

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 619/2021-T

**Tema:** IRS. Mais-valias decorrentes da alienação participações sociais –  
Inutilidade superveniente da lide

## **SUMÁRIO:**

Tendo o acto tributário objeto do pedido de pronúncia arbitral deixado de existir na ordem jurídica já na pendência do processo arbitral, ocorre a impossibilidade superveniente da lide por falta de objecto de litígio, que constitui causa de extinção da instância, nos termos da alínea e) do artigo 277.º do CPC.

## **DECISÃO ARBITRAL<sup>1</sup>**

Os Árbitros Prof. Dra. Rita Correia da Cunha (Árbitra Presidente), Dra. Sílvia Oliveira e Dr. António Alberto Franco (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 07-12-2021, com respeito ao processo acima identificado, decidiram o seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

1.1. **A...**, contribuinte n.º..., residente na Rua ..., em Porto de Mós (doravante designado por “Requerente”), apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

Tribunal Arbitral Colectivo no dia 27-09-2021, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 Janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida” ou “AT”).

- 1.2. O Requerente pretende com o pedido de pronúncia arbitral que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre a legalidade da liquidação adicional de IRS n.º 2021..., referente ao ano de 2017, incluindo os juros compensatórios (demonstração de liquidação – compensação n.º 2021...), no que diz respeito ao montante total adicional de IRS e juros de EUR 1.014.274,47, com fundamento em ilegalidade da referida liquidação.
- 1.3. Com a apresentação do pedido de pronúncia arbitral, o Requerente apresentou uma Testemunha e requereu Depoimento de Parte.
- 1.4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 28-09-2021 e foi notificado à Requerida na mesma data.
- 1.5. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitros pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, foram as ora signatárias, bem como a Sra. Dra. Ana Paula Marques Rocha, designadas como árbitros, em 16-11-2021, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.6. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- 1.7. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal foi constituído em 07-12-2021, tendo sido proferido despacho arbitral

---

na mesma data no sentido de notificar a Requerida para no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.

- 1.8. Em 24-01-2022, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluído a mesma no sentido de que “(...) *deve o pedido ser julgado improcedente, com as devidas consequências legais*”.
- 1.9. Na mesma data, a Requerida anexou aos autos o processo administrativo.
- 1.10. Por despacho arbitral de 26-01-2022 foram as Partes notificadas de que a reunião do artigo 18.º se encontrava agendada para dia 18-02-2022, e foi o Requerente notificado para indicar sobre que factos incidiria a inquirição.
- 1.11. O Requerente apresentou, em 03-02-2022, requerimento no sentido de indicar os factos sobre os quais incidiria a inquirição a testemunha arrolada, bem como o depoimento de Parte.
- 1.12. O Requerente apresentou, em 14-02-2022, requerimento no sentido de requerer o adiamento da reunião agendada para 18-02-2022, por motivos pessoais da sua mandatária.
- 1.13. Por despacho arbitral de 17-02-2022, foram as Partes notificadas de que “*na sequência do requerimento da mandatária do Requerente, de 14.2.2022, no qual é pedido, por motivos pessoais, o adiamento da reunião do artigo 18.º do RJAT agendada para dia 18.2.2022, e de o Tribunal ter recentemente tido conhecimento de um possível pedido de escusa por parte de um dos seus membros, também por motivos pessoais, o Tribunal decidiu pelo adiamento da referida reunião. 2. Em momento oportuno, as partes serão notificadas de nova data para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT*”.

- 1.14. Por despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, notificado às Partes em 23-02-2022, foram estas notificadas de que “(...) a Exma. Dra. Ana Paula Marques Rocha, árbitro-adjunta do tribunal arbitral coletivo constituído neste processo, veio renunciar às funções arbitrais invocando para tanto razões que são de considerar como justificativas”, tendo sido determinada a sua substituição pelo Exmo. Dr. António Alberto Franco, cuja nomeação ocorreu em 15-03-2022.
- 1.15. Por despacho arbitral de 05-04-2022, foram as Partes notificadas de que “(...) a reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT se encontra agendada para dia 29 de Abril de 2022, às 10:30, e de que o depoimento do Requerente e a inquirição da testemunha arrolada terão lugar na mesma”.
- 1.16. Em 07-04-2022, o Requerente apresentou requerimento no sentido de anexar ao processo documentos que comprovativos da inutilidade superveniente da lide por falta de objecto.
- 1.17. Em 28-04-2022, o Requerente apresentou requerimento no sentido de informar o Tribunal de que foi notificado de novo documento relativo a novo procedimento inspectivo interno relativo ao IRS do ano 2017.
- 1.18. Em 29-04-2022 realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º, n.º 1, do RJAT, na qual foi inquirida a Testemunha apresentada pelo Requerente, ouvido o depoimento de Parte e definida a tramitação subsequente do processo, tendo sido lavrada a respectiva acta, a qual faz parte integrante do processo.
- 1.19. Dentro do prazo de 5 (cinco) dias concedido, a Requerida apresentou, em 04-05-2022, requerimento no sentido de se pronunciar sobre os requerimentos apresentados pelo Requerente a 07-04-2022 e a 28-04-2022 e sobre as excepções neles suscitadas, com o seguinte teor:

*“a) Relativamente a novos elementos a considerar para efeitos de instrução dos autos, atenta a abertura da ordem de serviço OI2022..., informa-se, tal como foi comunicado pela Direcção de Serviços de Leiria, que as diligências que foram praticadas ao abrigo da ordem de serviço OI2022... resumem-se à abertura e comunicação/notificação da Ordem de Serviço em causa ao contribuinte, ação esta que não terá seguimento já que irá ser objeto de encerramento/conclusão;*

*b) Relativamente à exceção de inutilidade superveniente da lide suscitada pelo Requerente, a Requerida nada tem a opor atento o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação referente a IRS do ano de 2017”.*

1.20. Em 16-05-2022, o Requerente apresentou alegações escritas, concluindo como no pedido e requerimentos subsequentes, peticionando que seja declarada a inutilidade superveniente da lide.

1.21. A Requerida não apresentou alegações escritas.

## **2. CAUSA DE PEDIR**

2.1. O Requerente pretende com o pedido de pronúncia arbitral que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre a legalidade da liquidação adicional de IRS (relativa ao ano de 2017) n.º 2021... e de juros n.º 2021... (no valor de EUR 1.923.759,39) e acerto de contas n.º 2002... que determinou um montante adicional de IRS e de juros a pagar de EUR 1.014.274,47, nos termos e com os fundamentos que a seguir se apresentam.

2.2. Começa o Requerente por referir que em 27-04-2017 vendeu as seguintes acções de que era titular, representativas do capital social das sociedades a seguir identificadas, pelo montante total de EUR 6.598.752,94:

- 5.100 ações de valor nominal de EUR 5,00 cada, da sociedade C..., S.A., sociedade com sede na ..., freguesia de ..., concelho de Alcobaça, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e pessoa coletiva ..., com o capital social de EUR 51.000,00, representativas de 50% daquele capital, pelo montante de EUR 4.062.901,83;

- 7.650 ações de valor nominal de EUR 5,00 cada, da sociedade D..., S.A., sociedade com sede na ..., freguesia de ..., concelho de Alcobaça, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e pessoa coletiva ..., com o capital social de EUR 51.000,00, representativas de 75% daquele capital, pelo montante de EUR 2.101.750,34;

- 5.100 ações de valor nominal de EUR 5,00 cada, da sociedade E..., S.A., sociedade com sede na Zona Industrial do..., freguesia de ..., concelho de Porto de Mós, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e pessoa coletiva ..., com o capital social de EUR 51.000,00, representativas de 50% daquele capital, pelo montante de EUR 284.100,77;

- 6.00 ações de valor nominal de EUR 5,00 cada, da sociedade F..., S.A., sociedade com sede na Zona Industrial do ..., freguesia de ..., concelho de Porto de Mós, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e pessoa coletiva ..., com o capital social de EUR 200.000,00, representativas de 15% daquele capital, pelo montante de EUR 150.000,00.

2.3. A referida venda de ações foi titulada através de Contrato de Compra e Venda de Ações celebrado entre o Requerente, outros vendedores, e a compradora G..., S.A.

2.4. Refere o Requerente que “em 2018, (...) apresentou, em prazo, a competente declaração Modelo 3 de IRS, incluindo, naturalmente, a venda realizada”, e que “em 18 de junho de 2018 (...) recebeu notificação, datada de 6 de junho de 2018, indicando

que a declaração de rendimentos de 2017 (...) havia sido selecionada para análise, por necessidade de comprovação de micro ou pequena empresa cuja parte social ou valor mobiliário foi alienada”, tendo o Requerente apresentado os documentos comprovativos.

