

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1225/2024-T

Tema: Convolção revisão oficiosa. Data de aquisição do imóvel construído pelo sujeito passivo para efeitos de determinação da mais-valia

SUMÁRIO

- 1. A AT tem o poder-dever de, oficiosamente, proceder à revisão dos actos tributários, sempre que se verifique o condicionalismo previsto no n.º 1 do artigo 78º da LGT (injustiça grave ou notória), independentemente de tal conhecimento ter advindo de um pedido de reclamação graciosa apresentado intempestivamente.*
- 2. Para efeitos de cálculo da mais-valia, no apuramento do valor de aquisição dos imóveis não pode separar-se o valor do terreno do valor do edifício, como se estivesse a alienar-se dois bens imóveis distintos e não um só, devendo considerar-se como data de aquisição a da conclusão da construção.*
- 3. Não estão abrangidos pelo regime transitório, previsto no artigo 7º do DL 7/2015, de 13 de Janeiro, as mais-valias resultantes da alienação de imóveis que o OIC construiu, após a entrada em vigor desse diploma legal, em terrenos para construção que já detinha nessa data.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., SGOIC, S.A., pessoa coletiva ..., com sede na ..., ..., ...-..., na qualidade de sociedade gestora do **FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO B...**, com o número de identificação fiscal..., com sede na ..., ... -... Lisboa, apresentou, em 20-11-2024, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante

1.

apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada apenas por Requerida).

2. O Requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade dos actos de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – IRC - n.º 2021-..., n.º 2022-..., n.º 2023-... e n.º 2024..., realizados nos períodos de tributação de 2020, 2021, 2022~e 2023, respectivamente, no valor global de 468.360,78 €.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 22-11-2024.

3.1. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do respectivo prazo.

3.2. Em 13-01-2025 as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 31-01-2025.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

3.5. Por despacho de 09-03-2025 foi dispensada a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.

3.6. Tendo as partes sido notificadas para apresentarem alegações, a Requerente nelas reiterou a sua posição, tendo a Requerida arguido excepções e invocado fundamentos distintos dos constantes da Resposta.

4. Com o pedido de pronúncia arbitral manifesta o Requerente a sua inconformidade com os actos de autoliquidação a que procedeu, sustentando, em suma, que:

2.

O acto objecto de pronúncia arbitral é o indeferimento da reclamação graciosa apresentada relativamente ao assunto em epígrafe e, conseqüentemente, os actos de liquidação de IRC suportado sobre o saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias de imóveis na sequência da venda dos mesmos, na medida em que esta liquidação enferma de ilegalidade por ter incidido IRC sobre uma operação no âmbito da qual não deveria ter sido suportado este imposto.

A A... tem por objecto social o exercício da atividade das sociedades gestoras de organismos de investimento coletivo (“SGOIC”), no âmbito da qual gere diversos organismos de investimento coletivo (“OIC”). Em particular, a A... gere o B..., fundo de investimento imobiliário fechado, constituído em 13 de março de 2006, e a operar de acordo com a legislação nacional.

No decurso da sua atividade, e de forma a gerar rentabilidade, o B... realiza investimentos imobiliários, nomeadamente ao nível do desenvolvimento de empreendimentos imobiliários, como é o caso do projeto “...”, situado na freguesia lisboeta de ..., empreendimento imobiliário com vista à construção de 12 lotes cuja afetação se destina a fins residenciais e comerciais.

A conclusão do primeiro lote apenas se verificou em 2018, tal como é possível verificar na nota “1. Avaliações” do Anexo às Demonstrações Financeiras do LB... de 2018.

Após a conclusão do primeiro lote e seguintes, o Requerente iniciou o processo de alienação das frações constituintes dos referidos lotes, gerando mais-valias nos períodos subsequentes (i.e. de 2018 em diante).

No que que respeita aos períodos de tributação de 2020 a 2023, o Requerente procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, onde inscreveu no campo 7 do quadro 06 do Anexo F, da referida, as mais-valias realizadas em resultado da alienação de fracções construídas naquele empreendimento.

Entende o Requerente que o IRC liquidado sobre as mais-valias imobiliárias apuradas nos períodos de tributação de 2020 a 2023 respeitam a imóveis sobre os quais não deverá ser aplicável o regime transitório previsto no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de Janeiro.

