

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 130/2026-T

Tema: IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Pedido de Revisão dos Atos Tributários. Erro imputável aos serviços. Caso julgado. Incompetência material do Tribunal Arbitral.

Sumário:

- 1. O pedido de revisão dos atos tributários com fundamento em “erro imputável aos serviços” pode ser da iniciativa da AT ou pode ser despoletado por iniciativa do contribuinte no prazo de quatro anos a contar do ato de liquidação ou a todo o tempo se o imposto ainda não tiver sido pago (cf. artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte, e n.º 7, da LGT).**
- 2. Não obstante a diferente caracterização de cada cédula de tributação, um documento fiscalmente relevante, *maxime*, uma fatura que seja considerada válida para efeito de IVA tem, de igual modo, de ser considerada para efeitos de IRC, designadamente para efeitos de imputação de gastos, sem prejuízo do artigo 23.º-A do CIRC.**
- 3. O caso julgado só impede a interposição de uma nova ação quando se verificar a tríplice identidade (sujeitos, pedido e causa de pedir), mediante uma apreciação que não atenda apenas à identidade formal dos elementos da ação, mas que seja efetuada em função da materialidade da relação jurídica controvertida.**
- 4. O Tribunal Arbitral é competente para efetuar a apreciação de pretensão cuja composição consista em objeto imediato, relativo a decisão administrativa fundada em pressupostos formais, e em objeto mediato, que exija a apreciação da legalidade de ato tributário de liquidação.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Professora Doutora Rita Correia da Cunha (árbitro presidente), Dr. Jesuíno Alcântara Martins e Dr. Augusto Vieira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A... Limitada**, com o número de identificação fiscal..., com sede no ..., ..., ...-... .. (doravante designada por “Requerente”), apresentou junto do CAAD pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), ao abrigo das disposições conjugadas nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), sendo Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (de ora em diante designada por “Requerida” ou “AT”).
2. No PPA apresentado em 05.02.2026, a Requerente peticiona a anulação da decisão de rejeição do pedido de revisão de atos tributários, deduzido ao abrigo do artigo 78.º da LGT, bem como a declaração de ilegalidade e subsequente anulação dos atos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) a ele subjacentes, no valor de € 162.947,79, relativos aos anos de 2014, 2015 e 2016.
3. Em concreto, a Requerente pede a anulação das liquidações de IRC n.ºs 2018..., 2018 ... e 2018..., com a subsequente extinção dos processos de execução fiscal n.ºs ...2018..., ...2018... e ...2018..., e o levantamento das garantias prestadas no âmbito dos mesmos.
4. A Requerente fundamenta a sua pretensão na circunstância de o Tribunal Central Administrativo ter considerado válidas as faturas em apreço para efeitos de IVA e, consequentemente, os custos materializados nas referidas faturas serem dedutíveis, nos

termos do artigo 23.º do Código do IRC, e as liquidações adicionais de IRC serem ilegais, devendo ser anuladas.

5. A Requerente considera que, estando-se perante um erro imputável aos serviços, para o qual não existiu qualquer contribuição do sujeito passivo, seja de forma ativa ou passiva, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, o ato tributário pode ser revisto a todo o tempo, ao contrário do que é invocado pela AT no despacho de rejeição do pedido de revisão oficiosa dos atos tributários, proferido em 04.11.2025, pelo Diretor de Finanças de Évora ao abrigo de delegação de competências.
6. Em 09.02.2026, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e de imediato foi notificado à AT. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo 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, para integrar o Tribunal Arbitral coletivo, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros os signatários da presente decisão arbitral, os quais, no prazo legal, comunicaram a aceitação do encargo.
7. Em 26.03.2026, as Partes foram notificadas desta designação e não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, 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 do CAAD.
8. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, em 15.04.2026, verificou-se a constituição do Tribunal Arbitral.
9. Em 15.04.2026 foi proferido despacho arbitral para a AT apresentar resposta ao PPA no prazo legal e juntar o processo administrativo, nos termos e para os efeitos previstos nas normas do artigo 17.º do RJAT.
10. Em 20.05.2026, a Requerida apresentou a sua resposta e juntou o processo administrativo.
11. Na sua resposta, a Requerida defendeu-se por impugnação e por exceção. A Requerida invocou a exceção de caso julgado e suscitou a incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral, isto é, o despacho de rejeição

do pedido de revisão dos atos tributários deduzido ao abrigo do artigo 78.º da LGT, bem como a incompetência em matéria de execução fiscal.

12. Quanto aos atos tributários de liquidação de IRC, dos anos de 2014, 2015 e 2016, supra identificados, a Requerida considera que os mesmos não enfermam de qualquer ilegalidade.
13. Em 27.05.2026, ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da livre determinação das diligências de prova necessárias (cfr. artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), e considerando a inexistência de prova testemunhal por produzir e as questões *decidendas*, o Tribunal Arbitral decidiu:
- a) Dispensar a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações escritas.
 - b) Notificar a Requerente para, querendo, no prazo de 10 dias, se pronunciar sobre as exceções suscitadas pela AT na resposta ao pedido de pronúncia arbitral, e para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente no mesmo prazo de 10 dias.
 - c) Notificar as partes para, também no prazo de 10 dias, juntarem a versão Word dos respetivos articulados, e, ainda, de que a decisão arbitral será proferida até ao final do prazo do artigo 21.º, n.º 1, do RJAT.
14. Em 06.09.2026, a Requerente apresentou um requerimento em que se pronunciou sobre as exceções suscitadas pela Requerida, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido, tendo sustentado a improcedência das exceções de caso julgado e da incompetência material do Tribunal Arbitral invocadas pela Requerida.

II. RAZÕES ADUZIDAS PELAS PARTES

II.1 Requerente

15. A Requerente não se conforma com o despacho de rejeição do pedido de revisão dos atos de liquidação de IRC n.ºs 2018..., 2018 ... e 2018..., no valor total de € 162.947,79, relativos

aos anos de 2014, 2015 e 2016, proferido em 04.11.2025, ao abrigo de delegação de competências, pelo Diretor de Finanças de Évora.

16. A Requerente apresentou o pedido de revisão dos atos de liquidação de IRC, deduzido ao abrigo do artigo 78.º da LGT, em resultado do recurso interposto para o Tribunal Central Administrativo Sul apresentado para reagir contra a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, prolatada no âmbito do processo n.º 4/19.0BEBJA, ter considerado procedente a sua pretensão e ter declarado ilegais os atos de liquidação adicionais de IVA.
17. No âmbito de procedimentos de inspeção tributária, com extensão aos anos de 2014, 2015 e 2016, a AT considerou que, em relação a aquisições de mercadorias efetuadas pela Requerente, lhe foram emitidas faturas falsas/fictícias.
18. A AT considerou que as empresas transmitentes das mercadorias não tinham estrutura adequada ao exercício da atividade e, consequentemente, as faturas emitidas não corresponderiam à descrição nelas inscrita, ou seja, não corresponderiam às transações comerciais efetivamente realizadas.
19. A AT, com fundamento na norma do n.º 3 do artigo 19.º do CIVA, em virtude de estarem em causa operações simuladas, desconsiderou as faturas emitidas à Requerente e negou o direito à dedução do IVA referente às faturas em causa.
20. Pelo mesmo motivo, nos termos do artigo 23.º do CIRC, os valores constantes das referidas faturas, não foram considerados como custos do respetivo exercício, e a AT efetuou correções à matéria coletável dos períodos de tributação dos anos de 2014, 2015 e 2016.
21. A AT realizou liquidações adicionais de IVA e de IRC em relação aos períodos de tributação dos anos de 2014, 2015 e de 2016. A Requerente não procedeu ao pagamento das liquidações adicionais e, em relação ao IRC, foram instaurados os processos de execução fiscal n.ºs ...2018..., ...2018... e ...2018..., os quais se encontram suspensos, em virtude de a Requerente ter prestado garantia nos termos da lei.
22. A Requerente, em virtude de não concordar com o entendimento da AT, deduziu impugnações judiciais para sindicar a legalidade das liquidações adicionais, quer do IVA,

quer do IRC. A impugnação judicial contra as liquidações do IVA correu termos no Tribunal Administrativo de Beja (TAF) sob o processo n.º 4/19.OBEBJA, e as liquidações do IRC sob o processo n.º 3/19.1BEBJA do mesmo tribunal tributário.