- 2.5. Esclarece que, em consequência, “foi (...) emitida e paga a liquidação de IRS do ano de 2017” mas, tendo em consideração que “a cláusula 5 do Contrato de Compra e Venda de Ações celebrado (...) previa um mecanismo de revisão de preço” o mesmo “(...) foi acionado no ano de 2018”, tendo o Requerente recebido em 2018 um valor adicional, como pagamento de preço diferido e condicionado, no montante de EUR 642.089,04, o que determinou a apresentação de “(...) declaração de substituição referente ao ano de 2017, em 31 de Janeiro de 2019, “(...) nos termos do disposto como prazo especial para o efeito no artigo 44º, nº 7 do CIRS (...)”.
- 2.6. Continua o Requerente referindo que, “em 4 de fevereiro de 2019, (...) recebeu notificação para exibição de escrita e de documentos fiscalmente relevantes referentes ao IRS do ano de 2017 (...)”, sendo que os documentos solicitados estavam a ser já objecto de verificação no âmbito de “(...) inspeções externas nas instalações da C..., iniciadas em dezembro de 2018 (...)” pela mesma equipa inspectiva, acrescentando que “as sociedades em questão C..., D... e E..., foram objeto de inspeções ao mesmo tempo, ao abrigo das quais foram solicitadas informações devidamente prestadas e emitidos os competentes relatórios (...)”.
- 2.7. Após elencar uma sequência cronológica de pedido de documentação por parte dos serviços da Requerida, o Requerente refere que “(...) recebeu (...) em 15 de março de 2019, a nova liquidação de IRS, na sequência daquela de substituição submetida em janeiro (...)”, sendo que “(...) aquela liquidação incluía juros compensatórios por alegado atraso na entrega da declaração (...) desconsiderando (...) a existência de um prazo especial” pelo que “em 20 de março de 2019, (...) procedeu à reclamação da liquidação de juros no portal da AT (...)”.

- 2.8. Prossegue o Requerente, referindo que *“em 22 de março a AT respondeu, no Portal, referindo, essencialmente, que o artigo 44.º n.º 7 do CIRS não é aplicável a mais-valias mobiliárias (...)”*, mas o Requerente *“não se podendo conformar com tal justificação, porque não [tem] correspondência na lei, (...) insistiu em 25 de março (...)”*, *“tendo então a AT aceite o indicado, em 29 de março, mas estabelecendo a necessidade de apresentar uma reclamação graciosa (...)”*, *“o que o Requerente fez (...)”*.
- 2.9. Continua o Requerente: *“Entretanto, em 22 de abril de 2019, o Requerente recebe mais uma nova notificação da mesma Senhora Inspetora (...), agora ao abrigo da Ordem de Serviço 01..., para exibição de documentos fiscalmente relevantes: essencialmente, insistindo no envio do Acordo de Investimento e Parassocial (...)”*.
- 2.10. Depois de elencar mais uma sequência cronológica de troca de pedidos de informação e respectivos envios, o Requerente refere que *“(...) apresentou a reclamação graciosa da liquidação de IRS, entretanto recebida, no âmbito dos juros compensatórios indevidamente cobrados (...), em 16 de maio de 2019”*, tendo sido notificado do seu deferimento em 14-10-2019.
- 2.11. Acrescenta o Requerente que recebeu em julho de 2019 *“(...) o projeto de relatório de inspeção, datado de 18 de julho de 2019 (...)”*, no âmbito do qual se referia que *“em resultado da ação inspetiva credenciada pela ordem de serviço nº 01..., respeitante ao período de 2017, foram apuradas as correções em sede de IRS, relativamente ao montante de mais valias declarado, no montante de €34.796,25, o qual é tributado apenas em 50%, sujeito a tributação autónoma à taxa de 28%, donde resulta imposto em falta no montante de €4.787,48”*, o qual foi pago, tendo sido solicitado, em 06-08-2019, um pedido de redução de coima.
- 2.12. O Requerente refere que recebeu o relatório final de inspeção, datado de 21-08-2019, no qual nada se alterou quanto ao respectivo projecto.

2.12. Mas *“para surpresa do Requerente, recebeu, em 16 de setembro de 2019, nova notificação, agora do Serviço de Finanças de Porto de Mós, obrigando a nova necessidade de comprovação de micro ou pequena empresa cuja parte social ou valor mobiliário foi alienada (...)”*, tendo a resposta sido apresentada pelo Requerente no portal da AT, em 23-09-2019.

2.13. Estando o Requerente *“(...) convencido que não seria (...) possível receber mais notificações, solicitações e pedidos com referência ao ano de 2017 (...)”*, refere que voltou a receber *“(...) em 1 de março de 2021 nova notificação dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Leiria (...), ao abrigo da Ordem de Serviço 01... (...)”*, tendo sido solicitada *“(...) cópia do contrato ou outro documento suporte da entrada de nova sociedade no capital social da sociedade G..., SA, (...), ocorrida em abril de 2017”, “informação que foi (...) atempadamente enviada pelo Requerente”*.

2.14. Alega o Requerente que: *“Para manifesta surpresa do Requerente, foi logo de seguida notificado do projeto de Relatório de Inspeção, em 19 de março de 2021 (...)”*, no qual se *“(...) qualifica a inspeção como interna e motivada pelo facto de ter sido declarada alienação de micro ou pequena entidade”*, ou seja, para o Requerente, *“(...) é uma inspeção que tem exatamente o mesmo âmbito, o mesmo objeto, o mesmo imposto, o mesmo período temporal, o mesmo rendimento, o mesmo objetivo”*.

2.15. Neste âmbito, refere o Requerente que *“(...) este relatório desconsidera a qualificação das C..., E..., F... e D... como pequenas ou micro empresas e, conseqüentemente, determina a tributação sobre a totalidade da mais-valia, em lugar de sobre 50% (...) da mesma”*.

2.16. Não obstante ter sido exercido o direito de audição pelo Requerente, o Relatório Final confirmou o teor do projecto de correcções, pelo que *“foram emitidas, em*

*consequência, as guias de liquidação de IRS n.º 2021..., Demonstração de juros compensação n.º 2021... e Demonstração de acerto de contas n.º 20021..., em maio de 2021, com prazo de pagamento a terminar em 29 de junho de 2021, ora contestadas”, tendo as mesmas determinado “(...) o pagamento, já realizado, de mais €1.014.274,47 (...)”.*

- 2.17. O Requerente, da factualidade descrita, entende desde logo, quanto à multiplicidade de acções inspectivas que “(...) apesar de as inspeções em questão serem formalmente qualificadas pela AT como internas, foram, na realidade, externas e que a AT, apesar de não se ter deslocado às instalações (domicílio) do Requerente, solicitou ao mesmo um conjunto de informações que nunca poderia possuir, por si mesma”, reiterando que “(...) existiram duas inspeções externas, sendo a segunda ilegal (contaminando a liquidação decorrente da mesma), por violação do disposto no artigo 63.º, n.º 4, da LGT”.
- 2.18. E, acrescenta o Requerente que “(...) além do vício de violação de lei por não poderem existir duas inspeções externas sobre o mesmo objeto (...), existiu também vício de violação de lei quanto ao prazo máximo de 6 meses previsto na Lei, dado que apesar de formalmente a inspeção ter tido a duração de 4 meses, na verdade, a mesma durou mais de 6 meses”.
- 2.19. Mas, “caso não se entenda estarmos perante duas inspeções (...) externas, então encontramos-nos certamente perante um único procedimento inspetivo” porquanto “(...) as conclusões da 2ª inspeção decorrem de documentos solicitados aquando da 1ª inspeção”, cujo prazo de inspeção foi, segundo defende o Requerente, largamente ultrapassado, pelo que “impõe-se (...) a anulação da liquidação em causa, por violação do disposto no artigo 63.º, n.º 4, da LGT”.
- 2.20. Adicionalmente, entende o Requerente que “(...) sempre haverá que considerar que é inconstitucional, por violação dos princípios (...) da tutela, da segurança jurídica e da

---

*proporcionalidade, a norma constante do artigo 13.º n.º 4 do RCPIT quando interpretada no sentido de considerar admissível a existência de número ilimitado de inspeções ao mesmo sujeito, com o mesmo objeto, âmbito e período temporal”.*

2.21. Nestes termos, *“perante o exposto, e assente a factualidade e a sua cronologia, é evidente que outra interpretação da norma é completamente contrária à atuação ao abrigo destes princípios”, mas “se a mesma existir, então é inconstitucional, o que se alega, sendo consequentemente ilegal a liquidação (...) em crise”.*