Tal entendimento deve-se ao facto de, até 30 de Junho de 2015, o Requerente apenas detinha um terreno para construção cujas obras de edificação somente ocorreram após a entrada em vigor do regime fiscal atualmente previsto no artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais

(“EBF”), pelo que os imóveis alienados foram unicamente detidos após a entrada em vigor deste regime e, como tal, não se encontram sujeitos ao regime transitório previsto no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de Janeiro.

Esse regime transitório fiscal prevê uma tributação pro rata temporis das mais-valias apuradas ao nível dos OIC, ou seja, a proporção da mais-valia relativa ao período desde a data de aquisição do imóvel até 30 de Junho de 2015 seria tributada à taxa em vigor até à entrada em vigor do novo regime, i.e., 12,5% (considerando que apenas metade da mais-valia apurada é tributada a 25%), e excluindo da tributação a proporção restante da mais-valia referente ao período de 1 de julho de 2015 até a data da alienação do imóvel.

A data de aquisição a considerar para efeitos do cálculo da mais-valia imobiliária com a venda dos imóveis construídos não corresponde à data de aquisição do terreno (in casu, o ano de 2006), mas sim a data em que os imóveis alienados foram inscritos na matriz após a sua construção (in casu, os anos de 2018 e seguintes).

Uma vez concluídas as obras de construção, a realidade que o sistema jurídico descreve como “terreno para construção” deixa de existir como tal, dando lugar a uma nova realidade, também incluída na categoria de prédios urbanos (conforme disposto no artigo 6.º do Código do IMI).

Ao calcular o valor de aquisição de uma propriedade, o valor do terreno não deve ser separado do valor do edifício, como se estivessem a ser vendidas duas propriedades separadas e não apenas uma.

A data de aquisição, para efeitos fiscais, das frações que compõem os lotes integrantes do projecto “...”, corresponde à data em que as obras de construção naquela propriedade foram concluídas e que deram origem a um novo “artigo matricial” para este imóvel

As mais-valias apuradas nos exercícios de 2020 a 2023 em virtude da alienação das fracções não se encontravam abrangidas pelo regime fiscal dos fundos de investimento imobiliário em vigor até 1 de Julho de 2015 por força do regime transitório previsto no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 7/2015, uma vez que, conforme demonstrado, a primeira construção no âmbito do projeto imobiliário “...” apenas se concluiu em 2018.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, nos seguintes termos:

“vem apresentar a sua RESPOSTA, remetendo para o efeito para os fundamentos de facto e de direito que constam da decisão de indeferimento da Reclamação graciosa aqui em apreço, cujo conteúdo se dá aqui como produzido, e que nos abstemos de produzir por uma questão de economia processual.

Deve a AT, requerida ser absolvida da instância, caso assim não se entenda, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, com todas as devidas e legais consequências”.

II – SANEAMENTO

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

Não foram suscitadas excepções, nos termos processuais admissíveis, que obstem à apreciação do mérito da causa.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

A - Matéria de facto

Atendendo às posições assumidas pelas partes e à prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para apreciação e decisão da causa, os seguintes factos:

- a) A sociedade A... - SGOIC, S.A., que tem por objecto social o exercício da atividade das sociedades gestoras de organismos de investimento colectivo, gere o fundo de investimento imobiliário fechado, designado B..., sujeito passivo do presente pedido arbitral.

- b) No decurso da sua actividade, o Requerente realiza investimentos imobiliários, nomeadamente ao nível do desenvolvimento de empreendimentos imobiliários, como é o caso do projecto "...", situado na freguesia lisboeta de ..., empreendimento imobiliário com vista à construção de 12 lotes cuja afectação se destina a fins residenciais e comerciais.
- c) Em 30-06-2015 o imóvel a que respeita tal empreendimento era considerado como terreno para construção, data em que o Requerente já o detinha.
- d) A conclusão do primeiro lote naquele empreendimento verificou-se no ano de 2018.
- e) Após a conclusão do primeiro lote e seguintes, o Requerente iniciou o processo de alienação das frações constituintes dos referidos lotes, gerando mais-valias nos períodos subsequentes.
- f) O Requerente fez constar das declarações Modelo 22 de IRC relativas aos exercícios de 2020, 2021, 2022 e 2023, as mais-valias que apurou pelas alienações efectuadas naqueles períodos.
- g) Em resultado daquelas declarações de IRC, o Requerente calculou o imposto correspondente às mais-valias apuradas, nos seguintes termos.

