sem fundamentação adequada.
- g) Entende que tal atuação evidencia:
  - Contradição entre a fundamentação constante do RIT e as liquidações efetuadas, ao não se concretizar a tributação indireta;
  - Falta de fundamentação quanto aos critérios de quantificação;

- 
- Preterição do direito de requerer revisão da matéria coletável ao abrigo do artigo 91.º da LGT.
  - h) Alega ainda que a AT não pode abdicar do dever de validação das declarações apresentadas, sob pena de incoerência e arbitrariedade.
  - i) Refere que ocorreram vários erros na emissão das liquidações, designadamente:
    - Concentração indevida da tributação em determinados períodos;
    - Emissão de liquidações com base em valores divergentes dos constantes do RIT;
    - Subsequente emissão de novas liquidações corretivas.
  - j) Conclui que tais circunstâncias evidenciam ilegalidade por falta de fundamentação, erro nos pressupostos e violação de garantias procedimentais.
  - k) Acrescenta que a entrega de declarações de substituição não constitui confissão nem implica renúncia a direitos de defesa.
  - l) Por fim, alega que, ainda que assim não se entenda, as liquidações relativas a 2018 se encontram feridas de caducidade, por terem sido emitidas para além do prazo do artigo 45.º, n.º 1 da LGT, não podendo a AT afastar esse efeito com base na emissão de liquidações sucessivas.
  - m) Nestes termos, conclui pela ilegalidade dos atos tributários impugnados e pela sua anulação.

#### **Posição da Requerida**

- a) A Requerida alega que a Requerente apresentou o presente pedido de constituição de tribunal arbitral na sequência do indeferimento do pedido de RO, salientando, contudo, que tal pedido foi apresentado fora do prazo de reclamação administrativa.
- b) Sustenta que, nessa circunstância, a Requerente apenas poderia invocar os fundamentos restritos previstos no artigo 78.º da LGT, ou seja, erro imputável aos serviços ou injustiça grave ou notória, não sendo admissível a invocação de vícios de natureza formal ou procedimental.
- c) Defende que, tendo decorrido os prazos para Reclamação Graciosa e Impugnação Judicial previstos nos artigos 70.º e 102.º do CPPT, os atos tributários se consolidaram na ordem jurídica quanto à sua forma e procedimento, operando a denominada doutrina da consolidação do ato.
- d) Alega que, nesse contexto, a Revisão Oficiosa e a subsequente apreciação arbitral apenas podem incidir sobre o indeferimento do pedido de revisão com base nos fundamentos estritos

- do artigo 78.º da LGT, não sendo admissível reabrir a discussão de vícios formais do procedimento inspetivo.
- e) Refere que tal entendimento encontra suporte na jurisprudência do STA, segundo a qual, ultrapassado o prazo de impugnação, os vícios de natureza formal determinam mera anulabilidade, que se considera sanada, ficando o ato estabilizado como caso decidido.
  - f) Sustenta, assim, que os vícios invocados pela Requerente — designadamente falta de fundamentação da extensão do procedimento, irregularidades nas notificações, preterição de formalidades essenciais, falta de notificação de valores e falta de fundamentação das liquidações — consubstanciam vícios formais, cuja apreciação se encontra precluída.
  - g) No que respeita ao alegado erro na forma de tributação, entende que este se reconduz, em larga medida, à discussão dos pressupostos de aplicação de métodos indiretos e à quantificação, sendo que, também neste domínio, a Requerente continua a invocar essencialmente vícios de natureza formal, ressaltando apenas a questão da consideração das “quebras” como eventual vício material.
  - h) A Requerida reafirma que o pedido de RO não constitui meio idóneo para reapreciação de tais matérias, citando jurisprudência do STA no sentido de que aquele mecanismo não permite a “reescapagem” de vícios que deveriam ter sido invocados em sede própria.
  - i) Acrescenta que, decorrido o prazo legal, o ato tributário se consolidou, apenas podendo ser objeto de revisão com fundamento em erro imputável aos serviços ou injustiça grave ou notória, entendidos como vícios de natureza substantiva.
  - j) Sustenta ainda que, ao proceder à entrega de declarações de substituição, a Requerente regularizou voluntariamente a sua situação tributária, tendo inclusive considerado tais valores como adequados, não podendo agora invocar erro na forma de tributação.
  - k) Defende que essa atuação consubstancia uma renúncia tácita ao procedimento previsto nos artigos 91.º e seguintes da LGT, não podendo a Requerente invocar a sua não utilização como erro da AT, sob pena de violação do princípio do *venire contra factum proprium*.
  - l) Alega igualmente que a jurisprudência invocada pela Requerente, designadamente do STA, respeita a situações de impugnação tempestiva, não sendo aplicável ao caso, em que está em causa uma RO, prevalecendo a lógica da consolidação do ato.