2.22. Por outro lado, alega o Requerente que o Relatório de Inspeção assenta em errada fundamentação porquanto *“(...) não faz mais do que desconsiderar a qualificação das C..., E..., F... e D... como pequenas ou micro empresas e, consequentemente, determina a tributação sobre a totalidade da mais-valia, em lugar de sobre 50% (...) da mesma”* mas, dado que *“o artigo 43.º n.º 4 do CIRS não define o que é uma micro ou pequena empresa”* remete-se *“para os conceitos constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 373/2007, de 6 de novembro”,* nos termos do qual *“a aferição desses conceitos e sua subsunção à realidade de cada empresa não é automática”* sendo *“reconhecida por certificação emitida pelo IAPMEI, nos termos do citado Decreto-Lei”.*

2.23. Ora, *“o IAPMEI certifica o estatuto das sociedades” “e por força desse facto, ou seja, por força do facto de se tratar de uma competência do IAPMEI e não de uma competência da AT, a Circular da AT n.º 7/2014 (...), expressamente determina que a existência do certificado emitido pelo IAPMEI faz presumir a verificação dos critérios legais e constitui prova bastante do respetivo estatuto”,* mas *“o RIT escolhe ignorar simplesmente esta Circular e o seu conteúdo”.*

2.24. Assim, nesta matéria, conclui o Requerente que se *“I. O certificado PME é emitido pelo IAPMEI; e II. O certificado PME é prova bastante da qualificação das sociedades; e iii. O Requerente apresentou tal prova (diversas vezes); então IV. Está correta a*

*consideração do saldo da mais-valia em 50% do seu valor, tal como sempre declarado pelo Requerente”.*

2.25. Por outro lado, e no que diz respeito à classificação das sociedades como “grupo empresarial”, o Requerente defende que esta classificação está errada porquanto o referido pela Requerida no RIT de que “antes de mais importa esclarecer que estamos perante um grupo empresarial, com interligações entre as várias sociedades, com uma atuação concertada entre si”, suportando “(...) tal afirmação com apresentação de compras e aquisição de serviços da C... às outras sociedades”, “(...) com o facto de as sociedades serem dirigidas pelo Requerente e por H..., assim sendo demonstrada a atuação concertada de um grupo de pessoas singulares que detinham a maioria do capital social das referidas sociedades” e referindo que a “(...) operação de investimento vinha sendo preparada desde pelo menos 2016”.

2.26. Para suporte da sua posição, refere o Requerente que “(...) nada do indicado é suficiente para cumprir o disposto no artigo 482.º alínea d) do Código das Sociedades Comerciais na definição de sociedades em relação de grupo”, “não há domínio total (artigo 488.º e seguintes do CSC), contrato de grupo paritário (artigo 492.º) ou contrato de subordinação (artigo 493.º)” e “não há qualquer relevância que possa ser atribuída ao que consta num site de terceira entidade” “ou ao facto de uma operação de investimento ter vindo a ser preparada nos meses que a antecederam”.

2.27. Assim, conclui o Requerente que não existe, de facto, um grupo empresarial.

2.28. No que diz respeito à relação entre a C... e a E..., refere o Requerente que o referido no RIT nesta matéria não está correcto porquanto naquele Relatório é referido que “(...)A... e H... detinham (...) a maioria dos direitos de voto dos acionistas da C... (70%) e da E... (88%)” mas “os acionistas da C... e da E..., como próprio RIT detalha, são (...)A... e H... . Logo, A... e H... não detém direitos de voto de si mesmos. Esta errónea constatação indicada no RIT e a que fundamenta a conclusão daí retirada (...) de a C...

e a E... serem empresas associadas” e que “o RIT considera cumpridos os requisitos previstos no artigo 3.º n.º 3 alínea a) do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007 de 6 de novembro”.

- 2.29. E, ainda que o Requerente não aceite estas conclusões, “o RIT parece considerar que a alínea a) é aplicável, nos termos do mesmo n.º 3 do citado artigo 3.º, porque as empresas que mantenham uma das relações acima descritas por intermédio de uma pessoa singular ou de um grupo de pessoas singulares que atuem concertadamente são igualmente consideradas empresas associadas desde que essas empresas exerçam as suas atividades, ou parte delas, no mesmo mercado ou em mercados contíguos”.
- 2.30. Assim, segundo o Requerente, a Requerida no RIT “assume (...) I. Uma atuação concertada entre H... e o Requerente; II. A detenção da maioria dos direitos de voto da E... pela C..., por força daquela atuação concertada; III. O exercício das atividades da C... e da E... no mesmo mercado ou em mercados contíguos”, mas para o Requerente “nenhum destes requisitos (ou factos) se verifica”.
- 2.31. Segundo o Requerente, “de acordo com o RIT, o facto de C... e E... terem o mesmo CAE principal é prova bastante” para se constatar uma actuação concertada entre as duas entidades mas, ainda que seja “verdade que o CAE principal é o mesmo: CAE 23412 – Fabrico de artigos de uso doméstico, faiança, porcelana e grés fino” dado que “não existem CAE diferentes para fabrico de artigos em faiança e fabrico de artigos em grés fino (...)”, refere o Requerente que “é completamente diferente o mercado de artigos de faiança e o mercado de artigos em grés fino”, procurando o Requerente demonstrar as especificidades de cada material/produto, cliente e mercado.
- 2.32. Nestes termos, conclui o Requerente que “(...) a C... e a F... não são empresas associadas”.

- 2.33. No que diz respeito à relação entre a C... e a F..., refere o Requerente que tendo em consideração os dados relevantes [volume de negócios (VN) e número de trabalhadores (NT)], *“mantendo ambas as sociedades o seu estatuto (pequena empresa a C... e micro empresa a F...)”, “naturalmente, não havendo qualquer relação entre a E... e a C... (...) também não existira nenhuma relação entre a E... e a F..., direta ou indireta” e, “apesar de a soma de NT ser inferior a 50, contesta-se desde já a formula de calculo de UTA, que não está correta (...)”*.
- 2.34. Quanto à D..., refere o Requerente que *“o RIT reconhece, sem dúvida que, a D... não pode ser qualificada, por qualquer forma, como empresa associada de qualquer uma das outras” e, “por esse facto, procura desconstruir a sua qualificação como pequena empresa através do número de trabalhadores (efetivos)”, “para concluir que a D... teve em 2015 e 2016 mais de 50 trabalhadores”*.
- 2.35. Contudo, segundo alega o Requerente, *“aquando da venda, em 2017, não havia dois exercícios seguidos com mais de 50 efetivos”*, concluindo que *“a D... é uma pequena empresa”, “sendo (...) plenamente válido e correto o que foi indicado pelo Requerente”*.
- 2.36. Por último, alega ainda o Requerente a ilegalidade dos juros compensatórios liquidados pela Requerida, no montante de EUR 107.376,36, (...) por referência à liquidação de IRS do ano 2017 objecto do pedido arbitral porquanto *“(...) não sendo devida a quantia de imposto liquidado (...) também não poderá subsistir, atenta a sua natureza acessória, a respetiva liquidação de juros compensatórios”*.
- 2.37. Acrescendo o Requerente que *“o RIT é omissivo no que diz respeito a esta liquidação de juros compensatórios pelo que mesmo que se admita a teoria da fundamentação pelo mínimo o certo é que a AT nunca fez referência no relatório fundamentador do ato de liquidação a este ato de liquidação adicional de juros compensatórios”*, pelo que a mesma deverá ser anulada.

- 2.38. Adicionalmente, peticiona o Requerente “*o pagamento de juros indemnizatórios a taxa legal em vigor, desde a data do pagamento indevido até à data da emissão da respetiva nota de crédito (...)*” sobre o montante de IRS a devolver em consequência do pedido de anulação da liquidação adicional em crise quanto ao imposto e juros liquidados adicionalmente.
- 2.39. O Requerente suscitou, em requerimento apresentado em 07-04-2022, a inutilidade superveniente da lide por falta de objecto tendo em consideração a existência da liquidação n.º 2021..., de 14-12-2021, no valor total (imposto e juros) de EUR 1.078.464,28, emitida pela Requerida na sequência da entrega, pelo Requerente, de nova declaração de rendimentos modelo 3 de IRS relativa ao ano 2017, em 31-10-2021, motivado pelo facto de este ter recebido, em 31-12-2020, um montante adicional de preço referente à venda de ações ocorrida no ano 2017.
- 2.40. Em resultado da liquidação identificada no ponto anterior, e tendo em consideração a demonstração de acerto de contas n.º 2021 ..., de 20-12-2021 (na qual foi considerado o “*estorno*” da liquidação objecto do pedido – a liquidação n.º 2021 ...), o Requerente foi reembolsado do valor de EUR 845.295,19.
- 2.41. Neste âmbito, o Requerente veio ainda referir que tendo em consideração o decurso do prazo de caducidade, a Requerida não poderá efectuar mais nenhuma correcção ao IRS do ano 2017.