<u>Período</u>	<u>Mais-Valias</u>	<u>IRC</u>
2020	29.164,36	3.645,54
2021	1.110.926,49	138.865,78
2022	1.493.021,01	186.627,62
2023	1.113.774,68	139.221,84
Total	3.746.886,54	468.360,78

- h) O Requerente apresentou, em 06-06-2024, reclamação graciosa relativamente àquelas autoliquidações de IRC, a qual foi instaurada sob o n.º ...2024... .
- i) Até à data de apresentação do pedido arbitral, em 20-11-2024, o Requerente não foi notificado de qualquer decisão no aludido procedimento de reclamação graciosa.

B) - Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

C) - Fundamentação da matéria de facto:

A Resposta da Requerida foi feita em termos incompreensíveis, na medida em que se limitou a remeter para “*os fundamentos de facto e de direito que constam da decisão da reclamação graciosa aqui em apreço, cujo conteúdo se dá aqui como produzido e que nos abstermos de produzir por uma questão de economia processual*”.

Sucedede que, como consta da relação de factos provados, a AT não proferiu, até à data da apresentação do pedido arbitral, qualquer decisão – de deferimento ou de indeferimento – pelo que nada há a apreciar relativamente à Resposta.

Há que determinar, pois, qual a consequência da falta de apresentação de Resposta pela Requerida

É sabido que em termos de prática processual judicial vigora o princípio geral de ónus de impugnação especificada, por força do qual deve o réu tomar posição definida perante os factos que constituem a causa de pedir invocada pelo autor, sob pena de se considerarem admitidos por acordo os factos que não forem impugnados (artigo 574º do CPC).

Tal princípio não tem, contudo, aplicação no âmbito do processo tributário, por imposição expressa do n.º 6 do artigo 110º do CPPT quando determina que “*a falta de contestação não representa a confissão dos factos articulados pelo impugnante*”.

A falta de impugnação, pela Requerida, dos factos alegados pela Requerente não implicou, desse modo, a confissão dos mesmos, tendo a matéria de facto dada como provada assentado no exame crítico da prova documental apresentada e não contestada, que aqui se dá por reproduzida, bem como do processo administrativo junto aos autos.

MATÉRIA DE DIREITO

Constitui objecto imediato do presente pedido arbitral o indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada pela Requerente e instaurada sob o n.º ...2024... e objecto mediato a legalidade das autoliquidações de IRC no segmento referente à tributação a que a Requerente

sujeitou uma parcela das mais-valias apuradas, entre 2020 e 2023, em resultado da alienação de frações que integravam o projeto imobiliário “...”.

DA EXCEPCÃO

A Requerida veio invocar, de forma extemporânea, nas alegações que apresentou, fundamentos não constantes da Resposta - contrários à pretensão da Requerente - e, mais do que isso, a exceção de inimpugnabilidade de parte dos actos de autoliquidação por extemporaneidade da reclamação graciosa.

É indiscutível que é na Resposta que deverão ser arguidas todas as excepções, pelo que não competiria ao Tribunal pronunciar-se relativamente à invocada, extemporaneamente (por que apenas nas alegações), pela Requerida.

Sucedem que a inimpugnabilidade dos actos tributários, invocada pela Requerida, é de conhecimento oficioso (artigo 89º, n.º 4, alínea i) do CPTA, ex vi artigo 29º, n.º 1, alínea c) do RGAT), pelo que se impõe que o Tribunal aprecie tal questão.

É incontroverso que a impugnação em caso de erro na autoliquidação, deverá ser obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, no prazo de 2 anos, excepto se estiver exclusivamente em causa matéria de direito e aquela tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT (artigo 131º do CPPT).

O Requerente apresentou, em 06-06-2024, reclamação graciosa abrangendo todos os actos de autoliquidação impugnados referentes aos períodos de tributação compreendidos entre os anos de 2020 e 2023.

Não há, desse modo, dúvida que, relativamente aos anos de 2020 e 2021, a reclamação foi apresentada para além do prazo de 2 anos, previsto naquele preceito legal, após a apresentação da declaração de rendimentos Modelo 22.