23. As impugnações judiciais, em ambos os processos, foram consideradas improcedentes por sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja. A requerida deduziu recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo (TCA) Sul no processo de impugnação judicial n.º 4/19.OBEBJA.
24. O recurso jurisdicional, por Acórdão do Tribunal Central Administrativo, foi julgado procedente, e a sentença do TAF de Beja foi revogada e as liquidações adicionais de IVA, relativas aos anos de 2014, 2015 e 2016, foram anuladas.
25. A Requerente sublinha que o TCA considerou que a Administração Tributária não recolheu, como lhe competia, indícios sérios e credíveis de que as operações tituladas pelas questionadas faturas não representam operações reais, não fez prova de que a Requerente sabia ou tinha obrigação de saber que se tratavam de falsos emitentes sem adequada estrutura empresarial para a atividade declarada, que lhe permitisse corrigir o imposto deduzido pela Requerente, tendo concluído pela veracidade das faturas para efeitos das faturas desconsideradas pela AT.
26. A Requerente destaca que, não obstante o Acórdão do TCA ter sido proferido em relação ao processo de impugnação judicial n.º 4/19.OBEBJA, no qual foram impugnadas as liquidações adicionais de IVA, certo é que esse processo tinha subjacente a mesma fundamentação do processo de impugnação judicial n.º 3/19.1BEBJA, no qual foram discutidas as liquidações adicionais de IRC.
27. A Requerida considera que, tendo sido as faturas consideradas válidas e aceites fiscalmente para efeitos de IVA, terão, igualmente, de o ser para efeitos de IRC, considerando que a fundamentação para a sua desconsideração pela AT foi a mesma.
28. E tanto assim é que, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, no processo que correu termos sob o n.º 3/19.1BEBJA, referente às liquidações adicionais de IRC, foi decidido pelo Tribunal o aproveitamento da prova produzida no processo que correu termos sob o n.º

4/19.1BEBJA, referente às liquidações adicionais de IVA, com fundamento na identidade factual de ambos os processos.

29. A AT desconsiderou o facto de ter sido proferido um Acórdão pelo Tribunal Central Administrativo Sul, que não lhe concedeu razão e validou fiscalmente as faturas emitidas à Requerente que estiveram na base de todas as correções levadas a cabo no âmbito das ações de inspeção tributárias realizadas pela AT, quer para efeitos de IVA, quer para efeitos de IRC.
30. A Requerente considera estar-se perante uma má atuação da AT, agindo com manifesto abuso de direito, por forma a levar a cabo as liquidações de IRC, que bem sabe não serem legais e que tal situação, a subsistir, é ofensiva dos princípios, garantias e direitos ético/jurídicos.
31. A Requerente destaca que, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a revisão dos atos tributários pode ocorrer a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, tal como é o caso *sub judice*, com fundamento em erro imputável aos serviços.
32. A Requerente cita diversa jurisprudência dos Tribunais Administrativos e Fiscais, a partir da qual se conclui que: “(...), existindo um erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da AT, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços. Com efeito, existe uma obrigação genérica de a AT atuar em plena conformidade com a lei, legalmente preceituada, desde logo, no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e bem assim no artigo 55.º da LGT, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração.” (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 24.04.2024, processo n.º 168/06.2BEBJA).
33. A Requerente destaca que o artigo 78.º da LGT visa também garantir o cumprimento dos princípios do interesse público e da verdade material, existindo, assim, um poder/dever de a AT concretizar a revisão de atos tributários a favor do contribuinte quando detetar uma situação de ilegalidade, seja por sua iniciativa ou a pedido do contribuinte.

34. E, neste âmbito, cita o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0407/15, de 4 de maio de 2016, no qual se diz que: “*I. O indeferimento, tácito ou expresso, do pedido de revisão é susceptível de controlo judicial [cfr. art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT]; (...) III. 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 correção do lucro tributável declarado e à liquidação adicional do imposto*”.
35. E sublinha que este entendimento deve ser aplicável nos casos em que a AT rejeitou liminarmente o pedido de revisão oficiosa com base na sua alegada extemporaneidade e não chegou a apreciar o mérito da questão.
36. E que, não obstante a decisão em primeira instância lhe ter sido desfavorável no processo referente às liquidações de IRC, certo é que tal processo teve por base a factualidade apresentada e provada no processo referente às liquidações de IVA e, com base na mesma, o Tribunal Central Administrativo Sul concedeu razão à Requerente.
37. Em face da ilegalidade dos atos de liquidação de IRC, a Requerente peticiona que seja declarada a anulação da decisão de rejeição do pedido de revisão de atos tributários, bem como das liquidações de IRC, com todas as devidas e legais consequências, nomeadamente, a extinção dos processos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva das referidas liquidações de IRC, e o levantamento das garantias prestadas com vista à suspensão dos processos de execução fiscal.

II.2 Requerida

38. Na sua resposta ao PPA, que aqui se dá por integralmente reproduzida, a Requerida pugna pela manutenção na ordem jurídica dos atos tributários de liquidação de IRC n.ºs 2018..., 2018 ... e 2018..., no valor total de € 162.947,79, relativos aos períodos de tributação de 2014, 2015 e 2016, visto que os mesmos não enfermam de qualquer ilegalidade.

39. As correções à matéria coletável resultaram dos procedimentos de inspeção tributária realizados ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI2018... – IRC 2014, OI2018... – IRC 2015, OI2018... – IRC 2016.
40. A Requerida considera que, no PPA, a Requerente, outrossim, peticiona a extinção dos processos de execução fiscal (PEF) n.ºs ...2018..., ...2018... e ...2018....
41. A Requerida sublinha que o pedido formulado no PPA também foi submetido no do processo n.º 3/19.1 BEBJA, que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja.
42. E destaca que o pedido no TAF de Beja consistiu em:
- “A sociedade comercial “A..., Lda”, contribuinte fiscal n.º..., veio deduzir impugnação contra as liquidações adicionais de IRC referente ao exercício de 2014, 2015 e 2016. Fundamentou a sua discordância com os atos em questão na violação de lei e errónea qualificação e quantificação da matéria coletável. Pediu a anulação das liquidações em questão (...).”*
43. A Requerida considera que existe uma coincidência integral entre a pretensão formulada no PPA e o pedido e a causa de pedir do processo de impugnação judicial n.º 3/19.1BEBJA.
44. Embora no processo de impugnação judicial n.º 3/19.1BEBJA (IRC) e no processo de impugnação judicial n.º 4/19.0BEBJA, tenha sido em ambos proferida uma sentença em sentido desfavorável à pretensão da impugnante, esta apenas recorreu jurisdicionalmente para o Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 4/19.0BEBJA. A sentença proferida no processo n.º 3/19.1BEBJA há muito tempo que transitou em julgado. E, assim, a Requerida invoca a exceção de caso julgado.
45. A Requerida invoca os artigos 580.º e 581.º do Código de Processo Civil (“CPC”) e cita o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no processo n.º 1565/15.8T8VFR-A.P1.S1, de 05.12.2017, e considera que, nos termos do artigo 278.º, n.º 1 do CPC, ex vi os artigos 2.º, n.º 2, e 29.º do RJAT, deve ser absolvida da instância.
46. A Requerida considera que, uma vez que o pedido de revisão oficiosa, deduzido ao abrigo do artigo 78.º da LGT, foi rejeitado liminarmente com fundamento na sua intempestividade,

o tribunal arbitral é incompetente para apreciar o objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral.

47. Para tanto, invoca alguma doutrina e a jurisprudência arbitral firmada nos processos n.ºs 244/2013-T e 613/2014-T, e sublinha que, uma vez que não foi apreciada a legalidade de qualquer ato tributário de liquidação, se está perante um ato administrativo em matéria tributária, pelo que a impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral não é o meio processual idóneo, mas sim a ação administrativa.
48. Deste modo, verifica-se uma exceção dilatória que se traduz na incompetência material do tribunal arbitral, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1, e 577.º, alínea a), do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, e determina que a Requerida seja absolvida da instância.
49. A Requerida ainda invoca a incompetência do tribunal arbitral em matéria de execução fiscal, com fundamento no facto de no pedido de pronúncia arbitral a Requerente apelar à extinção dos processos de execução fiscal.
50. Para tanto, invoca que a competência dos tribunais arbitrais está circunscrita às matérias elencadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, a saber: “(...) a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria colectável e de atos de fixação de valores patrimoniais”. E defende que esta norma é, necessariamente, articulada com o artigo 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22 de março (vulgo “Portaria de Vinculação”), por via da qual a Requerida ficou vinculada à jurisdição do CAAD.
51. E, assim sendo, a apreciação de questões de matéria de execução fiscal não se encontra prevista no âmbito da competências do CAAD, conforme foi decidido no processo arbitral n.º 378/2014-T
52. Argumenta que também em relação a esta matéria - processo de execução fiscal - estamos perante a incompetência do tribunal arbitral, a qual consubstancia uma exceção dilatória

impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do artigo 576.º, n.º 1 e n.º 2, e artigo 577.º, n.º 1, alínea a), do CPC, ex vi artigos 2.º, n.º 2, e 29.º do RJAT, a qual dá lugar à absolvição da Requerida da instância, nos termos do artigo 278.º, n.º 1, do CPC, ex vi artigos 2.º, n.º 2, e 29.º do RJAT.

53. A Requerida, ainda, refere que, inexistindo qualquer ilegalidade sobre os atos impugnados, não haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.
54. E, por fim, considera que o tribunal arbitral deve declarar a procedência do caso julgado ou, caso assim não entenda, a procedência da incompetência material do tribunal, e que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, com todas as devidas e legais consequências.