### **3. RESPOSTA DA REQUERIDA**

- 3.1. A Requerida, na Resposta apresentada, defendeu-se por impugnação, concluindo que “*(...) deve o pedido ser julgado improcedente, com as devidas consequências legais*”.

- 3.2. Começa a Requerida por alegar que *“o presente pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2017 n.º 20215..., incluindo os juros compensatórios (demonstração de liquidação – compensação n.º 2021...), no montante total global de € 1 014 274,47”, tendo “a liquidação de IRS ora contestada [tido] origem em correções com recurso a aplicação de correções técnicas, que dimanaram da ação de inspeção interna, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI...”*.
- 3.3. Segundo a Requerida, *“o Requerente pede a anulação da decisão da AT, com fundamento na sua ilegalidade, por vício de violação de lei”, mas a Requerida “(...) entende que as liquidações não estão feridas de ilegalidade, devendo, como tal, manter-se na ordem jurídica”*.
- 3.4. Confirma a Requerida que *“com base na Ordem de Serviço n.º OI... de 15-07-2020, a Direção de Finanças de Leiria levou a cabo uma ação inspetiva interna de âmbito parcial - IRS, com objetivo de analisar e controlar, em sede de IRS, as mais-valias mobiliárias declaração da modelo 3 de IRS (...) e foi motivada por ter sido declarada alienação de micro ou pequenas sociedades (C..., F..., D... e E...), relativamente ao ano fiscal de 2017”, sendo que “a ação inspetiva teve início a 01-03-2021 e [foi] concluída a 25-04-2021” dando como integralmente reproduzido nos presentes autos, para todos os devidos e legais efeitos, o RIT que resultou da referida acção inspetiva”*.
- 3.5. Refere ainda a Requerida que *“das conclusões da ação inspetiva, e de acordo com o descrito no ponto III, páginas 5 a 23 do Relatório Final de Inspeção, resultou que as referidas entidades consideradas micro e pequenas empresas, nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 06/11 e a tributação em 50% (nos termos do art.º 43 n.º 3 e 4 do CIRS) teria de ser afastada e conseqüentemente foram efetuadas correções meramente aritméticas ao rendimento líquido da categoria G do IRS, no ano de 2017, no montante de 3.228.774,11€ (resultado da diferença entre o rendimento líquido da cat. G corrigido de 6.480.999,46€ e o rendimento declarado de 3.242.225,35€)”, sendo*

que “(...) A esta correção não corresponde qualquer correção ao rendimento coletável, dado que o sujeito passivo não optou pelo englobamento destes rendimentos. Os referidos rendimentos foram sujeitos à taxa especial de 28% definida no art.º 72 n.º 1 al. c) do CIRS. (...), tendo-se apurado imposto em falta no valor de 906.856,75€ (...)”.

- 3.6. “Em conformidade com as conclusões do procedimento inspetivo, em 20-04-2021, os serviços elaboraram a declaração oficiosa modelo 3 de IRS n.º...– ... referente ao ano de 2017 em nome dos Requerentes, mantendo os dados constantes nos anexos A, B, G e J mas retirando no Q9A, C9601/2/3/4 os dados referentes a micro e pequenas empresas das entidades E... S.A NIPC..., F..., S.A NIPC..., C... S.A NIPC ... e D... S.A NIPC..., para os efeitos do disposto no art.º 43 n.º 3 e 4 do CIRS”, sendo que “no quadro 15 do anexo G, foi assinalada a opção pelo NÃO englobamento dos rendimentos incluídos no Quadro 9 (mais-valias), conforme indicado pelos Requerentes na sua declaração anterior” tendo daqui resultado “(...) a liquidação n.º 2021... de 08-05-2021 num montante global a pagar de 1.923.759,39€ que deu origem à nota de acerto de contas n.º 2021 ... de 11-05-2021 no valor a pagar de 1.014.274,47€, entretanto regularizado na data-limite (29-06-2021). Desta liquidação ainda resultaram juros compensatórios no valor de 107.516,34€ (...) e resultado da sobretaxa no valor de 296,35€. Discordando das correções efetuadas, o Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral”.
- 3.7. Reitera a Requerida que “(...) o entendimento da AT está devidamente justificado e fundamentado nos Relatórios de inspeção da DF de Leiria (OI... de 16-04-2019 e OI... de 15-07-2020 que aqui se dão por integralmente reproduzidos para os devidos e legais efeitos”.
- 3.8. Desde logo, no que diz respeito à qualificação das ações inspetivas e sua repetição indevida, alegado pelo Requerente, entende a Requerida que “os procedimentos titulados pelas Ordens de Serviço OI... e OI..., foram procedimentos internos e não devem ser desqualificados como tal, pois são manifestamente infundados os argumentos

do Requerente” porquanto “(...) não existe na letra da lei qualquer distinção quanto ao tipo de documentos que podem ser obtidos no âmbito de um procedimento interno”, sendo que “o que há é uma exigência quanto à forma de os obter”.

- 3.9. No que diz respeito ao alegado quanto à errada fundamentação do Relatório de Inspeção, refere a Requerida que se limitou “a aplicar (...) a lei ao caso concreto, estando a sua posição (...) devidamente refletida (...) no RIT, para cujo conteúdo integral (...) remete (...)”, concluindo que “(...) devem ser considerados improcedentes, todos os argumentos do Requerente invocados neste segmento (...)”, como procura demonstrar ao longo da sua Resposta.
- 3.10. No que diz respeito à alegada ilegalidade dos juros compensatórios, refere a Requerida que “ao invés do alegado pelo Requerente, o RIT não é omissivo no que diz respeito a esta liquidação de juros (...)” porquanto “no caso sub judice, os juros compensatórios liquidados ao Requerente resultaram da violação das normas estabelecidas no Código do IRS, tal como está resulta do RIT e nos termos ali descritos. Assim, os juros compensatórios revestem a natureza de um agravamento da própria dívida de imposto, com vista a indemnizar o Estado (ou, atendendo ao próprio conceito, compensar o Estado) pela perda da quantia que não foi liquidada no momento em que deveria ter sido. E, face ao exposto, afigura-se serem devidos, juros compensatórios porquanto houve retardamento daquela liquidação, existindo também um nexo de causalidade entre a atuação do contribuinte e as consequências referidas, lesivas para o Estado, enquanto credor. No que concerne especificamente à culpa enquanto pressuposto dos juros em questão, e ao exercício do direito de audição antes da liquidação (...), tratando-se de um juízo subjetivo, tem implícito que o contribuinte, em sede de exercício de audição, possa carrear para o procedimento, elementos até aí não disponíveis pela AT, que possam afastá-lo, à luz dos elementos relevantes à sua aferição, nos termos acima referidos; (...) É que, como acima se deu conta, a culpa é um conceito de direito a extrapolar da factualidade adequada e pertinente, pelo que o afastamento da mesma passa pela demonstração da falta de aderência à realidade

*daquela em que a entidade liquidadora estriba aquele juízo conclusivo, pela sua inadequação a tal efeito desde logo pela justificação relevante susceptível de a excluir. - Ora, no caso dos juros compensatórios e na sequência do acima referido, a factualidade em que há-de radicar o juízo de culpa, não pode ser outra que não aquela que subjaz ao apuramento de imposto entendido em falta, na exacta medida em que se integram neste (...)*”.

- 3.11. No que diz respeito ao pedido de juros indemnizatórios, refere a Requerida que “(...) para que haja direito aos mesmos, de acordo com o disposto no art.º 43.º da LGT, é necessário que se verifique a ocorrência de um erro que seja imputável aos serviços, o que, no caso em apreço, não se verificou”.
- 3.12. Quanto à prova testemunhal requerida pelo Requerente, entende a Requerida que “(...) o que está sub judice nos presentes autos é uma apreciação de direito, assim, as questões a dirimir são no essencial questões de direito, não se vislumbrando a necessidade da produção de prova testemunhal, pelo que deverá a mesma ser dispensada” porquanto entende que “a não ser assim, estaremos perante um acto processualmente inútil e, nessa medida, legalmente inadmissível, nos termos do art.º 130.º do Código do Processo Civil”.
- 3.13. Tal como referido *supra*, relativamente à excepção de inutilidade superveniente da lide suscitada pelo Requerente, a Requerida não se opôs atento o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação referente a IRS do ano de 2017.