Coloca-se, desse modo a questão de saber se, na linha de jurisprudência sedimentada, a AT teria a obrigação de convolar a aludida reclamação graciosa em pedido de revisão oficiosa, caso viesse a tomar uma decisão no prazo de 4 meses estabelecidos no artigo 57º, n.º 1 da LGT.

O Requerente não alegou, no pedido arbitral, que as autoliquidações que praticou tenham resultado do cumprimento de quaisquer orientações da AT. Pelo contrário espelham o entendimento, pretensamente errado, que assume ter feito da lei.

Quer isso dizer que os actos de autoliquidação não poderão ser directamente imputáveis a erro de serviço.

E, assim sendo, não se colocaria a questão de se impor à AT que convolasse a reclamação graciosa em pedido de revisão oficiosa, atendendo a que ainda não havia decorrido o prazo de quatro anos previsto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78º da LGT, por inexistência do requisito de *erro imputável aos serviços*, aí previsto.

Sucedo que, conforme entendimento do STA, o erro imputável aos serviços abrange o “*erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independentemente da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro*” (Acórdão STA de 04-05-2016 – Proc. 0407/17).

Concretizando o mesmo Supremo Tribunal, no Acórdão de 21-04-2022 – Proc. 02030/16.1:

- *“a revisão, dos atos tributários, por ação da entidade que os praticou, pode ter lugar:*
- *por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade;*
- *por iniciativa da administração tributária, nos quatro anos após a liquidação (tendo sido pago o tributo), com fundamento em erro imputável aos serviços.*

Outrossim, a jurisprudência é, persistentemente, repetitiva:

- *da possibilidade, adjuvante destas duas, de, a pedido do contribuinte, formalizado dentro dos quatro anos seguintes ao momento da liquidação/ato a rever, poder ser realizada, pelo órgão competente da administração tributária, a revisão (oficiosa) dos atos tributários;*

- de que o conceito de “erro imputável aos serviços”, mencionado na 2.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, não compreende todo e qualquer “vício” (designadamente, vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, abrangendo, estes, o erro nos pressupostos de facto e de direito e sendo a imputabilidade, aos serviços, independente da demonstração da culpa dos funcionários, envolvidos na emissão do ato erróneo”.

Mais do que isso, diz-se expressamente no Acórdão do mesmo Venerando Tribunal de 14-12-2011 – Proc. 0366/11:

- “Apesar de não ter sido deduzida reclamação contra o acto de autoliquidação no prazo previsto no artigo 131.º do CPPT, o interessado podia ainda solicitar à administração tributária a revisão oficiosa do acto ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, vez que a lei ficciona que os erros da autoliquidação são imputáveis à administração e esta não pode demitir-se de tomar a iniciativa de revisão quando demandada para o efeito pelo interessado, estando mesmo obrigada a proceder à convalidação nesse meio procedimental quando conclui que a reclamação apresentada é intempestiva – artigo 52.º do CPPT.

- Considerando o poder-dever atribuído à administração tributária de proceder à convalidação da reclamação em pedido de revisão do acto de autoliquidação, e considerando que na data em que é apresentado a reclamação ainda não se encontrava esgotado o prazo dentro do qual a revisão oficiosa podia ser pedida e ordenada, não podia o pedido de anulação do acto que a reclamante dirigiu à administração tributária ser indeferido por intempestividade”.

Ora, resulta da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente que este nela invocou a inexistência de facto tributário que justificasse a sujeição a tributação nos termos que concretizou na autoliquidação de imposto.

A proceder a pretensão do Requerente, a manutenção dos actos impugnados constituirá, desse modo, e de forma inequívoca, uma injustiça notória e ostensiva a que se alude no n.º 5 do artigo 78º da LGT.

Pelo que, observando o decidido nos arestos citados, bem como da jurisprudência arbitral, é forçoso concluir que a AT tem o poder-dever de, oficiosamente, proceder à revisão dos atos tributários sempre que se verifique o condicionalismo previsto no n.º 4 do artigo 78º da LGT

(injustiça grave ou notória), independentemente de tal conhecimento ter advindo de um pedido de reclamação graciosa ainda que apresentado intempestivamente.

Não se verifica, desse modo, a excepção de inimpugnabilidade invocada pela Requerida, uma vez que, por estar ainda em prazo a apreciação da pretensão do Requerente por via do procedimento de revisão oficiosa quando o Requerente apresentou a reclamação graciosa, estaria a AT obrigada a convolar a reclamação graciosa apresentada para além do prazo fixado no artigo 131º do CPPT naquele tipo de processo.