III. DAS EXCEÇÕES INVOCADAS PELA REQUERIDA

III.1 EXCEÇÃO DE CASO JULGADO

55. A Requerida considera que a pretensão que é formulada no PPA foi, outrossim, efetuada pela Requerente no processo de impugnação judicial n.º 3/19.1BEBJA, que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, cuja sentença há muito tempo transitou em julgado, pelo que, nos termos dos artigos 580.º e 581.º aplicáveis ex vi dos artigos 2.º, n.º 2, e 29.º do RJAT, se verifica a exceção de caso julgado, o que implica a absolvição da instância.
56. A Requerente, em requerimento apresentado em 09.06.2026, respondeu às exceções invocadas pela Requerida e considera que não se verifica a exceção de caso julgado, porquanto os pedidos formulados no processo de impugnação n.º 3/19.1BEJA e no PPA são distintos.
57. A Requerente considera que não existe identidade do pedido e da causa de pedir entre a impugnação judicial n.º 3/19.1BEBJA e o PPA. Na impugnação judicial, a causa de pedir são as correções à matéria coletável em virtude da desconsideração pela AT das faturas emitidas à Requerente, e no PPA a causa de pedir é o facto das faturas que serviram de base às liquidações sindicadas terem tratamento distinto em sede de IVA e de IRC, porquanto,

por Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 4/19.1BEBJA, em 24 de outubro de 2024, as faturas foram consideradas válidas para efeitos de IVA, e o Tribunal determinou a anulação das liquidações adicionais de IVA dos anos de 2014, 2015 e 2016.

58. A Requerente entende que, por força do Acórdão do TCA Sul, as liquidações de IRC deviam ter sido objeto de revisão, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, com fundamento em erro imputável à AT.
59. A Requerente destaca ainda o facto de, já após a apresentação do PPA, ter sido proferida e notificada a decisão de arquivamento do processo-crime iniciado no seguimento das correções feitas pela AT em sede de IVA e de IRC, com fundamento na alegada dedução de imposto e dedução de custos resultante de operações simuladas de transmissão de bens ou prestações de serviços.
60. Em ordem à decisão do Tribunal Arbitral, importa, assim, analisar a existência ou não da exceção de caso julgado.
61. A norma do n.º 1 do artigo 580.º do CPC prescreve que: “[a]s exceções da litispendência e do caso julgado pressupõem a repetição de uma causa; se a causa se repete estando a anterior ainda em curso, há lugar à litispendência; se a repetição se verifica depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário, há lugar à exceção do caso julgado”.
62. O artigo 580.º do CPC estabelece os pressupostos comuns às exceções de litispendência e de caso julgado, determinando que ambas "pressupõem a repetição de uma causa" e têm por fim "evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir uma decisão anterior" (n.º 2). A verificação da exceção depende, assim, da identidade de sujeitos, de pedido e de causa de pedir entre a ação anterior (já decidida com trânsito em julgado) e a ação posterior.

63. O artigo 581.º do CPC fixa os requisitos dos conceitos de litispendência e de caso julgado, a saber:

- “1. Repete-se a causa quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.*
- 2. Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica.*
- 3. Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico.*
- 4. Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico. Nas ações reais a causa de pedir é o facto jurídico de que deriva o direito real; nas ações constitutivas e de anulação é o facto concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido”.*

64. A jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça (“STJ”) tem reiteradamente sublinhado que a apreciação destes requisitos deve atender não à identidade formal dos elementos da ação, mas à identidade da relação jurídica material controvertida, evitando-se interpretações excessivamente literais que frustrem a finalidade do instituto.

65. No Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no processo n.º 21852/15.4T8PRT.S1, de 18.09.2018, foi fixada jurisprudência no sentido de que:

- “1. A exceção de caso julgado material exerce uma função negativa consistente no impedimento de que as questões alcançadas por caso julgado anterior se possam voltar a suscitar, entre as mesmas partes, em ação futura, tendo como requisitos a tríplice identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir, nos termos do artigo 581.º do CPC.*
- 2. Para tais efeitos, a identidade do pedido afere-se pela identidade do efeito prático-jurídico considerado à luz do estatuído no quadro normativo aplicável ao litígio em causa.*
- 3. Por sua vez, a causa de pedir, como facto jurídico de que procede a pretensão deduzida, consubstancia-se na factualidade alegada pelo impetrante como fundamento do efeito*

prático-jurídico visado, com a significação resultante do quadro normativo a que o tribunal deva atender ao abrigo do art.º 5.º, n.º 3, e nos limites do art.º 609.º, n.º 1, do CPC.

4. A densificação da causa de pedir requer uma substanciação adequada à individualização da relação material controvertida, como singularidade ontológica, que, para além de oferecer garantia de base do contraditório, sirva de ulterior delimitação objetiva do caso julgado.

5. Todavia, para delimitar determinada causa de pedir, não basta a mera identidade naturalística da factualidade alegada, havendo sempre que considerar a sua relevância em face do quadro normativo aplicável e em função da espécie de tutela jurídica pretendida.

6. Embora a diferenciação de causas de pedir seja feita, em regra, por via da conjugação da concreta factualidade alegada com o aludido quadro normativo aplicável, casos há em que a mesma factualidade empírica é suscetível de preencher quadros normativos distintos com estatuição de modos de tutela jurídica qualitativamente diversos. Nestes casos, tal diferenciação será feita, basicamente, em função do vetor normativo da causa de pedir.

7. Porém, perante uma pretensão deduzida e julgada numa ação, não basta empreender uma qualificação jurídica diferente sobre a mesma factualidade para, em ação posterior, se concluir por causa de pedir diversa, já que ao tribunal incumbe proceder às qualificações jurídicas que tiver por corretas, ao abrigo do disposto no art.º 5.º, n.º 3, do CPC, de modo a esgotar as possíveis qualificações dos factos alegados em função do efeito prático-jurídico pretendido, segundo o denominado “princípio de exaustão”.

8. Importa, no entanto, moderar essa liberdade de qualificação no sentido de não permitir uma convolução qualificativa tão ampla que conduza a um modo de tutela de conteúdo essencialmente diferente do visado pelo autor, extravasando o limite da condenação prescrito no art.º 609.º, n.º 1, do CPC e atentando contra os princípios do dispositivo e do contraditório, em função dos quais as partes pautaram a configuração do litígio e a discussão da causa. (...)”.

66. O artigo 628.º do CPC estabelece que *"a decisão considera-se transitada em julgado logo que não seja suscetível de recurso ordinário ou de reclamação"*. Esta norma fixa o

momento a partir do qual a decisão se torna imodificável dentro do próprio processo em que foi proferida, é a chamada insusceptibilidade de impugnação.

67. O caso julgado formal, segundo a lição clássica do Professor Alberto dos Reis, retomada pelo Professor Manuel de Andrade, respeita apenas às decisões proferidas sobre a relação processual, e não sobre o mérito da causa, produzindo efeitos exclusivamente endoprocessuais (dentro do processo em que a decisão foi proferida). É o que sucede, por exemplo, com despachos interlocutórios ou decisões que apreciam questões meramente processuais, os quais, uma vez esgotados os meios de impugnação, se tornam definitivos e vinculam o tribunal e as partes apenas naquele processo, sem impedir a repositura da ação.
68. O caso julgado material tem uma projeção mais ampla. O artigo 621.º do CPC dispõe que a sentença constitui caso julgado "*nos precisos limites e termos em que julga*", determinando a eficácia da decisão de mérito dentro e fora do processo. Trata-se de um efeito que se destina a garantir a certeza e a segurança jurídicas, impedindo que a mesma questão de fundo volte a ser discutida e decidida de forma diversa. O caso julgado material pressupõe, portanto, uma decisão sobre o mérito da causa (sentença final ou despacho saneador que dele conheça) e produz efeitos que transcendem o processo em que foi proferida, vinculando as partes (e, em certos casos, terceiros) relativamente à relação jurídica material apreciada.
69. No presente caso, estamos perante duas impugnações judiciais que correram termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja (processos n.ºs 3/19.1BEBJA e 4/19.1BEBJA) que visaram sindicar a ilegalidade de atos de liquidação de IVA e de IRC, cujos factos constitutivos foram identificados pela AT em procedimentos de inspeção tributária cujo âmbito incidiu sobre o IVA e o IRC, com extensão sobre os períodos de tributação dos anos de 2014, 2015 e 2016.
70. A Requerente apenas logrou obter decisão favorável na impugnação n.º 4/19.1BEBJA, por via do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, que considerou o recurso

jurisdicional procedente e determinou a anulação das liquidações adicionais de IVA, com os fundamentos que, em síntese, se evidenciam:

“I. Quando a Administração Tributária desconsidera facturas que reputa de falsas, aplicam-se as regras do ónus da prova do artigo 74.º da LGT, competindo à Administração fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, de que existem indícios sérios de que a operação constante da factura não corresponde à realidade. Feita esta prova, passa a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade da transacção.

II. No que concerne à prova que compete à Administração, o que é imprescindível é que aquela a faça de factos suficientes indiciadores a que o Tribunal possa concluir, “em virtude de leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência”, pela elevada probabilidade (ou até certeza) de que o negócio declarado por aquelas partes não corresponde à realidade materializada naquela factura”.

III. Nesta tarefa, poderá a Administração Tributária lançar mão de elementos obtidos com recurso à fiscalização cruzada, junto de outros contribuintes, para obter os referidos indícios, pelo que tais indicadores de falsidade das facturas não têm necessariamente que advir de elementos do próprio contribuinte fiscalizado.

