

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 81/2023-T**

**Tema: Artigo 78.º n.º 1 da LGT — Erro Imputável aos Serviços.**

## SUMÁRIO:

Nas palavras do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09/11/2022, proferido no Processo 087/22.5BEAVR: *“Pontifica a respeito a jurisprudência firme deste tribunal segundo a qual, desde que o erro não seja imputável a conduta negligente do sujeito passivo, será imputável à Administração Tributária”*. A contrario sensu, sendo o erro em causa nos autos imputável a uma conduta claramente negligente da Requerente (em manifesta violação de deveres de diligência e cuidado), não existe erro imputável aos serviços que constitua fundamento válido para a interposição do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º n.º 1 da LGT.

## DECISÃO ARBITRAL

Os signatários Prof. Doutor Fernando Borges de Araújo (Presidente), Dr. Fernando Marques Simões (Vogal), e Dra. Elisabete Flora Louro Martins Cardoso (Vogal e Relatora) foram designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, o qual foi constituído em 24 de abril de 2023.

### I. RELATÓRIO

1. A..., Lda., pessoa coletiva com sede na Rua ..., n.º..., ...-... ..., NIPC..., (doravante, Requerente), apresentou no dia 10 de fevereiro de 2023 pedido de pronúncia arbitral (PPA), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro, Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, Requerida).

1.

O presente PPA tem por objeto a apreciação da legalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (PRO) proferida a 07.11.2022 no procedimento com o nº ...2021..., bem como do ato objeto desse PRO, a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas de 31.07.2019, com o nº 2019..., relativa ao ano de 2018 (**doravante, Ato Impugnado**).

A Requerente pede ao Tribunal: *“Nestes termos e nos melhores de direito deverá ser constituído Tribunal Arbitral que julgue procedente o pedido de pronúncia de Tribunal Arbitral e, em consequência, anule o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, bem como, a liquidação de Imposto de IRC relativa ao ano de 2018, tudo com as legais consequências, condenando a Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso dos valores indevidamente liquidados à Requerente e por aquela pagos no total de € 172.516,73 acrescidos dos devidos juros indemnizatórios vencidos e vincendos até integral reembolso do referido montante”*.

Muito sumariamente, a Requerente pretende (por via de um PRO) que a AT proceda à correção prevista no artigo 64.º n.º 3 alínea (b) do CIRC no apuramento das mais-valias obtidas pela Requerente no ano fiscal de 2018 — tratando-se na sua totalidade de imóveis que foram vendidos por valores abaixo do VPT, conforme será melhor apurado na matéria de facto dada como provada — dado que por lapso, o responsável pela submissão da modelo 22 relativa a 2018 (a contabilidade da Requerente) não procedeu a tal correção.

2. O pedido de pronúncia arbitral (PPA) foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 13 de fevereiro de 2023 e foi automaticamente notificado à Requerida;

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, em 3 de abril de 2023, ao abrigo do disposto no artigo 6.º n.º 2 alínea a) do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os Signatários como Árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, tendo os Signatários comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável;

4. Ainda em 3 de abril de 2023, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não

2.

---

tendo as mesmas manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD;

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 24 de abril de 2023;

6. Em 2 de maio de 2023, o Tribunal proferiu despacho nos termos do disposto no artigo 17.º n.ºs 1 e 2 do RJAT a ordenar a notificação do dirigente máximo da Administração Tributária para apresentar Resposta (no prazo de 30 dias) e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que deve ser remetido ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do mesmo prazo;

7. Em 5 de junho de 2023, a Requerida veio aos autos apresentar Resposta e juntar aos autos o processo administrativo. Na sua Resposta, em síntese, a Requerida veio defender-se por exceção e por impugnação, ao sustentar a inexistência de erro imputável aos serviços que fundamente a apresentação, pela Requerente, do PRO no prazo de 3 ou de 4 anos, nos termos do artigo 78.º da LGT — dado que a liquidação foi emitida com base nos elementos declarados (erradamente) pela Requerente. E, por conseguinte, vem defender a extemporaneidade do PRO apresentado pela Requerente:

*“Aqui chegados, e concluindo pela inexistência de erro imputável aos serviços, constata-se que só após o decurso dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, é que o Requerente solicitou a revisão oficiosa da autoliquidação do período de 2017, ao abrigo do artigo 78.º da LGT.*