MAIS-VALIAS – DL 7/2015, DE 13 DE JANEIRO REGIME TRANSITÓRIO

O Requerente é um fundo de investimento imobiliário fechado, constituído em 13 de Março de 2006, e a operar, desde então, de acordo com a legislação nacional.

No decurso da sua actividade, realiza investimentos imobiliários e desenvolveu, designadamente, o “...” que é um empreendimento imobiliário que teve em vista a construção de 12 lotes cuja afectação se destina a fins residenciais e comerciais, concretizado em terreno que o Requerente detinha já em Junho de 2015.

A conclusão do primeiro lote ocorreu no ano de 2018 e, desde então, o Requerente tem alienado as fracções implantadas nos referidos lotes.

Em resultado das pretensas mais-valias geradas com tais alienações, o Requerente, por considerar estarem as mesmas abrangidas pelo regime transitório previsto no artigo 7º do DL 7/2015, de 13 de Janeiro, fê-las constar das declarações de IRC – Modelo 22 e, conseqüentemente, procedeu à autoliquidação do respectivo imposto.

O DL 7/2015 de 13 de Janeiro procedeu à reforma do regime de tributação dos organismos de investimento colectivo (OIC), alterando o Estatuto dos Benefícios Fiscais. De modo particular, revogou expressamente o regime então vigente para as mais-valias imobiliárias, salvo para os casos abrangidos pelo regime transitório.

Dele resultou que, se até 30-06-2015, os rendimentos obtidos pelos OIC ficavam sujeitos, na sua totalidade, a uma tributação à entrada, operada por via da retenção na fonte ou entregas

autónomas de imposto, após essa data, a tributação passou a incidir sobretudo nos participantes, já que a maior parte dos rendimentos obtidos pelos OIC deixaram de concorrer para a determinação do seu lucro tributável. Isto porque, de acordo com o n.º 3 do artigo 22.º do EBF, não concorrem para a formação do lucro tributável os rendimentos previstos nos artigos 5.º, 8.º e 10.º do Código do IRS, que correspondem, respetivamente, a rendimentos de capitais, prediais e mais-valias.

Estabeleceu, todavia, tal diploma legal, um regime transitório, constante do artigo 7.º, o qual estabeleceu que o novo regime fiscal é aplicável aos rendimentos gerados a partir do dia 1 de Julho de 2015, data em que aquele regime entrou em vigor, aplicando-se o anterior regime aos rendimentos gerados até essa data.

Com efeito, dispõe o artigo 7º daquele diploma legal:

- “1 - As regras previstas no artigo 22.º do EBF, na redação dada pelo presente decreto-lei, são aplicáveis aos rendimentos obtidos após 1 de julho de 2015.

(...)

3 - As entidades previstas no n.º 1 do artigo 22.º do EBF, na redação dada pelo presente decreto-lei, que se encontrem em atividade aquando da produção de efeitos do presente diploma devem, com referência ao dia anterior a essa data, proceder ao apuramento do imposto que se mostre devido nos termos da redação do artigo 22.º do EBF, em vigor até à data da produção de efeitos do presente diploma, o qual deve ser entregue no prazo de 120 dias a contar desta data.

(...)

6 - Para efeitos do apuramento do lucro tributável dos períodos de tributação que se iniciem em ou após a data de início da produção de efeitos da redação dada pelo presente decreto-lei ao artigo 22.º do EBF, deve considerar-se o seguinte:

a) As mais-valias e as menos-valias resultantes da alienação de imóveis adquiridos na vigência da redação do artigo 22.º do EBF em vigor até à data de início da produção de efeitos da alteração introduzida pelo presente decreto-lei, são tributadas, nos termos dessa redação, na proporção correspondente ao período de detenção daqueles ativos até àquela data, sendo a parte remanescente tributada nos termos da redação do artigo 22.º do EBF dada pelo presente diploma, devendo o respetivo imposto ser entregue através da declaração de rendimentos a que se refere o artigo 120.º do Código do IRC correspondente ao período de tributação em que aqueles ativos sejam alienados;