#### **4. SANEADOR**

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
- 4.3. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT, e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente.
- 4.4. O processo não enferma de nulidades, pelo que a exceção da inutilidade superveniente da lide e a exceção da caducidade do direito à liquidação suscitadas pelo Requerente serão analisadas depois de apreciada a matéria de facto.

## **5. MATÉRIA DE FACTO**

- 5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que 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 matéria não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT).
- 5.2. 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.

### ***Dos factos provados***

- 5.3. Em 27-04-2017, o Requerente vendeu, pelo preço total de EUR 6.598.752,94, as acções de que era titular, representativas do capital social das seguintes sociedades:

- a. C..., S.A., sociedade com sede na ..., freguesia de ..., concelho de Alcobaça, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e pessoa colectiva ..., com o capital social de EUR 51.000,00, doravante designada por “C...”;
- b. D..., S.A., sociedade com sede na ..., freguesia de ..., concelho de Alcobaça, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e pessoa colectiva ..., com o capital social de EUR 51.000,00, doravante designada por “D...”;
- c. E..., S.A., sociedade com sede Rua da ..., freguesia de ..., concelho de Porto de Mós, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e pessoa colectiva ..., com o capital social de EUR 51.000,00, doravante designada por “E...”;
- d. F..., S.A., sociedade com sede Rua da Zona Industrial do..., freguesia de..., concelho de Porto de Mós, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e pessoa colectiva..., com o capital social de EUR 200.000,00, doravante designada por “F...”.

5.4. O objecto da venda referida no ponto anterior foi, para o Requerente, o seguinte:

- 5.100 (cinco mil e cem) acções com o valor nominal de EUR 5,00 cada, representativas de 50% (cinquenta por cento) do capital social da C...;
- 7.650 (sete mil seiscentas e cinquenta) acções com o valor nominal de EUR 5,00 cada, representativas de 75% (setenta e cinco por cento) do capital social da D...;
- 5.100 (cinco mil e cem) acções com o valor nominal de EUR 5,00 cada, representativas de 50% (cinquenta por cento) do capital social da E...;

- 6.000 (seis mil) ações com o valor nominal de EUR 5,00 cada, representativas de 15% (quinze por cento) do capital social da F....
- 5.5. A venda foi realizada nos termos previstos no Contrato de Compra e Venda de Ações, datado de 27-04-2017, celebrado entre o Requerente, outros Vendedores e a Compradora, a G..., S.A., sociedade com sede na Rua ..., n.º ..., ..., concelho de Porto de Mós, matriculada na Conservatória do Registo Comercial competente sob o número único de matrícula e de pessoa coletiva ..., com o capital social de EUR 100.000,00 (cem mil euros), conforme evidenciado no **Doc. n.º 4** anexado com o pedido.
- 5.6. O Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos modelo 3 de IRS relativa ao ano 2017 em 31-05-2018 (...), na qual incluiu a venda realizada.
- 5.7. O Requerente foi notificado, em 18-06-2018, de notificação datada de 06-06-2018, nos termos da qual se indicava que a declaração de rendimentos de 2017 (declaração n.º...) havia sido selecionada para análise, por "*necessidade de comprovação de micro ou pequena empresa cuja parte social ou valor mobiliário foi alienada*", conforme evidenciado no **Doc. n.º 5** anexado com o pedido.
- 5.8. O Requerente apresentou no e-balcão os competentes documentos comprovativos.
- 5.9. O Requerente foi notificado da liquidação n.º 2018 ..., de 02-06-2018, relativa ao IRS do ano 2017, no montante de EUR 814.786,06, a qual foi paga em 30-08-2018, ou seja, dentro o prazo para pagamento voluntário da mesma, conforme evidenciado no **Doc. n.º 6** anexado com o pedido.
- 5.10. Em conformidade com o disposto na cláusula 5ª do Contrato de Compra e Venda identificado no ponto 5.5. *supra*, estava previsto mecanismo de revisão de preço, o qual foi accionado no ano de 2018.

- 5.11. Assim, por se terem verificado as condições de revisão de preço contratualmente fixadas, o Requerente recebeu em 2018 um valor adicional a título de pagamento diferido e condicionado do preço contratualmente fixado, no montante de EUR 642.089,04.
- 5.12. O Requerente apresentou, em consequência, em 31-01-2019, uma declaração de rendimentos modelo 3 de IRS de substituição, relativa ao ano 2017 (...).
- 5.13. O Requerente foi notificado, em 04-02-2019, para exhibir a escrita e os documentos fiscalmente relevantes referentes ao IRS do ano de 2017, conforme evidenciado no **Doc. n.º 7** anexado com o pedido.
- 5.14. O Requerente respondeu, em 19-02-2019, por e-mail, à notificação identificada no ponto anterior, tendo remetido o Contrato de Compra e Venda de Acções e os demais elementos informativos solicitados, conforme evidenciado no **Doc. n.º 13** anexado com o pedido.
- 5.15. Em 25-02-2019, foram solicitados, por e-mail, ao Requerente novos elementos, tais como cópia do Acordo de Investimento e Parassocial que é mencionado no Contrato de Compra e Venda de Acções e o cálculo dos valores de realização constantes da declaração de IRS de substituição entregue em 31-01-2019, tendo este pedido sido objecto de resposta do Requerente em 11-03-2019, nos termos da qual foi explicado que *“não poderia ser (...) enviado o Acordo de Investimento e Parassocial solicitado por força das obrigações de confidencialidade do mesmo constantes”*, sem prejuízo de terem sido apresentados os elementos que justificaram a indicação dos novos valores de realização constantes da declaração de substituição, conforme evidenciado no **Doc. n.º 14** anexado com o pedido.
- 5.16. O Requerente recebeu nova notificação, datada de 06-03-2019, do Serviço de Finanças de Porto de Mós, nos termos da qual era referido que *“a declaração de rendimentos de*

---

2017 havia sido uma vez mais selecionada para análise por necessidade de comprovação de micro ou pequena empresa cuja parte social ou valor mobiliário foi alienada”, conforme evidenciado no **Doc. n.º 15** anexado com o pedido.

- 5.17. A este pedido o Requerente respondeu diretamente no portal da AT, em 11-03-2019, anexando os mesmos elementos que já tinha apresentado em 2018 para justificar exatamente as mesmas questões anteriormente suscitadas (*vide* ponto 5.7. *supra*).
- 5.18. Na sequência da entrega da declaração Modelo 3 de IRS de substituição, submetida em 31-01-2019, o Requerente foi notificado, em 15-03-2019, da liquidação n.º 2019..., de 04-03-2019, relativa ao IRS do ano 2017, no montante de EUR 907.000,38, incluindo a liquidação de juros compensatórios pelo retardamento da liquidação de imposto, no montante de EUR 2.401,56, conforme evidenciado no **Doc. n.º 16** anexado com o pedido.
- 5.19. O Requerente procedeu, em 20-03-2019, à reclamação da liquidação de juros identificado no ponto anterior, no Portal da AT, conforme evidenciado no **Doc. n.º 17** anexado com o pedido.
- 5.20. Em 22-03-2019, a Requerida respondeu, no Portal, referindo, essencialmente, que o artigo 44.º, n.º 7 do Código do IRS não é aplicável a mais-valias mobiliárias, mas, o Requerente não se conformando com tal justificação, insistiu na sua pretensão em 25-03-2019, conforme evidenciado no **Doc. n.º 18** anexado com o pedido, tendo a Requerida aceite o indicado, em 29-03-2019, mas estabelecendo a necessidade de apresentar uma reclamação graciosa, conforme evidenciado no **Doc. n.º 18** anexado com o pedido, a qual veio a ser apresentada pelo Requerente em 16-05-2019, conforme evidenciado no **Doc. n.º 22** anexado com o pedido.
- 5.21. O Requerente foi notificado da Ordem de Serviço n.º OI..., de 16-04-2019, da Direção de Finanças de Leiria, relativa a uma acção inspectiva interna, de âmbito parcial (IRS),

com objetivo de analisar e controlar, em sede de IRS, as mais-valias relativas ao ano fiscal de 2017.

5.22. A referida acção inspectiva teve início a 18-04-2019 e foi concluída a 21-08-2019.

5.23. No âmbito da acção inspectiva identificada nos pontos anteriores, o Requerente recebeu, em 22-04-2019, uma nova notificação para exibição de documentos fiscalmente relevantes, ou seja, insistindo no envio do Acordo de Investimento e Parassocial, conforme evidenciado no **Doc. n.º 19** anexado com o pedido, tendo o Requerente enviado a referida documentação em 02-05-2019, conforme evidenciado no **Doc. n.º 20** anexado com o pedido.

