

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 983/2025-T

Tema: IRS– mais-valias – despesas e encargos – autoridade de caso julgado

SUMÁRIO

I – A autoridade do caso julgado, diversamente da exceção de caso julgado, não depende da verificação da tríplice identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir.

II - Tendo anteriormente sido apresentado um pedido de pronúncia arbitral que deu origem a uma decisão arbitral da qual resultou a declaração de ilegalidade de um acto de liquidação de imposto anterior, não havendo factos novos que pudessem justificar a emissão de um novo acto de liquidação do mesmo imposto incidente sobre o mesmo sujeito passivo e o mesmo facto gerador, há lugar a caso julgado na vertente de autoridade do caso julgado, apesar da não verificação daquela tríplice identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir.

DECISÃO ARBITRAL

As árbitras Carla Castelo Trindade (Presidente e relatora), Alexandra Iglésias e Sónia Fernandes Martins (Árbitras Adjuntas), designadas pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, casado, com residência na ..., n.º..., ..., em Luanda, Angola, titular do número de identificação fiscal português ... (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º

- 1, alínea a), e 10.º e seguintes, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2024..., referente ao ano de 2020, no montante de € 87.543,72, emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”), bem como da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa interposta pelo Requerente contra aquele acto e que correu termos sob o n.º ...2025... .
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 13.11.2025, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 17.11.2025.
3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral as signatárias, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As partes foram notificadas dessa designação em 07.01.2026, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 27.01.2026.
6. Por despacho datado de 27.01.2026, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta, remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a prova de produção adicional.

7. Em 02.03.2026, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos cópia do processo administrativo, tendo-se defendido por excepção, pugnando pela sua absolvição da instância.
8. Por despacho datado de 03.03.2026, foi o Requerente notificado para, querendo, exercer o direito ao contraditório quanto à matéria de excepção invocada pela Requerida na sua resposta.
9. Em 10.03.2026, veio o Requerente exercer o seu direito ao contraditório em relação à matéria de excepção arguida pela Requerida na sua resposta, requerendo, a final, que a mesma fosse julgada improcedente.
10. Por despacho de 17.03.2026, o Tribunal Arbitral, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT, dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, por não haver necessidade de produção de prova testemunhal, remetendo-se para a decisão final a apreciação da matéria de excepção.
11. Nesse mesmo despacho, foi facultado às partes o prazo de 15 dias para que as mesmas, querendo, de modo simultâneo, apresentassem alegações escritas e designou o dia 27 de Julho de 2026 como data-limite para a prolação da decisão arbitral.
12. Em 31.03.2026, o Requerente apresentou as suas alegações escritas, juntando aos autos o comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.
13. Em 09.04.2026, a Requerida apresentou, igualmente, as suas alegações escritas.

14. Em 16.04.2026, o Requerente apresentou um requerimento, nos termos do qual (i) informava que havia sido notificado pela Requerida, através do ofício n.º ..., de 01.04.2026, junto a esse requerimento, de que o acto de liquidação impugnado nestes autos havia sido parcialmente revogado, (ii) arguia que essa revogação parcial era intempestiva e (iii) qualificava como intempestiva a apresentação das alegações escritas efectuada pela Requerida em 09.04.2026.
15. Em 17.04.2026, a Requerida apresentou um requerimento a solicitar o desentranhamento do requerimento apresentado pelo Requerente em 16.06.2026, reiterando ainda que as suas alegações escritas haviam sido tempestivamente apresentadas.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

§1 Posição do Requerente

16. O Requerente sustenta o pedido que formula, alegando, em síntese, o seguinte:
 - a. A decisão arbitral proferida no processo n.º 276/2022-T, de 15 de Fevereiro de 2023 (“Decisão Arbitral 276/2022-T”), julgou provados e procedentes os pedidos então formulados e concluiu que a liquidação de IRS em crise padecia de vício de violação de lei, designadamente dos artigos 58.º e 74.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (“LGT”), e 51.º, do Código do IRS;
 - b. Essa Decisão Arbitral determinou a anulação do acto de liquidação de imposto e juros compensatórios, bem como a condenação da Requerida em indemnizar o Requerente nas despesas com a garantia destinada a sustar o processo executivo;
 - c. Daquela Decisão Arbitral resulta que a Requerida deveria ter procedido à anulação da liquidação em causa;