b) As mais-valias e menos-valias relativas aos elementos patrimoniais não abrangidos pela alínea anterior, adquiridos na vigência da redação do artigo 22.º do EBF em vigor até à data de início da produção de efeitos da alteração introduzida pelo presente decreto-lei são apuradas e tributadas nos termos dessa redação, considerando-se como valor de realização o seu valor de mercado naquela data, devendo o respetivo imposto ser entregue através da declaração de rendimentos a que se refere o artigo 120.º do Código do IRC correspondente ao período de tributação em que aqueles ativos sejam resgatados, reembolsados, amortizados, liquidados ou transmitidos, sendo a diferença entre o valor da contraprestação obtida e aquele valor de mercado tributada nos termos da redação do artigo 22.º do EBF dada pelo presente diploma”.

Quer dizer, por força desta disposição transitória, em resultado das alienações efectuadas pelos OIC, há que apurar as mais-valias obtidas com base no *pro rata temporis*, ou seja, na proporção do número de dias desde a data da aquisição do imóvel até ao dia 30 de Junho, face ao número de dias total contados desde essa aquisição até à alienação.

O entendimento supra descrito é pacificamente aceite pelas partes.

O dissídio reside apenas em determinar qual o momento a considerar para se fixar o valor de aquisição do imóvel. É que como estão em causa prédios urbanos construídos pelo Requerente em terreno para construção que já detinha, há que determinar se a aquisição ocorreu no momento da compra desse terreno ou se na data da atribuição de novo artigo matricial resultado da construção dos novos prédios.

Invocamos para resposta a esse questão, o que se diz no Acórdão STA de 07-01-2016 – Proc. 0296/13: “*no que respeita ao valor de aquisição, a lei não nos fornece directamente o critério para a sua determinação, limitando-se a afirmar no n.º 2 do art. 43.º, que, no cálculo das mais e menos-valias, o valor de aquisição deve ser «deduzido das reintegrações ou amortizações praticadas», ou seja, que ao valor de aquisição devem subtrair-se, nos termos previstos na lei, os custos de desgaste dos activos de vida útil longa. À data, era o Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, que estabelecia o regime das reintegrações e amortizações para efeitos do IRC. Em face da ausência no CIRC de norma que nos forneça o conceito de valor de aquisição, afigura-se-nos como razoável o entendimento da AT, ao apelar para o regime*

paralelo para efeitos de IRS – tanto mais que ambos os impostos, o IRC e o IRS, incidem sobre rendimentos obtidos (Cfr. o art. 1.º do CIRC e o art. 1.º do CIRS.) –, designadamente para o art. 46.º do CIRS.

(...)

Nesse art. 46.º estabelece-se, no n.º 3, qual o valor de aquisição no caso de imóveis construídos pelo próprio sujeito passivo: o do «valor patrimonial inscrito na matriz» ou o do «valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele». E, como bem salienta a Recorrente, bem se compreende que seja assim, porque após a conclusão da edificação, o terreno para construção – que constitui uma qualificação jurídica para uma realidade prevista na alínea c) do n.º 1 e descrita no n.º 3, ambos do art. 6.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) – deixa de existir enquanto tal.

Na verdade, após a conclusão das obras de construção, a realidade que a ordem jurídica denomina terreno para construção deixa de existir enquanto tal, para dar lugar a uma nova realidade, também incluída da categoria de prédios urbanos (cfr. art. 6.º do CIMI). Essa nova realidade – prédio edificado – constitui uma unidade, compreendida pelo terreno e pela edificação nele construída.

(...)

Assim, quando se vende um prédio edificado, vende-se uma realidade jurídica única, constituída pelo terreno e pela construção nele erigida (uma coisa imóvel, classificada pela lei civil como prédio urbano, tudo nos termos do disposto nos arts. 202.º a 204.º do Código Civil), relativamente à qual existem regras de avaliação próprias para efeitos fiscais. Daí que no citado n.º 3 do art. 46.º do CIRS se estipule que, no caso de imóveis construídos pelo próprio sujeito passivo, o valor de aquisição a considerar para efeito de apuramento das mais ou menos-valias seja o valor patrimonial inscrito na matriz ou o valor resultante da soma do valor do terreno com os custos de construção. Mas, note-se bem, num ou noutro caso o valor a considerar é um único (Ainda que resultante da adição de diversas parcelas. Tenha-se presente que o próprio VPT é encontrado por aplicação de uma expressão matemática.), reportado ao prédio como uma realidade única e ao momento relevante para efeitos de inscrição na matriz (Cfr. art. 50.º, n.º 2, alínea a), do CIRS.) e, nunca por nunca, vários valores,

referentes a cada uma das parcelas (o solo ou terreno em que se encontra implantado o edifício, por um lado, e o próprio edifício, por outro) que o integram. Isto sem prejuízo de se poder ainda relevar o valor das obras ulteriormente realizadas no edifício.