IV. Se a AT se limita unicamente a recolher indícios atinentes ao s.p. emitentes, praticamente centrados na constatada falta de adequada estrutura empresarial para a actividade declarada, mas nada refere quanto ao s.p. utilizador nem à relação concreta deste com os emitentes (à excepção da falta de documentos de transporte, contextualmente justificada), não está suficientemente suportado o juízo conclusivo quanto à falsidade das facturas, nem observado o ónus probatório que incumbe à AT, nos termos do art.º 74.º da LGT.

V. A partir daqui, o utilizador ou destinatário da factura (no caso, a ora recorrente) nada mais tem de demonstrar, ficando comprometida a legalidade da correcção nos termos do n.º 3 do art.º 19.º do CIVA, por erro nos pressupostos.

VI. A circunstância de se considerar como facto não provado o transporte dos blocos de mármore, ladrilhos e degraus descritos nas questionadas facturas até às instalações fabris

da impugnante só seria susceptível de comprometer a dedutibilidade do IVA nas mencionado, caso coubesse à impugnante o ónus da prova da materialidade das operações, o que, como se disse, pressupõe a montante que a AT tenha recolhido indícios seguros e credíveis de falsidade, o que não ocorre no caso dos autos”. - cfr. Doc. 3 junto ao PPA.

71. O Tribunal Central Administrativo ainda disse que “[c]oncluímos, pois, em vista do exposto, que a Administração tributária não recolheu, como lhe competia, indícios sérios e credíveis de que as operações tituladas pelas questionadas facturas não representam operações reais, nomeadamente, quanto aos operadores nelas mencionados, que permita corrigir o IVA deduzido pela impugnante nos termos do apelado n.º 3 do art.º 19.º do CIVA, nem a AT fez prova de que a impugnante sabia ou tinha obrigação de saber que se tratavam de falsos emitentes sem adequada estrutura empresarial para a actividade declarada, que lhe permitisse corrigir o imposto deduzido pela impugnante, nos termos do n.º 4 do mesmo preceito. Por todo o exposto, é de conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgar a impugnação procedente e anular as liquidações adicionais de IVA impugnadas, ao que se provirá na parte dispositiva do acórdão”. - Doc. 3 junto ao PPA.
72. Na parte dispositiva do Acórdão, o TCA Sul determinou o seguinte: “(...), acordam em conferência os juízes da Subsecção Comum da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgar a impugnação procedente e anular as liquidações adicionais de IVA impugnadas”.
73. Acresce que as ações de inspeção tributária realizadas pelas AT em sede de IRC e de IVA aos períodos de tributação dos anos de 2014, 2015 e 2016 e aos factos identificados e à qualificação jurídico-tributária efetuada pela AT deram lugar à instauração do processo de Inquérito n.º 47/18.0IDEVR, com base em indícios da prática de crime de fraude fiscal (art.º 103.º do RGIT), o qual, em face do Acórdão do TCA, o Ministério Público decidiu arquivar, em síntese, com base na fundamentação seguinte:
- “(…), quer em sede de IVA quer de IRC, as correções da inspeção tributária que conduziram às liquidações constantes dos autos de notícia têm como tronco comum as*

facturas melhor identificadas supra emitidas à A..., ora arguida, pelas sociedade B... e C...

Por outro lado, à emissão dessas facturas, as quais incluem liquidação de IVA, resultou a dedução deste imposto para aA... , o qual foi entendido como procedimento correcto, de acordo com o aresto do TCA Sul, decorrente da autenticidade das operações comerciais descritas nas preditas facturas.

Por outro lado, em sede de IRC, as mesmas facturas referenciadas no ponto antecedente vão repercutir-se neste imposto, enquanto gastos, através da base tributável, que corresponde ao valor de cada factura emitida expurgada do IVA. Assim, é entendimento da investigadora, salvo melhor opinião, de que as mesmas facturas não podem ter um tratamento distinto em IVA e em IRC.

Ora, se em sede de IVA as facturas são entendidas como verdadeiras e atestam a efectividade das operações nelas tituladas, não resulta como procedimento viável, o entendimento de que essas mesmas facturas sejam consideradas falsas para efeitos de IRC. Logo, entende-se como inviável a manutenção do procedimento criminal relativamente ao IRC, visto que o seu prosseguimento tornaria muito frágil uma eventual dedução de acusação e, em última instância, uma probabilidade muito fraca de condenação da sociedade arguida.

Nesta conformidade, dispõe o artigo 277.º, n.º 2 do Código de Processo Penal, que “o inquérito é igualmente arquivado se não tiver sido possível ao Ministério Público obter indícios suficientes da verificação do crime ou de quem foram os seus agentes”.

74. Em face da factualidade decorrente do Acórdão do TCA Sul, a Requerente decidiu apresentar, nos termos do artigo 78.º da LGT, o pedido de revisão oficiosa com fundamento em erro imputável aos serviços da AT.
75. O pedido de revisão oficiosa foi rejeitado liminarmente pela AT, o que motivou a apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral, como supra já se encontra descrito.
76. Como já se disse, o caso julgado implica que não pode ser reapreciada uma causa já definitivamente julgada se a nova ação repetir a anterior. Todavia, nos termos do Código de Processo Civil, essa repetição exige a chamada tríplice identidade, isto é, identidade de

sujeitos, de pedido e de causa de pedir. A identidade de sujeitos afere-se pela posição jurídica das partes; a identidade de pedido verifica-se quando se pretende alcançar o mesmo efeito jurídico; e a identidade de causa de pedir existe quando ambas as pretensões assentam no mesmo facto jurídico.

77. Assim, uma nova ação fundada numa causa de pedir efetivamente diferente não é, em regra, impedida pelo caso julgado material, mesmo que intervenham as mesmas partes e se pretenda, no essencial, uma utilidade económica ou jurídica semelhante.
78. A causa de pedir é o facto jurídico concreto (simples ou complexo) de que procede a pretensão. Para haver repetição de ação, exige-se identidade de sujeitos, de pedido e da causa de pedir. Esta última verifica-se quando ambas as pretensões assentam no mesmo facto jurídico. Se nas duas ações forem alegados os mesmos factos essenciais juridicamente relevantes e se pretender o mesmo efeito jurídico, a invocação de uma diferente qualificação jurídica desses factos não elimina a identidade da causa de pedir. A jurisprudência administrativa é clara, visto que uma nova argumentação ou qualificação jurídica da mesma situação factual não altera a causa de pedir, e o caso julgado abrange as qualificações jurídicas possíveis do objeto já apreciado.
79. Todavia, a mera coincidência de alguns factos entre ambas as ações não basta. Não haverá identidade de causa de pedir se a nova ação assentar em factos jurídicos essenciais distintos, por exemplo, um novo ato administrativo, uma alteração factual relevante posterior, ou uma ilegalidade autónoma que não tenha integrado o objeto decidido.
80. A este propósito, veja-se o Acórdão do TCA Norte, proferido no processo n.º 00043/13.4BEPRT, de 09.04.2021, em que no ponto 2 do seu sumário foi dito que *“[e]fetivamente, a originária decisão proferida pelo TAF do Porto e confirmada pelo TCAN mostra-se consolidada na ordem jurídica, uma vez que o aqui Recorrente se conformou com a mesma. O caso julgado abrange todas as qualificações jurídicas do objeto apreciado, relevando a identidade dos factos com relevância jurídica e não das qualificações que podem ser atribuídas a esse fundamento. Não obstante o distinto enquadramento jurídico feito agora pela Autora para justificar a sua pretensão, o que é*

determinante é ter alegado em ambas as ações os mesmos factos essenciais, havendo, por conseguinte, identidade de causa de pedir. (...)”.

81. Importa, ainda, ter em consideração o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 627/06.7BESNT, de 19.12.2023, em cujo sumário se diz que: *“I. A exceção dilatória do caso julgado, pressupõe a repetição de uma causa já decidida por sentença transitada em julgado, enquanto a autoridade do caso julgado implica o acatamento de decisão proferida em ação anterior cujo objeto se inscreva, como pressuposto necessário, no objeto de ação posterior, obstando a que a relação jurídica ali definida possa ser contemplada, de novo, de forma diversa.*

II. Preceitua o artigo 581.º do CPC quanto aos requisitos do caso julgado que se repete a causa quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir (n.º 1), havendo identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica (n.º 2), identidade de pedido quando numa e noutra se pretende obter o mesmo efeito jurídico (n.º 3) e identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico (n.º 4).

III. Os efeitos processuais do trânsito em julgado, aportam valor de imutabilidade ao decidido, circunscrevendo-se a esse apreciado e decidido objecto, donde, a proibição de reapreciação e a vinculação ao apreciado reportam-se à questão já decidida, protegendo a continuidade na emissão dos seus efeitos jurídicos.

IV. Se as causas de pedir não são totalmente coincidentes, não se verifica a exceção do caso julgado, na sua plenitude, não obstando, assim, a que em novo processo seja decidido aquilo que não ficou definido no caso julgado anterior, devendo, por inerência, a ação prosseguir para apreciação dos fundamentos não apreciados na ação anterior. (...)”.
(sublinhado nosso).