- d. A liquidação adicional de 2020, ora impugnada, constitui um novo acto tributário, que não respeita a Decisão Arbitral 276/2022-T, configurando, por isso, um acto ferido de vício de violação de lei;
- e. Na liquidação adicional de IRS de 2020 ora em causa não foram considerados todas despesas e encargos suportados com a aquisição, valorização e alienação do imóvel, tendo a Requerida desconsiderado, sem fundamento, as despesas efectivamente incorridas;
- f. Essa liquidação enferma de vício de fundamentação, por não explicitar os concretos motivos de Facto e/ou de Direito que levaram à não aceitação das despesas e encargos declarados;
- g. Não existe dívida tributária apta a legitimar a instauração e prossecução de novo processo de execução fiscal;
- h. Verificando-se vício de violação de lei e erro imputável à Requerida na liquidação de IRS de 2020, estão preenchidos os pressupostos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, para efeitos de condenação daquela no pagamento de juros indemnizatórios;
- i. O “*erro imputável aos serviços*” corresponde a erro sobre os pressupostos de Facto e de Direito imputável à Requerida, estando verificado quando o sujeito passivo obtém vencimento em reclamação ou impugnação e a anulação do acto não lhe é imputável, situação que se verifica no caso concreto;
- j. A prestação de garantias (hipotecas) para sustar os processos de execução fiscal instaurados com base nas liquidações de IRS de 2020, tendo por objecto dívidas que não são legalmente devidas, configura prestação de garantia indevida, nos termos dos artigos 53.º, da LGT, e 171.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”); e
- k. Em consequência, a Requerida é responsável pelo pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, abrangendo os encargos suportados com a

constituição e manutenção das hipotecas, acrescidos dos respectivos juros até integral reembolso.

§2 Posição da Requerida

17. Em síntese, a Requerida alega o seguinte, na sua resposta:

- a. O pedido ora submetido ao Tribunal Arbitral coincide com o que foi apreciado na Decisão Arbitral 276/2022-T, em que o Requerente impugnou a liquidação de IRS de 2020 então em crise e o indeferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2021..., com fundamento na consideração da mais-valia decorrente da venda do imóvel e na relevância de determinados encargos;
- b. Na Decisão Arbitral 276/2022-T, o Tribunal Arbitral decidiu que, não estando em causa a qualificação jurídica das despesas alegadas, mas apenas a prova (de parte) dessas despesas, a liquidação padecia de vício de violação de lei, designadamente dos artigos 58.º e 74.º, n.º 2, da LGT, e 51.º, do Código do IRS, vício que a tornava anulável;
- c. Essa Decisão Arbitral concluiu que a respectiva liquidação deveria ser anulada, tendo julgado provados e procedentes os pedidos e anulado o acto de liquidação aí em crise, de imposto e juros compensatórios;
- d. O Requerente não reagiu a esse segmento decisório, pelo que tal decisão transitou em julgado, formando-se caso julgado material, nos termos dos artigos 619.º, n.º 1, e 628.º, do Código de Processo Civil (“CPC”);
- e. À luz da doutrina e jurisprudência, o caso julgado material tem função positiva, de autoridade do caso julgado, e função negativa, de excepção de caso julgado, a qual pressupõe a tríplice identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir e obsta a que a mesma questão volte a ser discutida;