5.24. O Requerente foi notificado em 22-07-2019, através do Ofício n.º..., de 18-07-2019, da Direção de Finanças de Leiria (Registo CTT n.º RH ... PT), do teor do projeto de RIT (datado de 18-07-2019) e para, querendo, exercer no prazo de 15 dias o respectivo direito de audição prévia sobre o referido projecto de correções, conforme evidenciado no **Doc. n.º 23** anexado com o pedido.

5.25. No projecto de RIT concluiu-se no ponto III.1 (pág. 2 a 6) que “(...) *Tendo em conta os rendimentos declarados pelo SP, originados pela transmissão de participações sociais, identificados no Quadro I e a correção aos valores de aquisição relativamente às transmissões declaradas nas linhas 9007 e 9008 do Quadro 9 do Anexo G da declaração de IRS, constantes do Quadro IV, foi apurada correção à matéria coletável no montante de €34.196,25 [(1.107.675,22 + 1.846.869,12) – (1.094.310,22 + 1.826.037,87)], que será tributada apenas em 50%, (tendo em conta que estamos perante transmissão de ações de uma pequena empresa - art. 43º, n.º 3 do CIRS), à qual se aplica a taxa de 28% (uma vez que o SP não optou pelo seu englobamento – art. 72º, n.º 1, al. c) e n.º 12 do CIRS). Em face do exposto, após a correção aos valores de aquisição declarados pelo SP, para efeitos de apuramento da mais valia decorrente da*

---

*transmissão de partes sociais, foi apurado imposto em falta, no montante de €4.787,48, conforme explicitado no Quadro V (...)*”.

- 5.26. O Requerente não exerceu o direito de audição prévia.
- 5.27. O Requerente, no decurso do procedimento inspetivo, regularizou voluntariamente os valores em falta identificados no projecto RIT, procedendo à entrega, em 07-08-2019, da declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS de substituição referente ao ano de 2017 (n.º...), em conformidade com o **Doc. n.º 25** e o **Doc. n.º 26** anexados com o pedido.
- 5.28. O Requerente apresentou, em 06-08-2019, no Serviço de Finanças de Porto de Mós, pedido de redução de coima, conforme evidenciado no **Doc. n.º 24** anexado com o pedido, não tendo sido elaborado pelos Serviços o respectivo auto de notícia.
- 5.29. O Requerente foi notificado em 22-08-2019, através do Ofício n.º SPGAI —..., de 21-08-2019, da Direção de Finanças de Leiria (Registo CTT n.º RH ... PT), do teor do RIT final, datado de 21-08-2019, conforme evidenciado no **Doc. n.º 27** anexado com o pedido.
- 5.30. Da entrega da declaração modelo 3 de substituição identificada no ponto 5.27. *supra*, resultou a liquidação de IRS n.º 2019..., de 13-09-2019, com um valor de imposto a pagar de EUR 912.014,50.
- 5.31. O Requerente recebeu, em 16-09-2019, nova notificação do Serviço de Finanças de Porto de Mós, relativa a nova “*necessidade de comprovação de micro au pequeno empresa cuja parte social ou valor mobiliário foi alienada*”, conforme evidenciado no **Doc. n.º 28** anexado com o pedido), tendo o Requerente apresentado resposta, no Portal da AT, em 23-09-2019.

- 5.32. O Requerente foi notificado, em 14-10-2019, do deferimento da reclamação graciosa apresentada em maio de 2019, referente aos juros compensatórios indevidamente cobrados incidentes sobre a liquidação de IRS/2017 (*vide* ponto 5.20 *supra*), conforme evidenciado no **Doc. n.º 29** anexado com o pedido.
- 5.33. O Requerente foi notificado, em 01-03-2021, da Ordem de Serviço n.º OI..., de 15-07-2020, da Direção de Finanças de Leiria, relativa a uma nova acção inspectiva interna de âmbito parcial (IRS), com objectivo de análise e controlo da declaração modelo 3 de IRS do ano de 2017, tendo a mesa sido motivada por ter sido declarada alienação de micro ou pequena sociedade (C..., F..., D... e E...), naquele ano de 2017, conforme evidenciado no **Doc. n.º 30** anexado com o pedido.
- 5.34. Esta acção inspetiva teve início a 01-03-2021 e foi concluída a 25-04-2021.
- 5.35. Em matéria de conclusões da acção inspetiva, e de acordo com o descrito no ponto III. (páginas 5 a 23 do respectivo RIT), resultou que a consideração das referidas sociedades como micro e pequenas empresas (nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro) e a tributação da mais-valia em 50% (nos termos do disposto no artigo 43.º, n.ºs 3 e 4, do Código do IRS) teria de ser afastada e, conseqüentemente, foram efetuadas correções meramente aritméticas ao rendimento líquido da Categoria G do IRS, no ano de 2017, no montante de EUR 3.228.774,11, o qual foi apurado pela diferença entre o rendimento líquido daquela categoria de rendimentos, no montante de EUR 6.480.999,46 e o rendimento declarado naquela categoria pelo Requerente, no montante de EUR 3.242.225,35.
- 5.36. De acordo com o RIT, “(...) a esta correção não corresponde qualquer correção ao rendimento coletável, dado que o sujeito passivo não optou pelo englobamento destes rendimentos. Os referidos rendimentos foram sujeitos à taxa especial de 28% definida no art.º 72 n.º 1 al. c) do CIRS. (...)”, tendo-se apurado imposto em falta no valor de EUR 906.856,75.

- 5.37. O Requerente foi notificado em 22-03-2021, através do Ofício n.º DIT1 – ..., de 19-03-2021, da Direção de Finanças de Leiria (Registo CTT n.º RH ... PT), do teor do projeto de RIT e para, querendo, exercer no prazo de 15 dias o respectivo direito de audição prévia sobre o referido projecto de correções, conforme evidenciado no **Doc. n.º 31** anexado com o pedido.
- 5.38. A mandatária do Requerente apresentou, em 01-04-2021, por email, pedido de prorrogação do prazo concedido para exercer o direito de audição, por mais 10 dias, o qual foi autorizado por despacho, datado de 05-04-2021, do Director de Finanças de Leiria, mediante parecer favorável do Inspector Tributário do processo (em conformidade com teor do processo administrativo anexado pela Requerida).
- 5.39. O Requerente, em 19-04-2021, veio exercer o direito de audição, através de requerimento enviado, por email para a Direção de Finanças de Leiria, conforme evidenciado no **Doc. n.º 32** anexado com o pedido.
- 5.40. Os SIT, após terem analisado os factos e argumentos apresentados pelo Requerente no exercício do direito de audição (Ponto IX, páginas 24 a 28 do RIT), concluíram que “o *sujeito passivo não apresentou outros elementos de facto e/ou de direito que afastem as interpretações e cálculos efetuados no Projeto de Correções, pelo que os argumentos apresentados não acolhem e se propõe a manutenção das correções propostas*”, tendo assim sido mantida a posição e as respectivas correções constantes do projecto de RIT em sede de RIT final.
- 5.41. A mandatária do Requerente foi notificada, em 27-04-2021, através do Ofício n.º SPGAI - ..., de 23-04-2021, da Direção de Finanças de Leiria (Registo CTT n.º RH ...PT), do teor do projeto final de RIT, no qual se mantiveram as conclusões e correções contantes do projecto de RIT anteriormente enviado, conforme evidenciado no **Doc. n.º 33** anexado com o pedido.

5.42. Em conformidade com as conclusões do procedimento inspetivo, em 20-04-2021, os serviços elaboraram a declaração oficiosa de rendimentos modelo 3 de IRS n.º..., em nome do Requerente, referente ao ano de 2017, mantendo os dados constantes nos Anexos A, B, G e J da anterior declaração de rendimento modelo 3 de IRS relativa àquele ano, mas efectuando as seguintes alterações naquela declaração:

- No Quadro 9A, os dados referentes a micro e pequenas empresas das entidades E..., F..., C... e D..., para os efeitos do disposto no art.º 43 n.º 3 e 4 do Código do IRS;
- No Quadro 15 do Anexo G, foi assinalada a opção pelo NÃO englobamento dos rendimentos incluídos no Quadro 9 (mais-valias), conforme indicado pelo Requerente na sua declaração anterior.

5.43. Da declaração oficiosa de rendimentos modelo 3 de IRS identificada no ponto anterior resultou a liquidação n.º 2021..., de 08-05-2021, com um montante total de IRS de EUR 1.816.243,05, acrescido do montante de juros compensatórios por recebimento indevido de IRS, no valor de EUR 139,98, e do montante de juros compensatórios pelo retardamento da liquidação, no valor de EUR 107.516,34, no valor total de EUR 1.923.759,39.