*Pelo que, não obstante à data da apresentação do pedido de revisão, junto da Direção de Finanças do Porto, ainda se encontrar a decorrer o prazo de quatro anos a que se refere a segunda parte, do n.º 1, do artigo 78.º da LGT, não se verifica que a liquidação ora contestada enferme de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da administração tributária, que possibilite o alargamento do prazo para ser efetuada a sua revisão oficiosa.*

*Assim, o pedido de revisão em causa só teria enquadramento no prazo da reclamação, com*

---

*fundamento em qualquer ilegalidade, previsto na 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.*

*Encontrando-se assim, à data da apresentação do pedido de revisão, em 01-09-2021, já largamente ultrapassado esse prazo de reclamação, conclui-se ser extemporâneo o pedido de revisão oficiosa que fundamenta o presente pedido de pronúncia arbitral.*

*Ora, não pode a Requerente pretender justificar a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral com base no indeferimento de um pedido de revisão extemporâneo”.*

8. Em 15 de junho de 2023, a Requerente veio aos autos responder às exceções alegadas pela Requerida;

9. Em 20 de junho de 2023 foi proferido, e imediatamente notificado, o despacho com o seguinte teor: “*Determina-se a realização da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, no próximo dia 20 de Setembro de 2023, às 10:00, nas instalações do CAAD. Nessa reunião proceder-se-á à inquirição da testemunha apresentada pela Requerente. Notifique-se as partes*”;

10. Em 30 de junho de 2023, o mandatário da Requerente veio aos autos requerer que a sua participação da reunião, bem como a inquirição da testemunha arrolada, possa ter lugar na delegação do CAAD no Porto. Este requerimento foi deferido por despacho de dia 7 de julho de 2023, notificado na mesma data;

11. Em 18 de setembro de 2023, o mandatário da Requerente veio aos autos apresentar atestado médico comprovativo da sua impossibilidade para estarem presentes na data agendada para a realização da audiência de inquirição de testemunhas, o que determinou o adiamento da diligência para dia 31 de outubro de 2023 (por despacho de dia 29 de setembro de 2023, notificado na mesma data);

12. Em 4 de outubro de 2023, foi proferido despacho a prorrogar o prazo para que seja proferida decisão arbitral, passando o respetivo termo a ser no dia 24 de dezembro de 2023;

13. Em 31 de outubro de 2023, conforme resulta da Ata junta aos autos, foi realizada a inquirição de testemunhas, tendo sido ouvida pelo Tribunal a testemunha única da Requerente

(o contabilista certificado), a partir das instalações do CAAD no Porto, onde estava também presente o mandatário da Requerente. No termo da inquirição, o Tribunal (i) notificou a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias (sendo que o prazo para a Requerida começará a contar com a notificação da junção das alegações da Requerente ou do termo do prazo a esta concedido); (ii) designou o dia 24-12-2023 para o efeito de prolação de decisão arbitral; (iii) solicitou às partes o envio das peças processuais em formato Word; e (iv) advertiu a Requerente que até à data da prolação da decisão arbitral deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD;

14. Em 9 de novembro a Requerente veio aos autos juntar o documento comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente e as suas alegações. Apesar de notificada para o efeito, a Requerida não juntou aos autos as suas alegações.

## **II. SANEAMENTO**

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

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Cumprе apreciar e decidir.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

### **III.1 FACTOS PROVADOS**

1. A Requerente é uma sociedade por quotas, que exerce a atividade principal de construção de edifícios (residenciais e não residenciais), cfr. CAE principal com o código de atividade 41200, no qual se encontra registada desde 15-12-2008;
2. Para efeitos fiscais encontra-se registada junto do serviço competente, encontrando-se enquadrada em sede de IVA no regime normal mensal por opção e em sede de

- IRC no regime geral, desde 01-01-2008.
3. Em 28 de junho de 2019, a Requerente submeteu declaração modelo 22 do período de 2018 junto da Requerida, tendo apurado um lucro tributável de € 843.306,07;
  4. Em agosto de 2019 a Requerente foi notificada da liquidação nº 2019..., no valor de € 77.255,89, tendo o pagamento do valor apurado sido efetuado em 12.09.2019;
  5. No dia 22 de Outubro de 2018, e no âmbito da atividade que desenvolve, a Requerente adquiriu à sociedade B..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “A” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ..., da freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../... (...), pelo preço de € 130.000,00;
  6. No dia 22 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade B..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “A” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ..., da freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../... (...), pelo preço de € 130.000,00;
  7. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 188.969,38;
  8. Em 22 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a C... e D..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 225.000,00;
  9. No dia 30 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade B..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “F” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ..., da freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../... (...), pelo preço de €115.000,00;
  10. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 179.536,40;
  11. Em 31 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a E..., NIF..., pelo preço de € 175.000,00;