- m) Refere ainda que o CAAD tem entendido que a intempestividade do pedido de RO implica a intempestividade da impugnação arbitral subsequente, limitando o âmbito de apreciação aos pressupostos legais da revisão.
- n) Sustenta que a Requerente pretende utilizar indevidamente a RO para reabrir a discussão de vícios formais e da estrutura do procedimento inspetivo, ultrapassando os limites legais do artigo 78.º da LGT e do artigo 98.º do CIVA.
- o) Acrescenta que as declarações de substituição apresentadas pela Requerente interromperam o nexo causal de qualquer eventual erro da AT, tendo sido a própria Requerente a definir os valores do imposto devido.
- p) Por outro lado, invoca que os elementos constantes do PRIT, do RIT e da informação subjacente ao indeferimento evidenciam omissões de vendas e a impossibilidade de determinação direta do IVA, justificando o recurso ao artigo 90.º da LGT, bem como a inexistência de erro na quantificação.
- q) Conclui, assim, que não se verifica qualquer erro imputável aos serviços nem qualquer situação de injustiça grave ou notória, devendo ser julgada verificada a intempestividade do pedido de RO, bem como a exceção de caducidade do direito de ação, mantendo-se os atos tributários impugnados.
- r) Alega, por fim, que não são devidos juros indemnizatórios, porquanto a Requerente não foi sujeita ao pagamento de tributo em montante superior ao legalmente devido.
- s) Nestes termos, entende que devem ser julgados improcedentes todos os fundamentos invocados pela Requerente, mantendo-se o ato de liquidação controvertido.

### **3. Da Matéria de facto**

#### **3.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas constituída em 2012-11-17, com objeto social de viveiro de mariscos e de comércio de peixes e mariscos;
- b) Foi alvo de procedimentos inspetivos tributários, credenciados pelas Ordens de Serviço nº OI2020..., de 2020-09-25 e nº OI2021..., de 2021-05-05, tomando deles conhecimento nos dias 2021-01-13 e 2021-05-18, mediante a assinatura das respetivas Ordens de Serviço;

- c) O Relatório de Inspeção Tributária (RIT), datado de 2021-11-09, concluiu pela existência de omissões de vendas e compras, aplicação incorreta de taxas de IVA (23% em compras e 6% em vendas) e margens de comercialização elevadas (28,32% em 2018 e 28,54% em 2019), impossibilitando a determinação direta da matéria coletável nos termos dos arts. 87.º, nº 1, al. b), e 88.º, al. a), da Lei Geral Tributária;
- d) Aplicaram-se métodos indiretos, com dedução de 10% por quebras e perdas nos inventários;
- e) Durante o procedimento, a AT considerou existir necessidade de ajustar margens e contabilizar quebras, aplicando reduções estimadas;
- f) No exercício do direito de audição, o contribuinte apresentou declarações de substituição de IVA relativas a dezembro de 2018 e 2019, que foram aceites pela AT, entendendo esta que tais valores corrigidos refletiam melhor a realidade da empresa;
- g) Posteriormente, o contribuinte requereu a anulação dessas declarações, alegando que as tinha apresentado sem apoio técnico adequado e sob pressão da AT;
- h) Esse pedido originou um processo de RO, no qual a AT anulou as liquidações iniciais e emitiu novas com base nos valores constantes do PRIT, resultando em montantes superiores aos anteriormente aceites;
- i) Em 2022-02-04, após a RO n.º n.º ...2021..., a AT anulou as liquidações originais e emitiu novas liquidações adicionais de IVA: € 24.555,02, para 2018, e €34.320,66, para 2019, baseadas no PRIT inicial, gerando uma diferença de € 17.662,95 a favor do Estado;
- j) Os requerimentos e-balcão, com os n.ºs ... e..., para anulação das liquidações foram reencaminhados sem decisão substancial, culminando em demonstrações de acerto de contas em 2023-03-30 sem notificação prévia das liquidações subjacentes;
- k) Em 2024-12-26, foi apresentada a RO, nº ....2025..., ao abrigo dos n.ºs 1 e 4 do art.º 78.º da LGT, com fundamento em erro imputável aos serviços e em injustiça grave, a qual foi indeferida por caducidade e ausência de vícios substantivos (vide a descrição dos argumentos da AT no art.º 45.º da PI)

### **3.1 Fundamentação da decisão da matéria de facto**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

### **3.2 Factos não provados**

Inexistem factos que se considerem não provados, com relevo para a boa decisão deste pleito

### **4. Matéria de direito**

Os fundamentos de facto e de direito subjacentes às liquidações em apreço constam do PAT, cujo teor se mantém inteiramente atual e pertinente, razão pela qual, em observância dos princípios da economia e celeridade processuais, se dão os mesmos por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Prosseguindo:

No caso em apreço, importa começar por enquadrar o regime jurídico da revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT.