Assim, sempre salvo o devido respeito, no apuramento do valor de aquisição de cada um dos imóveis em causa não pode separar-se o valor do terreno do valor do edifício, como se estivesse a alienar-se dois bens imóveis distintos e não um só, para fazer recair sobre cada um dos valores um coeficiente de desvalorização monetária distinto” (sublinhado nosso).

Transpondo tais considerações, que subscrevemos, para o caso *sub judice*, há que concluir que a data de aquisição dos imóveis alienados pelo Requerente, integrados no projecto “...”, tem de corresponder à data em que as obras de construção foram concluídas e, então, deram origem a novos artigos matriciais e não à data de aquisição do terreno para construção em que aqueles foram implementados.

Quer dizer, quando o Requerente vendeu as fracções que edificou, vendeu uma realidade jurídica única - constituída pelo terreno e pela construção nele erigida – e que só adquiriu quando esta efectivamente se concluiu (a partir do ano de 2018) e que, por isso, mesmo, fez nascer um novo artigo matricial.

O “novo” imóvel surgiu, por isso, na esfera do Requerente, já depois da entrada em vigor do novo regime de tributação dos OIC.

Daí que deva proceder a pretensão do Requerente no sentido de não se considerarem como abrangidas pelo regime transitório do DL 7/2015 as mais-valias resultantes de tais alienações, declarando-se a ilegalidade dos actos de autoliquidação impugnados.

JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Além da restituição das quantias indevidamente pagas, pretende o Requerente que seja declarado o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

O Requerente pede reembolso do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação dos atos de autoliquidação de IRC em causa, o Requerente tem direito a ser reembolsado das quantias autoliquidadas, o que é consequência da anulação.

O direito a juros indemnizatórios, está consagrado no artigo 43º da LGT o qual tem como pressuposto que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, resulta do disposto no artigo 24º, n.º 5 do RJAT, quando estipula que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

Mas, para que a AT possa ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios, necessário é que, como se referiu, o mesmo resulte de erro imputável aos serviços.

Erro que se considera verificado.

É que “ainda que a liquidação tenha sido efectuada correctamente de acordo com os elementos de facto declarados pelo contribuinte, se este pediu a anulação da mesma mediante impugnação administrativa com fundamento em erro nos pressupostos de facto e a AT, indevidamente, lha recusa ou não cumpre os prazos de decisão, deve considerar-se que desde esse momento da decisão de indeferimento, efectiva ou presumida, a imputabilidade do erro se transferiu para a AT desde (passando a constitui um erro dos serviços), a determinar o pagamento por esta ao sujeito passivo de juros indemnizatórios sobre o montante pago” (Acórdão STA de 06-09-2021 – Proc. 01098/16.5BELRS)”

É o que ocorre no caso sub judice, na medida em que a AT se absteve de se pronunciar, no prazo legal, relativamente à pretensão, por via administrativa, de anulação da autoliquidação a que procedei.

Quer dizer que tendo ocorrido, in casu, erro de direito na liquidação em causa, assiste ao Requerente o direito ao pretendido pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao

imposto pago, com termo inicial em 07-10-2024 até à data da emissão da respectiva nota de crédito

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Declarar a ilegalidade e a consequente anulação dos actos de autoliquidação de IRC n.º 2021-..., n.º 2022-..., n.º 2023-... e n.º 2024..., realizados nos períodos de tributação de 2020 a 2023, bem como do despacho de indeferimento tácito da reclamação graciosa de que aqueles foram objecto.
- b) Condenar a Requerida na restituição do montante do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios desde 07-10-2024 até à data da emissão da respectiva nota de crédito.
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 468.360,78 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária 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 7.344,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 28 de Julho 2025

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(Jorge Bacelar Gouveia -Adjunto)

(António A. Franco – Adjunto e Relator)