12. No dia 30 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade B..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “E” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ..., da freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../... (...), pelo preço de € 120.000,00;
13. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 182.890,82;
14. Em 14 de Novembro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a F... e G..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 215.000,00;
15. No dia 30 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade B..., S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “I” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ..., da freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../... (...), pelo preço de € 120.000,00;
16. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 185.230,37;
17. 21. Em 16 de Novembro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a H... e I..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 225.000,00;
18. No dia 30 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade B..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “N” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ..., da freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../... (...), pelo preço de € 140.000,00;
19. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 215.794,08;
20. Em 19 de Novembro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a J... e K..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 265.000,00;

21. No dia 19 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “A” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ...e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
22. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 62.570,00;
23. Em 30 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a M..., NIF ... pelo preço de € 115.000,00;
24. No dia 19 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “B” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
25. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 58.500,00;
26. Em 22 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a N... e O..., NIF’s ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
27. No dia 19 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “C” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da aia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
28. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 59.620,00;
29. Em 24 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a P... e Q..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
30. No dia 19 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC



- ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “E” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
31. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 59.370,00;
32. Em 30 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a R... e S..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
33. No dia 19 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “F” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
34. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 59.540,00;
35. Em 24 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a T... e U..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
36. No dia 19 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “G” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
37. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 57.360,00;
38. Em 24 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a V... e W..., NIFs ... e..., respetivamente, pelo preço de € 110.000,00;
39. No dia 19 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC

- ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “I” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
40. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 76.490,00;
41. Em 9 de Novembro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a X... e Y..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 150.000,00;
42. No dia 19 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “J” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
43. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 57.530,00;
44. Em 22 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a Z..., NIF..., pelo preço de € 115.000,00;
45. No dia 19 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade I..., S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “K” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e..., da freguesia de..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
46. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 59.690,00;
47. Em 26 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a AA... e BB..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
48. No dia 19 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “L” do prédio

- urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
49. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 59.120,00;
50. Em 8 de Novembro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a CC... e DD..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
51. No dia 19 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “T” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
52. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 59.200,00;
53. Em 5 de Dezembro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a EE... e FF..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
54. No dia 19 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “U” do prédio urbano situado na Rua..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
55. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 59.620,00;
56. Em 24 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a GG... e HH..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
57. No dia 10 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “D” do prédio urbano

- situado na Rua..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../... pelo preço de € 43.750,00;
58. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 59.340,00;
59. Em 17 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a II..., NIF ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
60. No dia 10 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “H” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
61. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 61.630,00;
62. Em 16 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a JJ..., NIF ..., pelo preço de € 115.000,00;
63. No dia 10 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “M” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
64. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 59.120,00;
65. Em 22 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a KK... e LL..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
66. No dia 10 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “N” do prédio urbano situado na Rua..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº

- .../..., pelo preço de € 43.750,00;
67. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 59.390,00;
68. Em 16 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a MM... e NN..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
69. No dia 10 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “O” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
70. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 58.200,00;
71. Em 16 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a OO... e PP..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
72. No dia 10 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “P” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e..., da freguesia de ... e ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
73. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 76.580,00;
74. Em 12 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a QQ... e RR..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 150.000,00;
75. No dia 10 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “Q” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº

- .../..., pelo preço de € 43.750,00;
76. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 76.870,00;
77. Em 23 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a SS... e TT..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 150.000,00;
78. No dia 10 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “R” do prédio urbano situado na Rua..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
79. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 57.290,00;
80. Em 15 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a UU... e VV..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
81. No dia 10 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “S” do prédio urbano situado na Rua..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
82. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 59.060,00;
83. Em 11 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a WW... e XX..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
84. No dia 10 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “V” do prédio urbano situado na Rua..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº

- .../..., pelo preço de € 43.750,00;
85. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 59.160,00;
86. Em 16 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a YY... e ZZ..., NIFs ... e ..., respetivamente, pelo preço de € 115.000,00;
87. No dia 10 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L...S.A., NIPC..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “X” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
88. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 58.060,00;
89. Em 11 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a AAA..., NIF ..., pelo preço de € 102.500,00;
90. No dia 10 de Outubro de 2018 a Requerente adquiriu à sociedade L..., S.A., NIPC ..., por compra e venda, a fração autónoma identificada pela letra “Y” do prédio urbano situado na Rua ..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o nº .../..., pelo preço de € 43.750,00;
91. A referida fração autónoma tinha, ao tempo da compra, o valor patrimonial tributário de € 76.090,00;
92. Em 24 de Outubro de 2018, a Requerente vendeu, através de compra e venda, a referida fração autónoma a BBB... e CCC..., NIFs ... e..., respetivamente, pelo preço de € 150.000,00;
93. Na declaração do Modelo 22 relativo ao IRC do ano de 2018, o contabilista certificado da Requerente não preencheu o campo 772 da declaração Modelo 22 – correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)] — e só reparou neste erro (por si praticado) posteriormente, depois

da declaração Modelo 22 em causa;

94. No momento da entrega da declaração do Modelo 22 relativa ao IRC do ano de 2018, o mapa relativo ao VPT e ao preço pelo qual os imóveis foram efetivamente transacionados não estava no dossier fiscal da Requerente — só veio a ser introduzido posteriormente;
95. A AT considerou, para efeitos de tributação, a mais-valia decorrente da diferença entre os preços de compra e os preços de venda dos acima identificados imóveis, conforme resultava da declaração do Modelo 22 relativo ao IRC do ano de 2018;
96. O valor a deduzir ao resultado líquido do período para efeitos de determinação do lucro tributável seria de € 766.741,05, conforme mapa infra:

Identificação imóvel	Compra	VPT compra	Diferença	Venda
art a - moradias	130 000,00 €	188 969,38 €	58 969,38 €	225 000,00 €
f	115 000,00 €	179 536,40 €	64 536,40 €	175 000,00 €
e	120 000,00 €	182 890,82 €	62 890,82 €	215 000,00 €
i	120 000,00 €	185 230,37 €	65 230,37 €	225 000,00 €
n	140 000,00 €	215 794,08 €	75 794,08 €	265 000,00 €
			<b>327 421,05 €</b>	
art - a-	43 750,00 €	62 570,00 €	18 820,00 €	115 000,00 €
b	43 750,00 €	58 500,00 €	14 750,00 €	115 000,00 €
c	43 750,00 €	59 620,00 €	15 870,00 €	115 000,00 €
d	43 750,00 €	59 340,00 €	15 590,00 €	115 000,00 €
e	43 750,00 €	59 370,00 €	15 620,00 €	115 000,00 €
f	43 750,00 €	59 540,00 €	15 790,00 €	115 000,00 €
g	43 750,00 €	57 360,00 €	13 610,00 €	110 000,00 €
h	43 750,00 €	61 630,00 €	17 880,00 €	115 000,00 €
i	43 750,00 €	76 490,00 €	32 740,00 €	150 000,00 €
j	43 750,00 €	57 530,00 €	13 780,00 €	115 000,00 €
k	43 750,00 €	59 690,00 €	15 940,00 €	115 000,00 €
l	43 750,00 €	59 120,00 €	15 370,00 €	115 000,00 €
m	43 750,00 €	59 120,00 €	15 370,00 €	115 000,00 €
n	43 750,00 €	59 390,00 €	15 640,00 €	115 000,00 €
o	43 750,00 €	58 200,00 €	14 450,00 €	115 000,00 €
p	43 750,00 €	76 500,00 €	32 750,00 €	150 000,00 €
q	43 750,00 €	76 870,00 €	33 120,00 €	150 000,00 €
r	43 750,00 €	57 290,00 €	13 540,00 €	115 000,00 €
s	43 750,00 €	59 060,00 €	15 310,00 €	115 000,00 €
t	43 750,00 €	59 200,00 €	15 450,00 €	115 000,00 €
u	43 750,00 €	59 620,00 €	15 870,00 €	115 000,00 €
v	43 750,00 €	59 160,00 €	15 410,00 €	115 000,00 €
x	43 750,00 €	58 060,00 €	14 310,00 €	102 500,00 €
y	43 750,00 €	76 090,00 €	32 340,00 €	150 000,00 €
			<b>439 320,00 €</b>	
			<b>766 741,05 €</b>	