Quando o pedido de revisão é apresentado após o decurso dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, a revisão oficiosa deixa de assumir a natureza de um verdadeiro meio anulatório do acto tributário, passando antes a configurar um mecanismo alternativo de reacção, orientado para a cessação dos efeitos do acto tributário e apenas admissível nas situações taxativamente previstas na lei.

Nesta medida, embora a revisão oficiosa possa funcionar como meio alternativo aos mecanismos impugnatórios ordinários quando deduzida dentro dos respetivos prazos, a sua utilização em momento posterior encontra-se substancialmente limitada quanto aos fundamentos admissíveis.

Com efeito, esgotado o prazo de reclamação graciosa, deixa de ser possível invocar toda e qualquer ilegalidade, ficando a revisão dependente da demonstração de um efetivo “erro imputável aos serviços”, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

Como vem sendo reiteradamente afirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, o conceito de “erro imputável aos serviços” não abrange indistintamente todos os vícios do acto tributário.

A este propósito, no que tange à querela acerca da existência — ou não — de erro imputável aos serviços da AT, subscreve-se igualmente, com as devidas adaptações, o entendimento sufragado pelo STA no Acórdão de 02.10.2024, proferido no processo n.º 01917/21.4BELRS, no qual se afirmou que: «a revisão oficiosa, apesar de dever ser efetuada pela Administração Tributária, pode resultar da iniciativa desta ou do sujeito passivo. (...) A AT, por seu lado, pode fazer a revisão 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»;

Mais:

«O procedimento de revisão dos atos tributários caracteriza-se, sobretudo, por nele ser a entidade que os praticou que eventualmente os vai rever. Podendo fazê-lo por iniciativa própria, no prazo de 4 anos, após a liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços, ou por iniciativa do sujeito passivo que terá, tal como decorre da jurisprudência deste STA, um prazo de 4 anos para requerer, também com fundamento em erro imputável aos serviços, a revisão do ato.»

Mais se consignou naquele aresto que:

«O procedimento de revisão tem, como o próprio nome indica, o propósito de que seja revisto o ato tributário com o objetivo de reforçar as garantias dos contribuintes e, no respeito pela verdade material, permitir que, detetando a AT algum erro, ou sendo alertada para alguma ilegalidade por parte do sujeito, faça as correções que são devidas.»

E, ainda, que:

«(...) decorre da lei e da jurisprudência que no âmbito do procedimento de revisão, tanto a AT como o sujeito passivo poderão ter a iniciativa da revisão no prazo de 4 anos quando se verifique um erro imputável aos serviços (...) o fundamento tem de ser sempre um erro imputável aos serviços quer para AT quer para o sujeito passivo.»

Finalmente, concluiu o STA que:

«(...) no quadro do artigo 78.º da LGT, está, neste momento, consolidada a possibilidade de o sujeito passivo poder, ainda, solicitar a revisão num período de 4 anos quando se verifique um erro imputável aos serviços. Conceito este que, pela sua abrangência, contempla vícios de facto e de direito (...)»

Todavia, a circunstância de o conceito de erro imputável aos serviços abranger erros de facto e de direito não significa que toda e qualquer ilegalidade procedimental possa automaticamente reconduzir-se àquele conceito.

Também a jurisprudência arbitral do CAAD tem entendido, de forma constante, que a revisão oficiosa apresentada para além dos prazos de impugnação ordinária não constitui um mecanismo de reapreciação irrestrita da legalidade do acto tributário.

Nesse sentido, afirmou-se na Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 1074/2024-T que:

*(...) a revisão oficiosa de um ato tributário tem de fundar-se na existência de vícios materiais ou substantivos que sejam diretamente imputáveis aos serviços da administração tributária, **excluindo-***

*se, portanto, não apenas as ilegalidades formais ou procedimentais, mas também todas aquelas causas de ilegalidade que, mesmo sendo de natureza substantiva, sejam imputáveis ao próprio contribuinte ou a terceiros, (negrito nosso).*

Tal solução traduz uma opção legislativa assente em razões de segurança jurídica e estabilidade das relações jurídico-tributárias, refletindo o princípio segundo o qual o ordenamento jurídico não tutela indefinidamente a inércia do titular do direito (“dormientibus non succurrit jus”).

