

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 79/2023-T**

**Tema: IRC. Tempestividade do pedido de revisão oficiosa – artigo 78.º da LGT.**

## SUMÁRIO

**O erro nos valores incluídos na Declaração Modelo 22 do IRC (sem qualquer relação com orientações genéricas ou atuação da AT) é atribuível a comportamento negligente do sujeito passivo, não se enquadrando no conceito de “erro imputável aos serviços” para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT.**

## DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (Presidente), Dra. Catarina Gonçalves e Dra. Susana Cristina Nascimento das Mercês de Carvalho (Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

### I – RELATÓRIO

**A... LDA**, contribuinte n.º..., com sede na ..., n.º ..., ...-... Funchal (“**Requerente**”), veio, em 10-02-2023, nos termos e para efeitos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”) contra a decisão de indeferimento de pedido de revisão oficiosa proferida em 07-11-2022 no procedimento com o n.º ...2021..., e a liquidação de IRC n.º 2018..., de 30-05-2018, relativa ao ano de 2017, objeto do referido pedido de revisão oficiosa (“**Liquidação Contestada**”), peticionando a respetiva declaração de ilegalidade e anulação, o reembolso do montante

---

indevidamente liquidado à Requerente e por aquela pago, no total de € 113.977,12, acrescido dos devidos juros indemnizatórios.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (“**Requerida**” ou “**AT**”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 10-02-2023.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do respetivo prazo. Em 30-03-2023, as Partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 18-04-2023.

Em 17-05-2023, a Requerida apresentou a sua Resposta e juntou o processo administrativo.

Após notificar a Requerente para, querendo, apresentar requerimento relativamente à exceção invocada pela Requerida na Resposta, e para indicar sobre que factos incidiria a inquirição da testemunha por si arrolada, e após a Requerente ter procedido em conformidade, o Tribunal Arbitral, por despacho de 29-05-2023, determinou o seguinte: (i) dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por desnecessária; (ii) notificação das Partes para, querendo, apresentarem alegações escritas no prazo simultâneo de 10 dias. As Partes reiteraram as suas posições.

## **II – SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral é competente e encontra-se regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, e encontram-se regularmente representadas (Cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

---

O processo não enferma de nulidades. A Requerida invocou, como exceção perentória, a caducidade do direito de ação (impugnação arbitral), por intempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado contra a Liquidação Contestada, cuja procedência pode implicar o não conhecimento de mérito da causa, pelo que se impõe dela conhecer de imediato.

Para o efeito, consideram-se relevantes e provados os seguintes factos:

- a. Em 30-05-2018, a Requerente procedeu à entrega da Declaração Modelo 22 do IRC referente ao período de tributação de 2017, na qual apurou um lucro tributável de € 675.213,86 e imposto a pagar no valor de € 86.791,76. – facto não controvertido, artigo 10.º da Resposta da Requerida, e Documento 35 junto à reclamação graciosa junta ao PPA, cujo teor se considera integralmente reproduzido.
- b. A Requerente não preencheu o campo 772 da declaração Modelo 22 do IRC ante referida, não tendo adotado o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na transmissão de vários imóveis, ao abrigo do artigo 64.º do Código do IRC. – facto não controvertido, artigo 12.º da Resposta da Requerida, e Documento 35 junto à reclamação graciosa junta ao PPA, cujo teor se considera integralmente reproduzido.
- c. Com base na Declaração Modelo 22 do IRC apresentada pela Requerente, a AT emitiu, em 26-07-2018, a respetiva demonstração de liquidação de IRC n.º 2018..., no valor de € 87.138,24. – facto não controvertido, artigo 11.º da Resposta da Requerida, e Documento 1 junto ao PPA, cujo teor se considera integralmente reproduzido.
- d. A Requerente procedeu ao pagamento desta liquidação de IRC em 06-09-2018. – facto não controvertido, artigo 11.º da Resposta da Requerida, e artigo 2.º do PPA.
- e. Em 01-09-2021, a Requerente interpôs pedido de revisão oficiosa contra a Liquidação Contestada, (i) alegando que existe uma diferença de € 974.425,35 entre os valores constantes dos contratos de compra e venda dos bens imóveis em causa (alienados em 2017) e os valores patrimoniais tributários dos mesmos, e que essa diferença é

relevante nos termos do artigo 64.º do Código do IRC, e (ii) solicitando a anulação da Liquidação Contestada e a realização de nova liquidação. – facto não controvertido, artigos 13.º a 15.º da Resposta da Requerida, e Documento 2 junto ao PPA, cujo teor se considera integralmente reproduzido.