97. Em 01-09-2021, não concordando com o ato tributário acima mencionado, a Requerente interpôs PRO, nos termos do art.º 78.º LGT;
98. A Requerente foi notificada através de ofício de 23-08-2022, com o registo n.º RF ... PT, do projeto de indeferimento do PRO que vem exposto, bem como para exercer



o direito de audição prévia nos termos do art.º 60.º da LGT, no prazo de 15 dias;

99. Sumariamente, os fundamentos alegados pela Requerida no projeto de indeferimento do PRO (também adotados na decisão final do PRO) são os seguintes:

44 – Prevê art.º 78.º a revisão dos atos tributários de liquidação (n.º 1) ou da matéria tributável (n.º 4), pela entidade que os praticou, com o fundamento de ter sido cometida alguma ilegalidade ou praticado algum erro, material ou de direito, por parte da AT ou nas situações de injustiça grave ou notória.

45 – Determina o n.º 1 do art.º 78.º a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou, por iniciativa do s. p., no prazo de reclamação graciosa com o fundamento de qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos após a liquidação, com fundamento em erro imputável aos serviços.

46 – Nos termos previstos na primeira parte do mencionado n.º 1, o pedido de revisão dos atos tributários por iniciativa do s. p. devia ser apresentado até 28-08-2021, ou seja, nos dois anos após a apresentação da mod 22, conforme determinado nos art.ºs 137.º do CIRC e 131.º do CPPT.

47 – Contudo, a petição foi rececionada pela AT em 01-09-2021, depois de ultrapassado o prazo da reclamação administrativa, o que afasta a apreciação do pedido nos termos referidos no ponto anterior.

48 – Prevê a segunda parte do mesmo n.º 1 do art.º 78.º a revisão dos atos tributários por iniciativa da AT no prazo de quatro anos após a liquidação, com o fundamento de erro imputável aos serviços. Nestes termos, o pedido é tempestivo uma vez que a liquidação foi efetuada em 31-07-2019 e a petição apresentada em 01-09-2021.

49 – No entanto, uma vez que o s. p. contesta especificamente a autoliquidação de 2018 e sendo as correções extracontabilísticas e o preenchimento da declaração mod. 22 da competência do s. p. as omissões que possam existir não podem ser imputáveis aos serviços.

50 – Nestes termos, não se vislumbra qualquer erro dos serviços na emissão da liquidação objeto de pedido de revisão pelo que se encontra afastada a previsão da 2.ª parte do n.º 1 do art.º 78.º.

51 – Prevê o n.º 4 do art.º 78.º da LGT a autorização por parte do dirigente máximo do serviço, a título excepcional, nos três anos posteriores ao ato tributário, da revisão da matéria tributável apurada com o fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

52 – Ainda que o pedido seja tempestivo, a previsão do n.º 4 do art.º 78.º encontra-se afastada face ao caráter excepcional da norma e à verificação de uma injustiça grave ou notória nos termos definidos no n.º 5 do mesmo artigo.

#### Conclusão

53 – Face ao exposto, somos de propor que o pedido de revisão formulado nos presentes autos seja indeferido por falta de enquadramento legal.

Mais deverá o s. p. ser notificado da intenção de indeferimento do seu pedido para, querendo, vir exercer o direito de audição prévia previsto no art.º 60.º n.º 1 alínea b) da LGT.

É tudo o que nos cumpre informar.

100. O direito de audição foi exercido por escrito em 09-09-2022, porém em virtude de os argumentos aduzidos pela então Reclamante não identificarem factos novos em relação aos invocados no PRO, consideraram os serviços não subsistirem razões para alterar o sentido da decisão, razão pela qual foi o projeto de decisão convertido em definitivo, disso se dando conta à ora Requerente através de ofício registado sob o n.º RF ... PT de 07-11-2022.

## III.2 FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevância para a decisão da causa, não foi dado como provado que a AT tenha tido conhecimento dos valores pelos quais os imóveis foram escriturados (inferior ao VPT), e não foi considerada como provada a matéria de facto que estava em contradição com os documentos apresentados pela Requerente e com a factualidade resultante do depoimento da testemunha única arrolada. Não foi igualmente considerada provada a matéria que embora tenha sido enquadrada no PPA como matéria de facto, mas que este Tribunal considera que constitui matéria de direito ou que tem carácter meramente conclusivo.