82. No presente caso não está em causa uma nova qualificação jurídica dos factos, nem a Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral em nova qualificação dos mesmos factos. O que ocorre é a realização de um pedido, também ele diferente do antecedente, efetuado com base numa nova causa de pedir, fundada em novos factos, isto é, a atribuição

de validade às faturas que lhe foram emitidas e cuja desconsideração justificou a realização das liquidações adicionais de IRC, as quais, à luz do princípio da justiça material, não podem ser consideradas falsas para efeito de IRC e válidas para efeitos de IVA, quando as faturas são exatamente as mesmas e titulam operações económicas de que a Requerente foi adquirente.

83. Importa considerar que uma sentença transitada em julgado é definitiva e insuscetível de alteração, por força do princípio da segurança jurídica e da força do caso julgado. No entanto, embora com muitas limitações, o legislador previu uma válvula de escape excecional, ou seja, o recurso extraordinário de revisão previsto no artigo 696.º do CPC, que permite reabrir uma decisão já definitiva quando se verificarem circunstâncias particularmente graves, capazes de abalar a justiça da decisão.
84. É dentro desta lógica que se justifica que a Requerente tenha lançado mão ao pedido de revisão dos atos tributários ao abrigo do artigo 78.º da LG, com fundamento em erro imputável aos serviços da AT, pedido de revisão que a AT considerou intempestivo e rejeitou liminarmente.
85. Não obstante o efeito jurídico ou económico pretendido pela Requerente seja a anulação das liquidações adicionais de IRC, em face de todo o exposto, fica demonstrado que não estamos perante a repetição de uma mesma ação judicial, pelo que, em consequência, improcede a exceção de caso julgado arguida pela Requerida.

III.2 EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL

86. A Requerida suscitou a questão da incompetência material do Tribunal arbitral em relação ao objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral que consiste na decisão de rejeição do pedido de revisão oficiosa dos atos tributários deduzido ao abrigo do artigo 78.º da LGT.
87. O pedido de revisão oficiosa foi rejeitado, com fundamento na falta de um pressuposto procedimental, o requisito da tempestividade, pelo que o meio de impugnação adequado é a ação administrativa (cfr. alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT) e não a impugnação

judicial, sendo o PPA alternativo àquela, o Tribunal Arbitral é incompetente para apreciar o pedido de pronúncia arbitral.

88. A Requerente discorda e, uma vez que através do PPA visa a declaração da anulação da decisão de rejeição do pedido de revisão de atos tributários, bem como a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação de IRC, considera que o meio processual próprio é a impugnação judicial ou a arbitragem tributária, e não a ação administrativa.
89. Em abono das suas teses, quer a Requerida, quer a Requerente, invocam diversas posições doutrinárias e jurisprudenciais, pelo que compete ao Tribunal arbitral apreciar e decidir.
90. Uma das questões mais recorrentes e mais litigadas na arbitragem tributária é a de saber se os tribunais arbitrais constituído sob a égide do CAAD têm competência para apreciar a legalidade de um ato de liquidação quando o meio administrativo que o antecedeu (reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º da LGT) foi indeferido por razões puramente formais, isto é, por exemplo, intempestividade, ilegitimidade, incompetência do órgão, sem que a AT tenha entrado na apreciação do mérito, isto é, sem que se tenha pronunciado sobre a legalidade substantiva do ato de liquidação.
91. A AT tende a sustentar, nestes casos, uma exceção de incompetência material do tribunal arbitral (ou de inidoneidade do meio processual), argumentando que, não tendo o procedimento administrativo apreciado o mérito da pretensão, o objeto do processo arbitral haveria de restringir-se à legalidade formal da própria decisão de indeferimento, não podendo o Tribunal arbitral "substituir-se" à AT na apreciação de uma questão que esta nunca chegou a analisar. Os sujeitos passivos, pelo contrário, invocam a construção jurisprudencial do duplo objeto - objeto imediato e objeto mediato - para sustentar que o Tribunal arbitral pode e deve conhecer da legalidade do ato de liquidação, ainda que a AT não o tenha feito.

92. A arbitragem tributária foi criada pelo Governo através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), emitido ao abrigo da autorização legislativa que lhe foi concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.
93. O n.º 4 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010 estabeleceu que o âmbito da autorização prevista neste artigo compreende, nomeadamente, as seguintes matérias: *“a) A delimitação do objecto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária;”*
94. A autorização legislativa era indispensável para o Governo legislar validamente sobre esta matéria, uma vez que se está perante matéria atinente às garantias dos contribuintes, inserida na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, nos termos dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, e, por isso, o Governo não tem competência legislativa própria, como decorre dos artigos 198.º, n.º 1, alíneas a) e b), da CRP.
95. Aquando da utilização da autorização legislativa, o Governo estabeleceu no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT que *“a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”*.
96. No artigo 4.º do RJAT estabeleceu-se, na redação inicial, que *“a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça”*, norma esta ao abrigo da qual foi emitida a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
97. É verdade que a jurisprudência arbitral, confirmada e por vezes reforçada pelos Tribunais superiores (Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Central Administrativo Sul), tem

vindo a consolidar um conjunto de limitações que operam como verdadeiras exceções dilatórias de incompetência material absoluta, de conhecimento oficioso e prioritário relativamente ao mérito da causa.

98. Quando o objeto do PPA seja um ato de indeferimento de reclamação graciosa, de recurso hierárquico ou de pedido de revisão oficiosa, a jurisprudência distingue consoante esse ato de segundo grau tenha, ou não, comportado a reapreciação da legalidade do ato tributário subjacente. Sendo esse o caso, o que sucede na generalidade dos indeferimentos de reclamações graciosas e de recursos hierárquicos, a competência arbitral mantém-se, incidindo o julgamento, na prática, sobre a legalidade do ato primário de liquidação.
99. Quando o ato de segundo grau não envolva, de facto, a apreciação da legalidade de um ato de liquidação (por exemplo, tratando-se de decisões sobre reconhecimento de benefícios fiscais ou de isenções dependentes de ato administrativo autónomo, "destacável" do procedimento de liquidação), os tribunais arbitrais têm-se declarado materialmente incompetentes, por entenderem que tais atos escapam ao elenco taxativo do artigo 2.º do RJAT.
100. A construção dogmática do "duplo objeto" foi desenvolvida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) a propósito da impugnação judicial de atos de indeferimento de reclamações graciosas. Segundo esta linha jurisprudencial, firmada de forma reiterada e uniforme desde, pelo menos, 2011 (entre outros, os acórdãos do STA, proferido no processo n.º 0723/11, de 16 de novembro de 2011, processo n.º 01138/12, de 11 de setembro de 2013, processo n.º 01942/13, e de 18 de junho de 2014), a impugnação judicial deduzida contra o indeferimento de uma reclamação graciosa tem por objeto imediato a própria decisão administrativa de indeferimento, mas por objeto mediato os vícios imputados ao ato de liquidação subjacente.
101. Consequentemente, quando o indeferimento da reclamação se funda numa questão meramente formal ou procedimental, sem entrar na apreciação do mérito, o tribunal não fica impedido de conhecer dos vícios de ilegalidade imputados ao próprio ato tributário,

competindo-lhe apreciar tanto a legalidade do indeferimento como, subindo ao objeto mediato, a legalidade da liquidação.

102. Esta jurisprudência assenta em três ideias fundamentais:

- O meio gracioso prévio (reclamação graciosa ou pedido de revisão) não delimita nem esgota o objeto do litígio; funciona antes como pressuposto processual de acesso à via contenciosa, e não como filtro que condicione o âmbito de cognição do Tribunal ao que foi efetivamente apreciado em sede administrativa;
- O verdadeiro objeto da tutela jurisdicional (ou arbitral) tributária é a legalidade do ato de liquidação, e não a correção da decisão administrativa enquanto ato autónomo considerado em si mesmo;
- Entendimento diverso equivaleria a permitir que a AT, através de um simples indeferimento liminar ou formal, escapasse ao controlo jurisdicional da legalidade da liquidação, o que constituiria uma denegação prática da tutela jurisdicional efetiva consagrada na norma do n.º 4 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

103. O processo arbitral tributário foi concebido pelo legislador como meio processual alternativo à impugnação judicial (e não à ação administrativa), destinando-se a proporcionar aos contribuintes uma via de resolução de litígios com idêntica finalidade e amplitude de cognição. Sendo esse o desígnio do RJAT, a jurisprudência arbitral maioritária e, mais relevante ainda, a jurisprudência do próprio STA quando chamado a uniformizar decisões arbitrais contraditórias, tem entendido que a construção do objeto imediato/objeto mediato é inteiramente transponível para o pedido de pronúncia arbitral.