5.44. A liquidação oficiosa referida no ponto anterior deu origem à nota de acerto de contas n.º 2021..., de 11-05-2021, com um valor de IRS a pagar de EUR 1.014.274,47, tendo em consideração que ao montante global referido no ponto anterior, foi deduzido o estorno da liquidação de IRS e juros n.º 2019..., relativa ao ano de 2017, no valor de EUR 909.484,92

- 5.45. O montante de IRS e juros referido no ponto anterior foi pago dentro do prazo, pelo Requerente, em 29-06-2021, conforme evidenciado nos **Docs. n.ºs 1 e 3** anexados com o pedido.
- 5.46. Por discordar das correções efectuadas pelos SIT no RIT, em matéria de IRS relativo ao ano 2017, o Requerente apresentou, em 27-09-2021, este pedido de pronúncia arbitral.
- 5.47. O Requerente entregou, em 31-10-2021, nova declaração de rendimentos modelo 3 de IRS relativa ao ano 2017, motivado pelo facto de ter recebido, em 31-12-2020, um montante adicional de preço referente à venda de ações ocorrida no ano 2017.
- 5.48. Na sequência da entrega da declaração de rendimentos de substituição referida no ponto anterior, o Requerente foi notificado da liquidação n.º 2021..., de 14-12-2021, emitida pela Requerida, no valor total (imposto e juros) de EUR 1.078.464,28.
- 5.49. Em resultado da liquidação identificada no ponto anterior, o Requerente foi notificado da demonstração de acerto de contas n.º 2021..., de 20-12-2021, da qual faz parte o “estorno” da liquidação objecto do pedido (a n.º 2021...), tendo sido apurado um reembolsado do valor de EUR 845.295,19.

#### ***Motivação quanto à matéria de facto***

- 5.50. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de matéria de facto), nos factos não contestados pela Requerida e no teor dos documentos juntos aos autos pelo Requerente e pela Requerida (no âmbito do processo administrativo).

***Dos factos não provados***

5.51. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

**6. MATÉRIA DE DIREITO**

6.1. Com a apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral, o Requerente pretende que este Tribunal se pronuncie sobre a legalidade do adicional de IRS e juros liquidados (e pagos) de EUR 1.014.274,47, pela liquidação adicional de IRS n.º 2021..., de 08-05-2021, referente ao ano de 2017, incluindo liquidação de juros, no montante total de EUR 1.923.759,39 e da demonstração de liquidação (n.º 2021...), com fundamento em ilegalidade da referida liquidação.

6.2. Como atrás se referiu, o Requerente sustenta que, com a apresentação de declaração rendimentos de substituição, relativa ao ano de 2017, e que deu origem a nova liquidação de IRS com o n.º 2021..., de 14-12-2021, esta substituiu a que é objecto do presente pedido arbitral, pelo que o respectivo acto de liquidação foi revogado e não vigora já na ordem jurídica.

6.3. Daí concluindo o Requerente pela inutilidade superveniente da lide.

6.4. Tendo-se pronunciado sobre essa pretensão do Requerente, veio a Requerida dizer que *“relativamente à excepção de inutilidade superveniente da lide suscitada pelo Requerente, a Requerida nada tem a opor atento o decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação referente a IRS do ano de 2017”*.

Vejamos.

---

***Da inutilidade superveniente da lide***

- 6.5. A nova liquidação de IRS, relativa ao ano de 2017 - n.º 2021..., de 14-12-2021 – (que não é objecto do presente pedido arbitral), não resulta de qualquer actuação correctiva por parte da Requerida, não podendo, por isso, ser esta nova liquidação qualificada como “liquidação corrigida”.
- 6.6. Como se diz no Acórdão do STA de 15-06-2016, no Processo n.º 01471/15, considera-se como liquidação corrigida a *“liquidação em que os serviços competentes da AT procedem à correcção de anterior acto da mesma natureza, por exemplo, por efeito de deferimento parcial de reclamação graciosa (ou por deferimento de pedido de revisão, acrescentamos nós)”*.
- 6.7. Nesse mesmo entendimento, se diz no Acórdão do TCA Sul de 13-05-2021, no Processo n.º 442/17.2BEBJA, que:
- “nesta situação, a liquidação correctiva efectuada pela Administração Tributária na sequência da decisão judicial, opera a sanção dos vícios da liquidação inicial por via do citado princípio da reconstituição da situação actual hipotética, retroagindo os seus efeitos à data do acto tributário inicial que foi reformado. Por outras palavras, em vez de se revogar o acto que está parcialmente ferido de ilegalidade, ele é depurado das suas imperfeições iniciais e mantido na ordem jurídica assim dando cumprimento ao julgado, técnica que deve ser considerada como manifestação do princípio do aproveitamento do acto administrativo.”* (Joaquim Manuel Charneca Condesso, *“Discrecionabilidade da Administração Fiscal”*, artigo publicado na revista *Julgar* n.º 15, página 169). *E por isso, porque não revestem a natureza de um novo acto tributário, o limite da caducidade do direito à liquidação não se aplica a estas liquidações correctivas. Ora, contrariamente ao que defende a Fazenda Pública, a liquidação impugnada não reveste a natureza de liquidação correctiva, mas antes de uma nova liquidação. Em primeiro lugar, a liquidação supostamente corrigida, isto é, a liquidação n.º ....., foi totalmente eliminada da ordem jurídica por via da sua*

---

*anulação, e não apenas parcialmente, e não se fundou em quaisquer vícios de natureza formal”* (negrito nosso).

- 6.8. Todavia, como se referiu, no caso em análise, não está em causa nenhuma liquidação correctiva, mas um novo acto de liquidação praticado pela Requerida, resultante de novos elementos apresentados pelo Requerente a coberto de declaração de substituição apresentada nos termos legais (artigo 59.º do CPPT), em que declarou um valor de realização, para efeito de cálculo de mais-valias, superior ao constante da primeira declaração de rendimentos entregue relativa ao ano 2017.
- 6.9. É certo que a declaração de substituição não tem a virtualidade de anular ou de substituir de *per se* a liquidação resultante da declaração substituída.
- 6.10. Como se diz no Acórdão do STA de 23-11-2011, no Processo n.º 0717/11:
- “A declaração de substituição não é uma circunstância posterior que por si só determine a invalidade da liquidação efetuada com base na primeira declaração de IRS. O que pode originar a invalidade dessa liquidação não é a declaração de substituição em si, mas a decisão que sobre ela for tomada pela administração tributária, pois só com esta decisão é se poderá saber se a liquidação impugnada se deve ou não manter ab initio na ordem jurídica. (...) A declaração de substituição dá a conhecer factos novos que não eram conhecidos ou não foram tomados em conta no momento da emanação do acto de liquidação, muito embora já então eram actuais. A administração tributária vai proceder a um novo juízo sobre material de facto que já existia, procurando de novo enquadrá-lo nas normas tributárias. Caso seja dada relevância aos novos factos constantes da declaração de substituição, há efectivamente um “vício originário” da legalidade da liquidação efectuada com base na declaração substituída. Se houver uma nova decisão, ela assentará numa realidade factual que inicialmente não foi considerada, e por isso mesmo pode-se enquadrar tal decisão como revogação de acto ilegal. Mas, o que pode originar a invalidade dessa liquidação não é a declaração de substituição em si, mas a decisão*

*que sobre ela for tomada pela administração tributária. Só com esta decisão é se poderá saber se a liquidação impugnada se deve ou não manter ab initio na ordem jurídica”.*

6.11. Foi o que ocorreu nos autos.

6.12. Com efeito, ao validar a declaração de substituição apresentada pelo Requerente e emitido nova liquidação, a Requerida revogou o primitivo acto de liquidação, fazendo emergir uma “nova decisão”, consubstanciada em novo acto de liquidação que substituiu o anterior (o que é objecto do presente pedido arbitral).

6.13. É nesse sentido que o, já citado, Acórdão do TCA Sul de 13-05-2021, conclui que *“quando a liquidação inicial é anulada na sua totalidade e efectuada nova liquidação com elemento diferentes, então a segunda liquidação tem **autonomia** em relação à liquidação inicial e, por isso, constitui um **novo acto de liquidação**”* (negrito nosso).

6.14. Diga-se, lateralmente, que as questões de eventual caducidade suscitadas pela Requerente, a que a Requerida anuiu, não dizem respeito à liquidação objecto dos autos, tendo apenas eventuais repercussões na acto de liquidação que substitui aquela e, como referido, este novo acto de liquidação não é objecto do pedido arbitral.