### **III.3 FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil [CPC], aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos foram dados como provados com base *(i)* nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com o processo administrativo, não havendo controvérsia sobre eles, e *(ii)* no depoimento da testemunha arrolada, que falou de forma clara e credível, demonstrando ter conhecimento direito da factualidade que lhe foi perguntada.

## **IV. DA APRECIÇÃO JURÍDICA**

### **IV.1) Do valor da causa:**

No que respeita ao conhecimento da questão prévia, relativamente à determinação do valor da causa, vem a AT dizer aos autos na sua Resposta que a Requerente fixou o valor da causa no montante de EUR 172.516,73, porém, consta da plataforma do CAAD que o valor económico do pedido são EUR 189.143,86. A Requerida pediu que a Requerente fosse notificada para vir aos autos esclarecer qual é o valor da causa, tendo em conta esta discrepância.

Em resposta ao requerimento da AT, a Requerente veio aos autos dizer no seu requerimento de 15 de junho de 2023:

1) que o valor atribuído ao PPA foi o valor de EUR 189.143,86 — o que é verdade, uma vez que no final da Petição Inicial (PI), no campo destinado à indicação do valor da causa, é efetivamente esse o valor indicado; e

2) que o valor de EUR 172.516,73 (referido pela Requerida) respeita à diferença entre o IRC efetivamente pago pela Requerente, e o IRC que a Requerente considera que deveria ter sido pago — caso tive sido deferido pela AT o PRO em causa nos autos.

Resulta assim do exposto que a Requerente pretende que a demonstração de liquidação de IRC impugnada (no valor de EUR 189.143,86) seja parcialmente anulada, passando a mesma a ter o valor de apenas EUR 16.627,13. Assim, a importância cuja anulação a Requerente pretende é a importância de **EUR 172.516,73** ( $EUR 172.516,73 = EUR 189.143,86 - EUR 16.627,13$ ), sendo este o valor da causa nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 97.º-A do CPPT (aplicável ex. vi. artigo 2.º do RJAT) que prevê no seu número (1) alínea (a): “*1 - Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes: a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende*”.

Vide neste sentido o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 17/01/2019, no processo n.º 62/18.4BCLSB:

*“1. O valor dos processos arbitrais em matéria tributária é determinado pelo artigo 97.º-A do CPPT, ex vi do artigo 29.º do RJAT, e não por aplicação do Regulamento das Custas em Matéria Tributária, do CAAD.*

2. *Para efeitos do valor da causa, a utilidade económica imediata do pedido, sempre que este não é definido através de uma quantia certa em dinheiro, deve ser avaliada em função do pedido e da causa de pedir.*

3. *Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A, do CPPT, o valor da causa corresponde ao valor da liquidação ou ao valor da parte impugnada desta, consoante se peça, respectivamente, a sua anulação total ou parcial, isto é, a quantia certa e líquida que na procedência da impugnação o impugnante deixará de pagar ou lhe será devolvida.*

4. *Caso se cumulem pedidos com o pedido de anulação da liquidação (v. g., pagamento de juros indemnizatórios), o valor da causa é sempre o valor da liquidação na parte impugnada”.*

Assim, no que respeita à questão prévia, atribui-se ao presente PPA o valor de **EUR 172.516,73**, devendo este valor ser corrigido também na plataforma do CAAD (as custas mantêm-se as mesmas, dado que o valor da causa continua a situar-se no mesmo intervalo de valores da Tabela I anexa do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

#### **IV.2) Da tempestividade do PRO:**

A segunda questão essencial que cumpre apreciar, uma vez que determinará o prosseguimento, ou não, da apreciação da questão de fundo que a Requerente coloca, é a tempestividade do PRO (cuja decisão de indeferimento constitui objeto imediato do PPA).

Considera a Requerida que, tratando-se de um erro praticado pela Requerente na autoliquidação de IRC (erro este que a AT considera que foi praticado com negligência, ainda que se trate de um mero lapso), não existe um ato/erro que seja imputável aos serviços da AT que permita à Requerente acionar o PRO dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º n.º 1 da LGT. Por outro lado, a Requerente defende a sua posição alegando que o cumprimento do disposto no artigo 64.º do CIRC é um dever legal, e mais argumentando que cabe à AT um dever de controlo, e de confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos, que deveriam ter levado a AT a agir no sentido de corrigir o alegado lapso do sujeito passivo. Ademais, entende a Requerente que “*era do conhecimento da AT a circunstância dos valores constantes dos contratos de alinação dos imóveis referidos no pedido de revisão aqui em causa serem*

*inferiores aos VPT's determinados aquando da celebração dos contratos, por ter sido esta que determinou os referidos valores tributários e ter sido esta que liquidou os impostos de IMT ao sujeito passivo calculados nesses termos, por valor superior ao constante dos contratos, assim conhecendo a AT os 2 valores e a discrepância entre eles existente”.*

Vejamos então.