- f. Através do Ofício n.º 2022..., de 26-08-2022 (notificado em 31-08-2022, através de carta registada com aviso de receção n.º RF...PT), a Requerente foi notificada do projeto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que apresentou. – facto não controvertido, artigos 16.º e 17.º da Resposta da Requerida, e Documento 3 junto ao PPA, cujo teor se considera integralmente reproduzido.
- g. Após o exercício do direito de audição em 09-09-2022, o projeto de decisão foi convertido em definitivo, tendo a Requerente sido notificada através do Ofício registado sob o n.º RF...PT, de 07-11-2022. – facto não controvertido, artigo 18.º da Resposta da Requerida, e Documento 3 junto ao PPA, cujo teor se considera integralmente reproduzido.
- h. A Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos em 10-02-2023.

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado. A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada e não contestada.

### **III – DA CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO, POR INTEMPESTIVIDADE DO PEDIDO DE REVISÃO OFICIOSA**

Para efeitos de apreciar a verificação da exceção de caducidade do direito de ação (impugnação arbitral), não pode o Tribunal Arbitral deixar de apreciar a questão da tempestividade do pedido de revisão apresentado pela Requerente em 01-09-2021 contra a Liquidação Contestada (emitida em 30-05-2018). Note-se que a Liquidação Contestada foi emitida com base nos valores declarados pela Requerente na Modelo 22 do IRC do ano de 2017 (nos termos do artigo 90.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC), não havendo dúvida de que estamos perante uma autoliquidação de imposto.

A Requerente argumenta que o pedido de revisão apresentado em 01-09-2021 é tempestivo porquanto foi apresentado no prazo de quatro anos a contar da Liquidação Contestada, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, com fundamento em “erro imputável aos serviços”, ou no prazo de três anos a contar da Liquidação Contestada, nos termos do artigo 78.º, n.ºs 4 e 5, da LGT, com fundamento em injustiça grave ou notória.

Relativamente ao prazo de três anos previsto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, o mesmo começou a contar na data da Liquidação Contestada (30-05-2018) e terminou em 30-05-2021. Tendo a Requerente apresentado o pedido de revisão em 01-09-2021, não lhe é permitido invocar injustiça grave ou notória como fundamento da revisão da Liquidação Contestada ao abrigo do artigo 78.º, n.ºs 4 e 5, da LGT.

Resta ao Tribunal Arbitral analisar se o pedido de revisão oficiosa é tempestivo face ao disposto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT. Estabelece este preceito o seguinte:

*“A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada 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”.*

Relativamente a erros nas autoliquidações efetuadas até 30-03-2016 (*inclusive*), os mesmos eram considerados imputáveis aos serviços, sendo aplicável o prazo de quatro anos referido no artigo 78.º, n.º 1, da LGT. Esta imputação aos serviços de erros nas autoliquidações constava no n.º 2 do artigo 78.º da LGT (revogado pelo artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março), no qual se podia ler:

*“Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.”*

---

Este regime foi objeto do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03-02-2021, processo n.º 02683/14.5BELRS 0181/18, e do Acórdão do Tribunal Administrativo Sul de 24-02-2022, processo n.º 663/13.7BELRS, entre outros.

Após a revogação do n.º 2 do artigo 78.º da LGT (com efeitos a partir de 31-03-2016), os erros nas autoliquidações deixaram de ser considerados imputáveis aos serviços para efeitos de determinação do prazo para apresentação do pedido de revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT. O prazo de quatro anos referido nesta disposição passou a ser aplicável apenas quando o sujeito passivo alegue e prove que efetivamente ocorreu um erro nas autoliquidações de imposto que seja imputável aos serviços. Tal como referido na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 678/2021-T, a 06-10-2022, a “*revogação do n.º 2 do artigo 78.º da LGT simplesmente removeu a regra de inversão do ónus probatório de que beneficiavam os atos de autoliquidação, que passam, assim, a estar sujeitos às regras gerais (v. artigos 74.º, n.º 1 da LGT e 342.º, n.º 1 do Código Civil)*”. Também neste sentido, as Decisões Arbitral proferidas nos processos n.ºs 468/2019-T (27-02-2020); 88/2021-T (02-02-2021); 9/2021-T (13-09-2021).

De facto, é jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo que aos contribuintes assiste a faculdade de pedir a revisão oficiosa dos atos tributários de liquidação dentro do prazo em que a AT a poderia efetuar (i.e., quatro anos após a liquidação), ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, desde que com fundamento em “erro imputável aos serviços” (Cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 11-05-2005, processo n.º 319/05; de 22-03-2011, processo n.º 01009/10; de 08-09-2021, processo n.º 0870/15.8BEBRG; de 07-04-2022, processo n.º 02031/16.0BEBRG; de 08-06-2022, processo n.º 0174/19.7BEPDL).