104. Assim, quando o PPA é deduzido contra o indeferimento (expresso ou tácito) de uma reclamação graciosa ou de um pedido de revisão oficiosa deduzido ao abrigo do artigo 78.º da LGT, o tribunal arbitral:

- conhece, em primeiro lugar, da legalidade da decisão de indeferimento enquanto objeto imediato do pedido; e

- não fica impedido de conhecer, subsequentemente, da legalidade do ato de liquidação enquanto objeto mediato, ainda que a AT não tenha apreciado o mérito da causa no procedimento gracioso, precisamente porque é essa apreciação da legalidade da liquidação, e não a confirmação ou correção da postura formal da AT, que constitui a verdadeira pretensão e a verdadeira competência material fixada pela norma do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

105. É pacífico na jurisprudência do STA que o indeferimento, expresso ou tácito, de um pedido de revisão oficiosa é sempre suscetível de impugnação contenciosa e, por extensão, de PPA), desde que se mostrem verificados os pressupostos de admissibilidade da própria revisão oficiosa, isto é, a tempestividade do pedido dentro do prazo de quatro anos previsto na norma do n.º 1 do artigo 78.º da LGT e a invocação de fundamento idóneo, isto é, erro, ainda que não exclusivamente imputável aos serviços, consoante as diversas leituras jurisprudenciais que o preceito tem suscitado.
106. Não apreciando a AT o mérito e limitando-se a rejeitar liminarmente o pedido com fundamento formal, cabe ao Tribunal arbitral apreciar, antes de mais, se aqueles pressupostos de acesso à revisão se encontravam preenchidos, e encontrando-se, nada obsta a que o Tribunal Arbitral, depois, conheça da legalidade substantiva da liquidação.
107. Esta solução, hoje sustentada por jurisprudência do STA reiterada e uniforme, não é, todavia, isenta de exigência técnica. Importa sempre verificar se o fundamento formal do indeferimento gracioso não contende, ele próprio, com a tempestividade ou com os pressupostos substantivos de acesso à via contenciosa quanto à própria liquidação, sob pena de subsistir uma exceção autónoma, maxime, caducidade do direito de ação, que, essa sim, poderá impedir o conhecimento do mérito, não por incompetência do CAAD, mas por falta de um pressuposto processual da ação relativamente ao objeto mediato.
108. Ainda a este propósito, isto é, no sentido de que para apreciação da matéria controvertida é adequado e idóneo o presente pedido de pronúncia arbitral, importa ter em consideração

o acolhimento na jurisprudência firmada nos Acórdãos dos Tribunais Tributários Superiores a seguir indicados:

- Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0129/18.9BEAVR, de 13.01.2021, que no ponto II do sumário se diz que: “[a] *impugnação judicial é o meio processual adequado quando se pretende discutir a legalidade da liquidação, ainda que seja interposta na sequência do indeferimento do meio gracioso e independentemente do(s) seu(s) fundamento(s) (formais ou de mérito)*”;
- Acórdão do STA, proferido n.º 0848/14.9BEAVR, de 02.02.2022, em cujo sumário se diz que: “[o] *meio processual tributário de impugnação judicial é de acionar em todas as situações onde se visem atos relativos a questões tributárias que impliquem, contendam com a apreciação (de qualquer ilegalidade) do ato de liquidação, ainda que, no mesmo processo se tenham de versar e dirimir questões relacionadas, em exclusivo, com um procedimento de cariz administrativo, quando este tenha tido, previamente, lugar; por contraposição, o meio processual da ação administrativa só pode ser utilizado, quando as questões tributárias levantadas (no procedimento administrativo e no tribunal) não impliquem apreciar-se da legalidade do ato de liquidação*”;
- Acórdão do STA, proferido n.º 0279/19.4BEVIS, 10.03.2021, que nos pontos I e II do sumário se diz que: “I. *O meio processual adequado, para rejeição/indeferimento de processos/procedimentos administrativos (v.g., reclamação graciosa) e, concomitantemente, verem analisados os vícios colados ao ato de liquidação (de impostos, taxas....) em causa, é, unicamente, o processo de impugnação judicial, com as condições e trâmites, positivados nos artigos (arts.) 99.º a 133.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). II. O meio processual da ação administrativa só pode ser utilizado, quando as questões tributárias levantadas (no procedimento administrativo e no tribunal) não impliquem apreciar-se da legalidade do ato de liquidação*”.

109. A Requerida invoca, outrossim, a incompetência material do Tribunal arbitral em matéria de execução fiscal, e fundamenta este seu entendimento na circunstância de a Requerente invocar, em razão da declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRC, a extinção dos processos de execução fiscal.
110. E a Requerida diz que, ainda que seja dada razão à Requerente quanto à ilegalidade dos atos de liquidação, o Tribunal Arbitral sempre será materialmente incompetente para se debruçar sobre questões em matéria de execuções fiscais, ou da própria execução da decisão arbitral, que sempre caberá à exclusiva esfera da AT.
111. A Requerida invoca a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e invoca a jurisprudência arbitral firmada no processo de arbitragem tributária n.º 378/2014-T, considera que esta incompetência do Tribunal consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do artigo 576.º, n.º 1 e n.º 2, e artigo 577.º, n.º 1, al. a), do CPC, ex vi dos artigos 2.º, n.º 2, e 29.º do RJAT, a qual dá lugar à absolvição da Requerida da instância, nos termos do artigo 278.º, n.º 1, do CPC, ex vi dos artigos 2.º n.º 2 e 29.º do RJAT.
112. A Requerente discorda deste entendimento da Requerida.
113. Em relação a esta matéria da execução fiscal não assiste qualquer razão à Requerida, porquanto, a correta hermenêutica do pedido de pronúncia arbitral conduz à conclusão de que a Requerente apenas pede a extinção dos processos de execução fiscal como consequência ou efeito direto da declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRC, referentes aos períodos de tributação dos anos de 2014, 2015 e 2016.
114. Acresce que o artigo 100.º da LGT prescreve que “[a] administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.

115. Ora, em caso de anulação de atos de liquidação, a plena reconstituição da legalidade da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade implica a anulação dos processos de execução fiscal que tenham sido instaurados com vista à cobrança coerciva das liquidações de imposto que tenham sido alvo de uma decisão de anulação.
116. E, a verdade, é que o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre esta matéria relativa às execuções fiscais, mas só e apenas sobre o objeto mediato do pedido, despacho de rejeição do pedido de revisão oficiosa, e sobre o objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral, a ilegalidade dos atos de liquidação de IRC impugnados.
117. Em face de todo o exposto, importa concluir que não assiste qualquer razão à Requerida em matéria de incompetência material do Tribunal Arbitral, pelo que se consideram improcedentes as exceções dilatórias de incompetência material invocadas pela Requerida.
118. Nesta medida, o Tribunal declara improcedentes as exceções invocadas pela Requerida.

IV. SANEAMENTO

119. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.
120. O PPA é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
121. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).
122. O processo não enferma de nulidades, e analisadas que estão as exceções suscitadas pela Requerida, passa-se à apreciação e decisão do mérito da causa.

V. FUNDAMENTAÇÃO

V.1. MATÉRIA DE FACTO

V.1.1. Factos provados

123. Em relação à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, nos termos do n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar os factos considerados provados e os não provados.
124. O tribunal considera provados e relevantes para a decisão arbitral os factos seguintes:
- 124.1 A Requerente é uma sociedade comercial que tem por objeto social a transformação, exportação e importação de mármore e granitos - cfr. Doc. 2 junto ao PPA.
- 124.2 Em 2018, ao abrigo das Ordens de Serviços n.ºs OI2018...-IRC 2014, OI2018...-IRC 2015, OI2018...-IRC 2016, a AT realizou procedimentos de inspeção tributária com âmbito em relação ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, e extensão aos períodos de tributação dos anos de 2014, 2015 e 2016.
- 124.3 Em resultado das ações de inspeção tributária foram efetuadas correções à matéria coletável aos períodos de tributação dos anos de 2014, 2015 e 2016, e, em consequência, foram realizadas as liquidações adicionais de IRC seguintes:
- Liquidação adicional de IRC (2014) n.º 2018..., no montante de € 43.428,50;
 - Liquidação adicional de IRC (2015) n.º 2018 ..., no montante de € 42.740,95;
 - Liquidação adicional de IRC (2016) n.º 2018..., no montante de € 76.778,34.
- 124.4 As liquidações adicionais de IRC não foram pagas no prazo de pagamento voluntário, e para efeitos de cobrança coerciva, a AT procedeu à instauração dos processos de execução fiscal n.ºs ..2018..., ...2018...e ...2018..., os quais se encontram suspensos, em virtude de a Requerente ter procedido à prestação/constituição de garantia nos termos da lei.
- 124.5 Em relação aos anos de 2014, 2015 e 2016, a AT também realizou procedimentos de inspeção tributária em sede de IVA e, em virtude da desconsideração de faturas emitidas à Requerente, procedeu à correção do imposto apurado pelo sujeito passivo e, em consequência, realizou liquidações adicionais de IVA.