Conforme aliás está alegado pelas partes nas suas peças processuais, desde a entrada em vigor da Lei n.º 7-A/2016 - Diário da República n.º 62/2016, 1º Suplemento, Série I de 2016-03-30 (em vigor a partir de 2016-03-31), a redação atual do disposto no artigo 78.º da LGT passou a ser a seguinte:

**“Artigo 78.º**

***Revisão dos actos tributários***

*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 actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo 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 acto 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 acto tributário ou da matéria tributável o*

---

*pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização”.*

A inovação introduzida pelo artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016, foi a revogação do número 2 do artigo 78.º da LGT que previa: “*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*”.

Ora, dado que está em causa nos autos a autoliquidação de IRC relativa ao ano fiscal de 2018, não resta qualquer dúvida que é aplicável aos presentes autos a versão do artigo 78.º da LGT em vigor a partir de 31 de março de 2016, ou seja, com a revogação da presunção do artigo 78.º n.º 2 da LGT — o que determina, como a AT refere, a necessidade de enquadramento do PRO no âmbito das regras do artigo 78.º n.º 1 da LGT.

Voltando à prova que foi produzida nos autos, resulta muito claramente sobretudo do teor do depoimento prestado pela testemunha arrolada, que efetivamente tratou-se de uma omissão da parte dos responsáveis pela contabilidade da Requerente (uma violação do dever de cuidado imposto pelas *legis artis*), que em primeiro lugar não registaram as transações em causa nos autos no dossier fiscal da Requerente (nos termos do artigo 130.º do CIRC), e em segundo lugar incumpriram o disposto no artigo 64.º do CIRC na declaração Modelo 22 relativa a 2018, levando ao apuramento de um IRC a pagar substancialmente superior ao IRC que seria pago se as referidas obrigações legais referidas tivessem efetivamente sido cumpridas. A este erro, ter-se-á seguido o erro dos responsáveis pela gestão da Requerente que não confirmaram se o apuramento feito pela contabilidade na Modelo 22 de 2018 estava correto.

Alega ainda a Requerente que a AT tinha conhecimento do valor pelo qual os imóveis foram transacionados, dada “*a circunstância dos valores constantes dos contratos de alinação dos imóveis referidos no pedido de revisão aqui em causa serem inferiores aos VPT’s determinados aquando da celebração dos contratos, por ter sido esta que determinou os referidos valores tributários e ter sido esta que liquidou os impostos de IMT ao sujeito passivo calculados nesses*

---

*termos, por valor superior ao constante dos contratos, assim conhecendo a AT os 2 valores e a discrepância entre eles existente”.*

O IMT é liquidado antes do ato translativo de bens, com base na declaração apresentada pelo Sujeito Passivo (*in casu*, os compradores dos imóveis) eletronicamente ou junto do Serviço de Finanças competente, recaindo sobre o valor constante do ato ou contrato, ou sobre o VPT, consoante o que for superior (nos termos do disposto nos artigos 12.º, 19.º e 21.º do CIMT). É à Requerente (que interpôs o PRO e o presente PPA) que cabe o ónus da prova dos factos constitutivos do direito que invoca (artigo 342.º n.º 1 do Código Civil e artigo 74.º n.º 1 da LGT). No entanto, a Requerente não cumpriu o ónus da prova porque não trouxe aos autos qualquer elemento de prova relativamente ao IMT liquidado e pago pelos compradores das frações. Mas mesmo que tivesse cumprido este ónus da prova, esta prova só seria relevante em sede de reclamação graciosa (artigo 70.º do CPPT) e de impugnação judicial da decisão de indeferimento expresso ou tácito dessa reclamação graciosa (artigo 99.º do CPPT), ou de impugnação judicial direta (artigo 99.º do CPPT) — procedimentos que qualquer contribuinte pode utilizar, e que a Requete, eventualmente também por negligência, não utilizou.