No caso *sub judice*, o erro na autoliquidação de IRC do ano de 2017 efetuada pela Requerente não se presume imputável aos serviços nos termos do n.º 2 do artigo 78.º da LGT, já que esta disposição não se encontrava em vigor à data. Assim sendo, interessa apurar se o erro na referida autoliquidação deverá ser imputado aos serviços para efeitos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

A este propósito, observou Lopes de Sousa, “*sendo o contribuinte quem faz a autoliquidação, o que é normal é que os erros lhe sejam imputáveis a ele próprio, que a fez, e não à*

---

*administração tributária, que não a fez. Apenas se entrevê a possibilidade de erros na autoliquidação serem imputáveis à administração tributária nos casos em que esta procedeu a correção ou em que o contribuinte incorreu em erros, segundo instruções, gerais ou especiais, que aquela lhe forneceu” (v. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, Volume II, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa 2011, p. 412).*

Daqui se retira que o facto de a Declaração Modelo 22 do IRC ter sido apresentada pela Requerente não exclui a possibilidade de se considerar que o erro é imputável aos serviços. Desde logo, será imputável aos serviços o erro do sujeito passivo em autoliquidação quando atuou em sintonia com orientações da AT, gerais ou não, pois serão casos em que haverá nexo de causalidade entre a atuação da AT e o comportamento do sujeito passivo (Cf. Decisão Arbitral de 03-11-2022, processo n.º 317/2022-T).

Mesmo considerando que a ponderação adequada e sensata das exigências que se podem fazer aos contribuintes (à luz do princípio constitucional da legalidade, imposto à atuação da AT pelo n.º 2 do artigo 266.º da CRP, e do dever de descoberta da verdade material, estatuído no artigo 58.º da LGT) justifica que não seja necessário, para existir o dever de revogação de atos ilegais, que exista nexo de causalidade entre uma atuação da AT e o erro que afete a autoliquidação, sempre se deverá considerar que tal dever de revogação apenas se impõe quando o erro na autoliquidação não decorra de um comportamento negligente do contribuinte (Cf. Decisão Arbitral de 03-11-2022, processo n.º 317/2022-T).

No caso em apreço, o erro da autoliquidação que decorre de a Requerente não ter incluído no campo 772 o valor da totalidade das correções que aí deviam ser incluídas (por aplicação do artigo 64.º da LGT) deve-se exclusivamente a negligência da Requerente. Aliás, só passados mais de três anos é que a Requerente deu conta do erro e procurou uma via para proceder à respetiva correção.

O facto de a AT ter conhecimento do valor patrimonial tributário dos imóveis em causa (através de uma base de dados) não tem potencialidade para tornar o erro na autoliquidação imputável à AT. Até porque não cabe à AT substituir-se ao sujeito passivo e proceder a uma correção

---

extra-contabilística (ao abrigo do artigo 64.º do Código do IRC) à Declaração Modelo 22 do IRC apresentada pelo sujeito passivo.

Cumprе referir que, nos termos do artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, “*Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa (...) no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.*” A Requerente não apresentou reclamação graciosa (ou pedido de revisão oficiosa) no prazo de dois anos após a apresentação da Declaração Modelo 22 do IRC.

Por último, interessa salientar que o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 03428/15.8BEBRG, em 12-04-2023, a que a Requerente faz referência, versa sobre o conceito de “erro imputável aos serviços” (para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT) relativamente a liquidações emitidas oficiosamente pela AT ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, liquidações estas que têm na sua génese um comportamento omissivo por parte do sujeito passivo (a não entrega da Declaração Modelo 22 de IRC). O mesmo se diga dos Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 15-12-2021, processo n.º 2399/15.5BELSB, e de 23/03/2017, processo n.º 1349/10.0BELRS. *In casu*, estão em causa autoliquidações de IRC em que o sujeito passivo incluiu valores incorretos.

Do exposto conclui-se que (1) o erro na autoliquidação em apreço é exclusivamente imputável à Requerente, (2) o prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT não é aplicável no caso *sub judice*, (3) o pedido de revisão apresentado pela Requerente em 01-09-2021 é extemporâneo (porquanto não foi apresentado no prazo de reclamação graciosa previsto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT), e (4) verifica-se a caducidade do direito à ação (impugnação arbitral). No mesmo sentido, num caso em tudo semelhante, v. Decisão Arbitral de 03-11-2022, processo n.º 317/2022-T.

Em consequência, o Tribunal Arbitral julga procedente a exceção perentória de caducidade do direito à ação (impugnação arbitral) e absolve-se a Requerida do pedido, nos termos do n.º 3 do artigo 576.º do CPC, sem conhecer do mérito da causa, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões.



#### **IV - DECISÃO**

**Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:**

- a. Julgar procedente a exceção de caducidade do direito de ação (impugnação arbitral), por intempestividade do pedido de revisão oficiosa;**
- b. Absolver a Requerida do pedido;**
- c. Condenar a Requerente no pagamento das custas arbitrais.**

#### **V - VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € **113.977,12**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **VI - CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento, a cargo da Requerente em razão do decaimento.

Lisboa, 13 de outubro de 2023

Os Árbitros,

**(Rita Correia da Cunha)**

**(Catarina Gonçalves)**

**(Susana Cristina Nascimento das Mercês de Carvalho)**