- 124.6 As liquidações adicionais de IRC e de IVA foram impugnadas com fundamento em ilegalidade, as primeiras através do processo de impugnação judicial n.º 3/19.1BEBJA, e as segundas através do processo de impugnação judicial n.º 4/19.0BEBJA.
- 124.7 Estes processos judiciais correram termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja - cfr. Docs. 4 e 5 junto ao PPA.
- 124.8 Por sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, ambas as impugnações judiciais foram julgadas improcedentes, tendo a ora Requerente apenas interpôsto recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo Sul no processo de impugnação judicial n.º 4/19.0BEBJA.
- 124.9 Por Acórdão de 24 de outubro de 2024, o Tribunal Central Administrativo Sul, deliberou conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogar a sentença recorrida, julgar a impugnação procedente e anular as liquidações adicionais de IVA impugnadas - cfr. Doc. 3 junto ao PPA.
- 124.10 Em 22.05.2025, por via postal - registo n.º RL...PT - a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa dos atos tributários de liquidação adicional de IRC, no valor total de € 162.947,79, deduzido ao abrigo da norma do artigo 78.º da LGT.
- 124.11 O pedido de revisão oficiosa foi liminarmente rejeitado, com fundamento em intempestividade, por despacho de 04.11.2025 do Diretor de Finanças de Évora, notificado à Requerente através do ofício n.º ..., de 05.11.2025, da Direção de Finanças de Évora - cfr- Doc. 1 junto ao PPA;
- 124.12 O PPA foi apresentado em 5 de fevereiro de 2026.

V.1.2. Motivação - Factos provados e não provados

125. Os factos provados baseiam-se nos documentos apresentados pelas Partes e juntos ao processo arbitral, não existindo, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados.

V.2. MATÉRIA DE DIREITO

126. Em ordem a decidir sobre a matéria controvertida nos presentes autos de arbitragem tributária, importa elencar e escarpelizar o direito aplicável, sendo que a questão a decidir consiste em determinar se existe fundamento, de direito e de facto, para a Requerente deduzir, ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, pedido de revisão oficiosa, em ordem a obter a anulação dos atos de liquidação adicional de IRC, referentes aos períodos de tributação dos anos de 2014, 2015, 2016,
127. Os atos de liquidação de IRC em causa resultaram de correções à matéria coletável de IRC, em virtude da desconsideração de faturas emitidas à Requerente relativas à aquisição de mercadorias efetuadas às sociedades B..., SA. e C..., Ld.^a.
128. A AT considerou que as empresas fornecedoras de bens não tinham estrutura adequada para o exercício de atividade económica que lhe permitisse realizar as operações inscritas nas faturas, pelo que tais operações consubstanciariam operações simuladas ou fictícias.
129. Em consequência, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 19.º do Código do IVA, a AT anulou a dedução do IVA e, nos termos dos artigos 23.º do Código do IRC, não considerou como gastos os valores referentes às operações tituladas pelas faturas desconsideradas, porquanto, entendeu que estavam em causa operações tituladas por faturas falsas.
130. A norma do n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA estabelece que não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da faturado. Já norma do n.º 4 do artigo 19.º do Código do IVA prescreve que *“[n]ão pode igualmente deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou*

prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada”.

131. É este o enquadramento legal que justificou e fundamentou a desconsideração das faturas e as correções técnicas efetuadas pela AT em sede de IRC e de IVA e que motivaram nestas cédulas de tributação as respetivas liquidações adicionais relativas aos períodos de tributação dos anos de 2014, 2015 e 2016.
132. As impugnações judiciais deduzidas para sindicar a ilegalidade dos atos de liquidação de IRC e de IVA (3/19.1BEBJA e 4/19.0BEBJA), correram seus termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, e foram ambas consideradas improcedentes.
133. A Requerente, em relação ao processo de impugnação n.º 4/19.0BEBJA deduziu recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo e, por Acórdão de 24 de outubro de 2024, obteve uma decisão favorável, da qual resultou a procedência da Impugnação judicial e a anulação dos atos de liquidação de IVA, referentes aos anos de 2014, 2015 e 2016.
134. O Tribunal Central Administrativo considerou que:
- a) Quando a Administração Tributária desconsidera facturas que reputa de falsas, aplicam-se as regras do ónus da prova do artigo 74.º da LGT, competindo à Administração fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, de que existem indícios sérios de que a operação constante da factura não corresponde à realidade. Feita esta prova, passa a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade da transacção.
 - b) No que concerne à prova que compete à Administração, o que é imprescindível é que aquela a faça de factos suficientes indiciadores a que o Tribunal possa concluir, “em virtude de leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência”, pela elevada probabilidade (ou até certeza) de que o negócio declarado por aquelas partes não corresponde à realidade materializada naquela factura”.

- c) Nesta tarefa, poderá a Administração Tributária lançar mão de elementos obtidos com recurso à fiscalização cruzada, junto de outros contribuintes, para obter os referidos indícios, pelo que tais indicadores de falsidade das facturas não têm necessariamente que advir de elementos do próprio contribuinte fiscalizado.
- d) Se a AT se limita unicamente a recolher indícios atinentes ao s.p. emitentes, praticamente centrados na constatada falta de adequada estrutura empresarial para a actividade declarada, mas nada refere quanto ao s.p. utilizador nem à relação concreta deste com os emitentes (à excepção da falta de documentos de transporte, contextualmente justificada), não está suficientemente suportado o juízo conclusivo quanto à falsidade das facturas, nem observado o ónus probatório que incumbe à AT, nos termos do art.º 74.º da LGT.
- e) A partir daqui, o utilizador ou destinatário da factura (no caso, a ora recorrente) nada mais tem de demonstrar, ficando comprometida a legalidade da correcção nos termos do n.º 3 do art.º 19.º do CIVA, por erro nos pressupostos.
- f) Acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgar a impugnação procedente e anular as liquidações adicionais de IVA impugnadas.

133. Em face deste quadro de decisão, a Requerente entendeu estar perante uma situação de erro imputável aos serviços da AT e deduziu, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, o pedido de revisão oficiosa a solicitar a anulação dos atos de liquidação adicionais de IRC, referentes aos períodos de tributação dos anos de 2014, 2015 e 2016, visto que estes assentam exatamente na mesma factualidade que motivou a desconsideração das faturas e as liquidações adicionais de IVA.

134. O artigo 78.º da LGT tem a estrutura seguinte:

“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.

2. (Revogado)

3. *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.*

4. *O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.*

5. *Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.*

6. *A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.*

7. *Interrompe o prazo da revisão oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.”*

135. O artigo 78.º da LGT consagra o regime da revisão dos atos tributários, prevendo duas vias distintas ao dispor do contribuinte, com pressupostos e prazos diferenciados:

- Uma revisão a pedido do sujeito passivo, deduzida no prazo da reclamação administrativa (atualmente 120 dias, nos termos do artigo 70.º do CPPT), que pode ter por fundamento qualquer ilegalidade (artigo 78.º, n.º 1, 1.ª parte, da LGT);

- Uma revisão oficiosa, que pode ser desencadeada por iniciativa da própria AT ou, subsidiariamente, a pedido do contribuinte, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo, se o tributo ainda não tiver sido pago, mas apenas com fundamento em "erro imputável aos serviços" (artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte, e n.º 7, da LGT).

136. A AT, por sua iniciativa, pode proceder à revisão oficiosa do ato tributário no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo, não tendo o tributo sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.
137. Por sua vez, também o contribuinte pode, dentro do mesmo prazo, requerer essa mesma revisão, desde que invoque fundamento em erro imputável aos serviços. Este entendimento resulta, além de jurisprudência dispersa e reiterada (Acórdãos do STA, processo n.º 0319/05, de 11.05.2005, processo n.º 01009/10; de 22.03.2011, processo n.º 0407/15; de 04.05.2016, processo n.º 0870/15; de 08.09.2021, processo n.º 02031/16.8BEBRG; de 07.04.2022, processo n.º 0174/19.7BEPDL, de 08.06.2022), de um acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, processo n.º 793/14, de 3 de junho de 2015, que sedimentou esta orientação enquanto jurisprudência consolidada do tribunal).
138. Esta possibilidade decorre ainda dos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade a que a Administração está vinculada (cfr. artigo 266.º, n.º 2, da CRP, e artigo 55.º da LGT), dos quais resulta que a AT não deve exigir dos contribuintes imposto além do que resulta da lei, ainda que o vício do ato já não possa ser arguido pelas vias comuns da reclamação graciosa ou da impugnação judicial, por decurso dos respetivos prazos.
139. O conceito de "*erro imputável aos serviços*" é o pressuposto material central da revisão oficiosa e tem sido objeto de intensa densificação jurisprudencial, quer pelo STA, quer, mais recentemente, pelos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD.
140. A este propósito, importa elencar alguns arestos dos STA:

- Acórdão do STA, processo n.º 01007/11, de 14.03.2012, em cujo sumário se fixou que: *“I. A revisão do acto tributário por iniciativa da administração tributária pode ser efectuada 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 o tributo não ter sido pago, a todo o tempo), ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado. II. E o “erro imputável aos serviços” a que alude o artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afectada pelo erro”.*
- Acórdão do STA, processo n.º 0407/15, de 04.05.2016, em cujo sumário se disse que: *“(…). II. É hoje jurisprudência consolidada que, podendo a AT, 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, com fundamento em erro imputável aos serviços (art. 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento. III. 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 correção do lucro tributável declarado e à liquidação adicional do imposto”.*
- Acórdão do STA, processo n.º 087/22.5BEAVR, de 09.11.2022, em cujo sumário se disse que: *“I. Mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a Administração Tributária tem o dever de revogar actos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no art. 78.º da L.G.T. II. O dever de a Administração efectuar a revisão de actos tributários, quando detectar uma situação de cobrança ilegal de tributos, existe em relação a todos os tributos,*

pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), impõem que sejam oficiosamente corrigidos, dentro dos limites temporais fixados no art. 78.º da L.G.T., os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de quantias de tributos que não são devidas à face da lei. III. A revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços deve ser efectuada pela Administração tributária por sua própria iniciativa, mas, como se conclui do n.º 7 do art. 78.º da L.G.T., o contribuinte pode pedir que seja cumprido esse dever, dentro dos limites temporais em que Administração tributária o pode exercer. IV. O indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão, mesmo nos casos em que não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa, mas dentro dos limites temporais em que a Administração tributária pode rever o acto com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte [art.º 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT].(...)”.