6.15. Face ao exposto, tendo deixado de existir na ordem jurídica o acto tributário impugnado pelo Requerente, já na pendência do presente processo arbitral, ocorre a impossibilidade superveniente da lide por falta de objecto de litígio, que constitui causa de extinção da instância (cfr. alínea e) do artigo 277.º do CPC).

### ***Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais***

6.16. Nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1, do CPC em vigor (aplicável *ex vi* 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que

a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

6.17. Neste âmbito, o n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.18. Nestes termos, face ao acima exposto, da análise efectuada resulta que deverá ser imputada ao Requerente a responsabilidade pelo pagamento das custas.

## 7. DECISÃO

Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas na secção anterior, decidi este Tribunal Arbitral Colectivo:

- a. Julgar procedente a excepção da inutilidade superveniente da lide e, em consequência, absolver a Requerida da instância;
- b. Condenar o Requerente no pagamento das custas.

## 8. VALOR DA CAUSA

Tendo em consideração o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1, do CPPT, e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em **EUR 1.014.274,47**.

## 9. CUSTAS

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em **EUR 14.076,00**, a cargo do Requerente, de acordo com o artigo 22.º, n.º 4, do RJAT.

\*\*\*\*\*

Notifique-se.

Lisboa, 6 de Junho de 2022

**A Árbitra Presidente**

Rita Correia da Cunha  
(com voto de vencido em anexo)

**A Árbitro Adjunta**

Sílvia Oliveira

**O Árbitro Adjunto**

António Alberto Franco

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Acompanhando a Decisão Arbitral sem reservas quanto determina a inutilidade superveniente da lide e a conseqüente extinção da instância e absolvição da Requerida dos pedidos, a minha divergência em relação à mesma está relacionada com a apreciação da questão da caducidade do direito à liquidação relativamente ao IRS do Requerente do ano de 2017. Antes de abordar esta questão, parecem-me relevantes as considerações relativas à inutilidade superveniente da lide que se seguem.

### *Da inutilidade superveniente da lide*

O Requerente pretende com o pedido de pronúncia arbitral que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre a legalidade da liquidação adicional de IRS n.º 2021..., referente ao ano de 2017, incluindo os juros compensatórios (cfr. demonstração de liquidação – compensação n.º 2021...), no montante total de EUR 1.014.274,47, porque baseada no entendimento de que as sociedades parcialmente detidas pelo Requerente constituem um “grupo empresarial” e, conseqüente, de que não é o Requerente elegível para o benefício fiscal previsto no artigo 43.º, n.º 3, do CIRS.

Após ter apresentado o pedido de constituição de Tribunal Arbitral Tributário (em 27-09-2021) e o pedido de pronúncia arbitral que ao presente Tribunal compete decidir, o Requerente submeteu uma nova declaração de IRS relativa ao ano 2017 (em 31-10-2021), sendo esta motivada pelo facto de ter recebido em 31-12-2020 um montante adicional do preço referente à venda de acções ocorrida no ano 2017.

Na sequência da entrega desta declaração de IRS pelo Requerente, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2021..., de 14-12-2021, relativa ao ano 2017, com o montante total de EUR 1.078.464,28, e a demonstração de acerto de contas n.º 2021..., de 20-12-2021, que, no entender do Requerente, têm o efeito de revogar, substituir e reverter os efeitos da liquidação

---

de IRS e demonstração de liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral (cfr. requerimento que o Requerente apresentou em 07-04-2022).

Segundo o Requerente, é a liquidação de IRS de 14-12-2021 e a demonstração de acerto de contas de 20-12-2021 que vigoram na ordem jurídica, pelo que deverá o presente Tribunal determinar a inutilidade superveniente da lide.

Neste contexto, cumpre referir que a inutilidade superveniente da lide, por desaparecimento do objeto do processo, ocorre quando o objeto da pretensão impugnatória deduzida pelo sujeito passivo seja eliminado na pendência do processo e a decisão a proferir já não tenha qualquer efeito útil.

No caso *sub judice*, tendo o objeto do pedido de pronúncia arbitral deixado de existir na ordem jurídica, não tendo o Requerente declarado que mantém o interesse na prossecução do processo arbitral relativamente à liquidação de IRS de 14-12-2021 e à demonstração de acerto de contas de 20-12-2021, antes solicitado a declaração de inutilidade superveniente da lide (sem oposição da Requerida), acompanho a Decisão Arbitral quando determina a inutilidade superveniente da lide, por a mesma se encontrar desprovida de objeto, nos termos do disposto no artigo 277.º, alínea e), do CPC (aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT), bem como a consequente extinção da instância e absolvição da Requerida dos pedidos (sem conhecer do mérito da causa).

Poderia suscitar-se a dúvida sobre a legitimidade da AT para emitir a liquidação de IRS de 14-12-2021 e a demonstração de acerto de contas de 20-12-2021 à luz do disposto no artigo 13.º, n.º 3, do RJAT, no qual se pode ler que, findo o prazo referido no n.º 1 do mesmo artigo, *“a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo (...), imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos”*. Todavia, sendo a liquidação de IRS de 14-12-2021 e a demonstração de acerto de contas de 20-12-2021 emitidas com fundamento na nova declaração de IRS relativa ao ano de 2017 submetida pelo Requerente em 31-10-2021, sempre

seria de concluir que as mesmas têm como fundamento “factos novos” para efeitos do artigo 13.º, n.º 3, do RJAT.

No requerimento que apresentou em 07-04-2022, o Requerente alega que a liquidação de IRS de 14-12-2021 e a demonstração de acerto de contas de 20-12-2021 consubstanciam a realidade atual, reconhecem a correção da declaração de substituição relativa ao ano 2017 entregue pelo Requerente em 31-10-2021, e que *“nada mais poderá ser feito, atento o decurso do prazo de caducidade”*.

Quanto ao prazo de caducidade do direito à liquidação relativamente ao IRS do ano de 2017, entendo que o mesmo não terá terminado por se encontrar suspenso desde 27-09-2021.

Senão vejamos.

#### ***Da suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação relativamente ao IRS de 2017***

No artigo 45.º da LGT, na parte relevante, pode ler-se:

*“1 — O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro. (...)”*

*4 — O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (...).”*

Tendo em conta o disposto nos n.ºs 1 e 4 do artigo 45.º da LGT, o prazo de caducidade de quatro anos do direito à liquidação relativamente ao IRS do Requerente do ano de 2017 iniciou no dia 01-01-2018 e, caso não tenha ocorrido qualquer facto suspensivo do mesmo nos termos do artigo 46.º da LGT, terminou no dia 31-12-2021. Neste contexto, interessa atentar ao disposto no artigo 46.º da LGT, no qual se pode ler, na parte relevante para o caso *sub judice*:

*“1 — O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início de ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção.*

*2 — O prazo de caducidade suspende-se ainda:*

*a) Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão; (...)*”

O disposto nesta alínea a) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT aplica-se também a processos arbitrais, tal como resulta do n.º 5 do artigo 13.º do RJAT, no qual se pode ler:

*“Salvo quando a lei dispuser de outro modo, são atribuídos à apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral os efeitos da apresentação de impugnação judicial, nomeadamente no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária.”*

No caso em apreço, conclui-se que, nos termos conjugados dos artigos 46.º, n.º 2, al. a), da LGT e 13.º, n.º 5, do RJAT, o prazo de caducidade de quatro anos do direito à liquidação relativamente ao IRS do Requerente do ano de 2017, que iniciou no dia 01-01-2018, encontra-se suspenso desde 27-09-2021 (data em que o Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral), não tendo terminado em 31-12-2021 (como aliás parece entender o Requerente).

Dado que (i) a Decisão Arbitral determina a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide (nos termos da al. e) do artigo 277.º do CPC), e a absolvição da Requerida dos pedidos sem conhecer do mérito da causa, e que (ii) a suspensão do prazo de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º 1, da LGT tem efeito até ao trânsito em julgado da Decisão Arbitral (nos termos conjugados dos artigos 46.º, n.º 2, al. a), da LGT e 13.º, n.º 5, do RJAT), conclui-se que a AT dispõe ainda de vários meses para, se assim o entender, emitir uma nova liquidação com referência ao IRS do ano de 2017 com o objetivo de “corrigir” os elementos contidos na declaração de substituição entregue pelo Requerente em 31-10-2021.

Pelo exposto, entendo que anda bem a Decisão Arbitral quando não se pronuncia pela caducidade do direito à liquidação relativamente ao IRS do ano de 2017 do Requerente. Tendo em consideração a suspensão do prazo de caducidade nos termos referidos *supra*, perde relevância no caso em apreço a distinção entre “liquidação correctiva” e “nova liquidação” referida na Decisão Arbitral.

**Rita Correia da Cunha**