Nas palavras do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09/11/2022, proferido no Processo 087/22.5BEAVR: *“Pontifica a respeito a jurisprudência firme deste tribunal segundo a qual, desde que o erro não seja imputável a conduta negligente do sujeito passivo, será imputável à Administração Tributária”.* A *contrario sensu*, sendo o erro em causa nos autos imputável a uma conduta claramente negligente da Requerente (em manifesta violação de deveres de diligência e cuidado), não existe erro imputável aos serviços que constitua fundamento válido para a interposição do PRO apresentado pela Requerente.

No mesmo sentido, *vide* o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido em 05/11/2020, no processo n.º 328/05.3BEALM:

*“Como se doutrina no Aresto do STA, proferido no processo n.º 0407/15, de 05 de maio de 2016, e demais jurisprudência nele citada: “[e]mbora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2.ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício”*

(designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro”.

Com efeito, é hoje doutrinal e jurisprudencialmente pacífico o entendimento segundo o qual, existindo um erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da Administração Tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é **imputável aos serviços**. Com efeito, existe uma obrigação genérica de a Administração Tributária atuar em plena conformidade com a lei, legalmente preceituada, desde logo, no artigo 266.º, n.º2, 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**[2].

Feita a densificação do conceito de erro imputável aos serviços, dimanada, assim, inequívoco que **para a questão se subsumir no artigo 78.º, n.º1, da LGT importa, desde logo, que o contribuinte não tenha contribuído, por qualquer forma, para a emissão do ato de liquidação, ou seja, não pode existir uma conduta, seja ela ativa ou omissiva, que tenha determinado a emissão do ato de liquidação, nos moldes em que o foi**<sup>1</sup>. — no caso concreto, a conduta negligente da Requerente foi determinante da emissão do ato de liquidação de IRC nos moldes em que o foi.

Ainda no mesmo sentido, vide o Acórdão do TCA Sul de 06/04/2017, Processo n.º 887/11.1BELRA:

“5 - O conceito de “erro imputável aos serviços” a que alude o art.º78, n.º.1, 2ª parte, da L.G.T., embora não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro. **Por outras palavras, o dito “erro imputável aos serviços” concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte**

<sup>1</sup> Último parágrafo sublinhado pelo Tribunal.



---

*por conduta negligente, mas à A. Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efectivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial”<sup>2</sup>.*

Tendo em consideração o exposto, dada a existência de uma conduta claramente negligente da Requerente, não se verifica o pressuposto de “erro imputável aos serviços” que justificaria a apresentação do PRO nos termos, e dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º n.º 1 da LGT.

No mesmo sentido, dada a conduta negligente da Requerente não é igualmente aplicável o prazo de três anos previsto no mesmo artigo 78.º n.º 4 da LGT; sendo, por conseguinte, o PRO manifestamente extemporâneo dado que foi apresentado fora do prazo legal para reclamação administrativa (120 dias) previsto no artigo 70.º e 102.º do CPPT.

Sendo o PRO intempestivo, também o presente PPA o é, o que determina que a exceção de extemporaneidade, invocada pela AT na sua Resposta, deverá ser julgada procedente. A intempestividade (extemporaneidade) constitui uma exceção perentória que importa a absolvição total do pedido, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 576.º do CPC, aplicável *ex. vi.* artigo 29.º n.º 1 al. (d) do RJAT, ficando assim prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas pela Requerente.

## **V. DECISÃO**

Termos em que, decide este Tribunal

- a) Declarar totalmente improcedente o presente PPA, mantendo-se o ato impugnado no ordenamento jurídico; e
- b) Condenar a Requete no pagamento das custas do processo.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

---

<sup>2</sup> Último parágrafo em negrito pelo Tribunal.

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A n.º 1 alínea *a*) do CPPT, e no artigo 3.º n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de EUR 172 516,73.

## **VII. CUSTAS**

O montante das custas (a cargo da Requerente) é fixado em EUR 3 672,00 (nos termos do disposto no artigo 12.º n.º 2 e no artigo 22.º n.º 4 do RJAT, e na Tabela I anexa do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

Notifique-se.

Lisboa, 11 de dezembro de 2023.

Fernando Araújo (Presidente)

Fernando Marques Simões (Vogal)

Elisabete Flora Louro Martins Cardoso (Vogal e relatora)