141. Em relação à situação *sub judice*, fica claro que perante o Acórdão do TCA, proferido no processo n.º 4/19.0BEBJA, de 24 de outubro de 2024, é absolutamente admissível que a Requerente tenha fundamentado o pedido de revisão com base em erro imputável aos serviços, porquanto a AT fez uma errada identificação dos factos e não realizou a prova cujo ónus lhe competia.
142. Portanto, se as facturas desconsideradas pela AT foram consideradas válidas pelo TCA para efeitos de IVA, por maioria de razão, visto que estão em causa as mesmas facturas, as facturas também têm de ser consideradas válidas para imputação de gastos em sede de IRC.
143. Acresce que, para efeitos de IVA, os requisitos que as faturas têm de observar são mais rígidos ou rigorosos que os requisitos que são exigíveis para efeitos de IRC, tal como decorre do Acórdão do TCA Sul, proferido no processo n.º 1954/05.6BELSB, de 24.06.2021, em que se fixou jurisprudência no sentido de que: “I. Em sede de IRC, o

documento comprovativo e justificativo dos custos para efeitos do disposto nos arts. 23.º, n.º 1, e 42.º, n.º 1, alínea g), do CIRC, não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as faturas em sede de IVA, sendo que em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova; (...)”.

144. A este propósito, importa ter, ainda, em consideração outros arestos dos Tribunais Tributários superiores:

- Acórdão do TCA Sul, processo n.º 24/21.4BELRS, de 20.03.2025, em cujo sumário se diz que: “(...). II. Em sede de IRC, o documento n.º 1, e 23.º-A, n.º 1, alínea b), do CIRC não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as faturas em sede de IVA (art.º 36.º CIVA); (...)”.
- Acórdão do TCA Sul, processo n.º 556/11.2BESNT, de 30.03.2023, em cujo sumário se diz que: “I. A contabilidade dos sujeitos passivos, desde que se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, goza da presunção de veracidade. II. Com efeito, nos termos do artigo 75/1 da Lei Geral Tributária (LGT), o contribuinte beneficia da presunção de veracidade das suas declarações fiscais e dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal. III. Tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira suportado as correções efetuadas ao Impugnante e ora Recorrente unicamente nas omissões declarativas e na deficiente estrutura empresarial do emitente das faturas, sem que tenha recolhido um único indício concreto relacionado com a atividade da ora Recorrente, não cumpre o ónus probatório que lhe incumbe na recolha de indícios sérios e suficientes de que as operações subjacentes às faturas não são reais”.
- Acórdão do TCA Sul, processo n.º 892/20.7BELRA, de 04.04.2024, em cujo sumário se diz que: “I. É sobre a AT que recai o ónus da prova da existência

de indícios sérios, objetivos e credíveis que impliquem uma probabilidade elevada de que as operações tituladas pelas faturas não correspondem a operações reais. II. Em sede de IVA deve, também, prevalecer o princípio da substância sobre a forma, o que significa que provada que esteja a veracidade das operações titulas pelas faturas, deverá ser possível ao sujeito passivo deduzir o IVA das mesmas constantes, ainda que as faturas não contenham a totalidade dos elementos constantes do art. 36º, nº 5 do CIVA. III. O ónus da prova da veracidade dessas operações recai sobre o sujeito passivo. IV. Com a reforma do Código do IRC, foram densificados os elementos mínimos que devem constar dos elementos de suporte dos gastos, para efeitos do art.º 23.º do CIRC. V. No entanto, a falta de indicação, numa fatura contabilizada pelo sujeito passivo, de todos os elementos constantes do n.º 4 do art.º 23.º do CIRC, não afasta, por si só, a dedutibilidade das mesmas, podem as lacunas ser supridas por quaisquer meios de prova em Direito admitidos”.

145. O conceito de erro imputável aos serviços deve também ser compreendido no quadro mais amplo da responsabilidade da Administração Pública. A Administração Tributária exerce poderes públicos que podem produzir efeitos significativos na esfera jurídica e patrimonial dos contribuintes. Por essa razão, a sua atuação deve respeitar rigorosamente o ordenamento jurídico, de modo a garantir a proteção dos contribuintes perante atuações administrativas ilegais.
146. Considerando que a unidade do sistema jurídico, *in casu*, o ordenamento jurídico tributário, não deve ser apenas um conceito abstrato, mas sim um fundamento prático de outras exigências normativas, em especial da segurança, da igualdade e da justiça, mal se compreenderia que as mesmas facturas fossem consideradas válidas por um Tribunal Tributário superior para efeitos de IVA e que a AT as pudesse desconsiderar para efeitos de um imposto menos exigente em matérias de requisitos legais quanto ao formalismo das facturas que titulam operações comerciais.

147. Os princípios da legalidade, da proteção ou da confiança, da imparcialidade, da boa-fé e da justiça material impõem que a AT atribua aos documentos fiscalmente relevantes o mesmo valor factual e jurídico, independentemente da cédula de tributação que esteja em causa, *in casu*, em sede de IVA e de IRC e, por outro lado, não permitem que a AT, ao arrepio da lei, se refugie em aspetos de natureza estritamente formal para obstar à revisão do ato tributário ilegal.
148. As faturas que foram desconsideradas pela AT para efeitos de IRC são exatamente as mesmas facturas que o TCA Sul considerou válidas para efeitos de IVA, pelo que se impõe não acolher tal incongruência lógico-factual, e concluir que se as facturas são idóneas e legais para efeitos de dedução de IVA também têm de ser consideradas idóneas e legais para a imputação de gastos, porquanto, tais faturas titulam operações reais, visto que não foi provada a sua inveracidade.
149. Em face das razões expostas, impõe-se concluir que, à luz da norma do n.º 1, 2.ª parte, do artigo 78.º da LGT, o pedido de revisão dos atos tributários de liquidação de IRC apresentado pela Requerente, e fundado em erro imputável aos serviços, é tempestivo, ao contrário do que foi defendido na informação que serve de fundamentação do despacho de 04.11.2025, do Diretor de Finanças de Évora, sendo este, consequentemente, ilegal, pelo que não pode persistir na ordem jurídica.
150. Outrossim, impõe-se concluir que, nas ações de inspeção tributária, a AT não efetuou a correta identificação e apuramento de todos os factos em ordem a realizar o ónus probatório a que estava adstrita e, em face dessa atuação desadequada, realizou correções técnicas à matéria coletável de IRC dos períodos de tributação dos anos de 2014, 2015 e 2016, que se revelaram ilegais, bem como são ilegais os subsequentes atos de liquidação de IRC supra identificados.
151. Em face das conclusões explanadas, atenta a sua ilegalidade, o despacho de 04.11.2025 do Diretor de Finanças de Évora que rejeitou o pedido de revisão tem de ser revogado, bem como têm de ser anulados os atos de liquidação de IRC, no valor de € 162.947,79, relativos aos períodos de tributação dos anos de 2014, 2015 e 2016, o que se determina.

152. Por último, há que realçar que uma decisão favorável ao contribuinte não se esgota na anulação dos atos de liquidação. A AT fica obrigada a reconstituir plenamente a situação que existiria se a ilegalidade não tivesse sido praticada, sendo que na presente situação não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, na medida em que a Requerente não procedeu ao pagamento do imposto liquidado pela AT. A reconstituição da legalidade, nos termos do artigo 100.º da LGT, impõe uma atuação da AT adequada à concreta situação tributária da Requerente conexas com a matéria controvertida nos presentes autos de Arbitragem Tributária.

VI. DECISÃO

Nestes termos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e consequentemente:

- a) Anular o despacho de 04.11.2025 do Diretor de Finanças de Évora, proferido ao abrigo de delegação de competências, que rejeitou o pedido de revisão dos atos de liquidação adicional de IRC, dos anos de 2014, 2015 e 2016, apresentado pela Requerente em 22.05.2025;**
- b) Determinar a anulação dos atos de liquidação adicional de IRC n.ºs 2018..., 2018 ... e 2018 ..., no valor total de € 162.947,79, relativos aos períodos de tributação dos anos de 2014, 2015 e 2016, com os subsequentes efeitos legais;**
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais, em razão do decaimento.**

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **162.947,79** (cento e sessenta e dois mil, novecentos e quarenta e sete euros e setenta e nove cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

VIII. CUSTAS

O valor das custas é fixado em € **3.672,00** (três mil, seiscentos e setenta e dois euros), ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de outubro de 2026

Os Árbitros,

Rita Correia da Cunha

Jesuíno Alcântara Martins

Augusto Vieira