O decurso do prazo legal determina a preclusão dos fundamentos de mera anulabilidade que poderiam ter sido tempestivamente invocados pelos meios impugnatórios ordinários, apenas subsistindo a possibilidade de revisão nas situações expressamente previstas na lei e dentro dos respetivos pressupostos restritivos.

No caso concreto, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado após o decurso do prazo legalmente previsto para reação contenciosa, pelo que a respetiva admissibilidade depende necessariamente da demonstração da existência de erro imputável aos serviços.

Assim, no presente caso, não basta a mera invocação de ilegalidades formais ou procedimentais, nem a discordância quanto ao iter inspetivo seguido pela Administração Tributária, impondo-se antes a demonstração de um efetivo erro imputável aos serviços na definição da obrigação tributária.

Ora, os fundamentos invocados pela Requerente reconduzem-se essencialmente a alegados vícios formais do procedimento inspetivo, designadamente insuficiências de fundamentação, irregularidades notificativas e preterição de formalidades legais.

Tais vícios assumem natureza predominantemente formal e procedimental e não se projetam, no caso concreto, diretamente na quantificação material do imposto devido, nem evidenciam qualquer erro dos serviços na aplicação das normas substantivas tributárias suscetível de fundamentar revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da LGT.

Por outro lado, também não se verifica qualquer situação suscetível de configurar injustiça grave ou notória nos termos do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, figura de carácter excecional cuja aplicação pressupõe uma manifesta e intolerável desconformidade com a justiça material.

De resto, resulta dos elementos constantes dos autos que, no âmbito do procedimento inspetivo, a Autoridade Tributária e Aduaneira ponderou inicialmente recorrer à determinação indireta da matéria tributável, da qual resultariam correções em sede de IVA no montante global de € 24.555,03 relativamente ao exercício de 2018 e de € 34.320,65 relativamente ao exercício de 2019.

Todavia, a Administração Tributária veio posteriormente a aceitar as declarações de substituição apresentadas pelo próprio sujeito passivo, através das quais este procedeu à regularização do IVA devido relativamente àqueles exercícios, apurando os montantes de € 17.188,46 para 2018 e € 24.024,27 para 2019.

Verifica-se ainda que o sujeito passivo efetuou inicialmente tais regularizações apenas nas declarações periódicas respeitantes ao período 12 dos anos de 2018 e 2019, tendo posteriormente requerido a redistribuição daqueles montantes pelos diversos períodos mensais correspondentes.

Embora tal pretensão tenha sido deferida, ocorreu, na execução material da revisão, um lapso de processamento, na medida em que foram considerados os montantes inicialmente constantes do projeto de Relatório de Inspeção Tributária, em vez dos valores resultantes das declarações de substituição aceites.

Desse lapso resultou a consideração em excesso da quantia global de € 17.662,95, correspondente a € 7.366,56 relativamente ao ano de 2018 e a € 10.296,39 relativamente ao ano de 2019.

Contudo, uma vez detetada a situação, a própria Administração Tributária procedeu à respetiva correção mediante anulação parcial das liquidações na parte correspondente ao excesso indevidamente considerado.

Assim, ainda que tenha ocorrido um lapso material na execução da revisão, tal erro veio a ser posteriormente corrigido, não subsistindo qualquer ilegalidade material lesiva da esfera jurídica da Requerente quanto aos montantes efetivamente liquidados.

Nestes termos, não se vislumbra a existência de qualquer erro imputável aos serviços suscetível de fundamentar a pretendida revisão oficiosa, porquanto os valores finais considerados tiveram origem nas declarações apresentadas pelo próprio sujeito passivo, que se encontrava em melhores condições para apurar e declarar as operações tributáveis realizadas.

Do mesmo modo, inexistente qualquer situação de injustiça grave ou notória, na medida em que os montantes em causa foram expressamente reconhecidos e assumidos pelo sujeito passivo como correspondentes ao IVA efetivamente devido.

Em função do acima exposto e em suma, é de concluir que o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente deve ser considerado intempestivo relativamente aos actos em crise.

Face ao sentido da decisão, fica prejudicada, porque inútil, a apreciação das demais questões suscitadas no processo.

## 5. Decisão

De harmonia com o exposto decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, absolver a Requerida do pedido;
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

## 6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€65.396,47**, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## 7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 11-05-2026

O Tribunal Arbitral

Jorge Lopes de Sousa (Presidente)

António de Barros Lima Guerreiro

Rita Trincão (Relatora)