- f. No caso concreto, verifica-se essa tríplice identidade, porquanto os sujeitos processuais são os mesmos (Requerente e Requerida), o pedido em ambas as acções visa obter o mesmo efeito jurídico (anulação da liquidação de IRS de 2020 com fundamento na consideração da mais-valia da venda do imóvel e dos encargos respectivos) e a causa de pedir assenta no mesmo facto jurídico;
- g. Encontrando-se preenchida a excepção dilatória do caso julgado, isso impede o conhecimento do mérito da causa e implica a absolvição da Requerida da instância, nos termos dos artigos 577.º, alínea i), e 278.º, n.º 1, alínea e), do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT;
- h. A liquidação adicional de IRS n.º 2024..., ora impugnada, foi emitida no âmbito da execução da Decisão Arbitral 276/2022-T, constituindo uma liquidação correctiva subsequente à anulação da anterior liquidação;
- i. À luz da jurisprudência arbitral, constitui liquidação correctiva aquela que, sendo subsequente a um acto de liquidação adicional, decorre de a pretensão do sujeito passivo ter sido parcialmente atendida na sequência da sua impugnação graciosa ou contenciosa;
- j. Quando essa liquidação correctiva é meramente confirmativa, por não conter aspectos novos nem apreciação de novos vícios, a sua sindicância deve ter lugar em processo de execução de julgados, sendo insusceptível de impugnação autónoma;
- k. Consequentemente, o meio processual utilizado pelo Requerente não é o adequado, porquanto a liquidação em causa, enquanto acto de execução de julgado, apenas poderia ser questionada em sede de processo de execução de julgados;
- l. Não tem o Tribunal Arbitral competência para apreciar a execução de julgados, o que integra excepção de impropriedade do meio processual, com as legais consequências;
- m. Relativamente ao pedido de juros indemnizatórios, a AT salienta que o artigo 43.º, da LGT, sob a epígrafe “*pagamento indevido da prestação tributária*”, visa

compensar o sujeito passivo pela privação de quantias que tenha efectivamente pago indevidamente;

- n. No caso concreto, a liquidação adicional de IRS n.º 2024... não se encontra paga, como o próprio Requerente reconhece, estando apenas garantida por hipoteca voluntária constituída a favor da Requerida no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2025..., pelo que não se verifica o pressuposto do “*pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*” exigido pelo n.º 1 do artigo 43.º da LGT;
- o. Os juros indemnizatórios enquadram-se na responsabilidade civil extracontratual do Estado, com fundamento no artigo 22.º, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), e o direito a tais juros, derivado da anulação judicial de um acto de liquidação, depende de se demonstrar que o acto está afectado por erro sobre os pressupostos de Facto ou de Direito imputável à Requerida, que tenha originado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido;
- p. O erro relevante para efeitos do artigo 43.º, da LGT, não é qualquer vício ou ilegalidade, mas aquele que se traduz em defeituosa apreciação da factualidade relevante ou em errada aplicação das normas legais, imputável aos serviços;
- q. Considerando que, à data dos factos, a Requerida aplicou a lei em vigor, à qual está vinculada pelo princípio da legalidade, e que actuou, nos termos dos artigos 55.º, da LGT, e 266.º, n.ºs 1 e 2, da CRP, na prossecução do interesse público e no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, não se pode falar, no caso, em erro imputável aos serviços nos termos do artigo 43.º, da LGT;
- r. Em face da inexistência de pagamento indevido e de erro imputável aos serviços, não se mostram preenchidos os requisitos legais do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, pelo que o pedido de juros indemnizatórios deve ser julgado improcedente.

III. SANEAMENTO

18. Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as excepções enunciadas pela Requerida na sua Resposta.

§1 Do caso julgado

19. A Requerida sustenta que o Requerente pretende, com estes autos, a reapreciação da mesma questão já suscitada na Decisão Arbitral 276/2022-T, pelo que se estaria perante a excepção de caso julgado.
20. Ora, de facto, já houve um litígio anterior entre ambas as partes que veio a ser resolvido através da Decisão Arbitral 276/2022-T.
21. Nesse processo arbitral, foi apreciada a legalidade da liquidação de IRS n.º 2022..., no montante de € 19.555,80, referente ao exercício fiscal de 2020, bem como da decisão da Requerida de indeferimento parcial de reclamação graciosa apresentada pelo Requerente contra tal acto de liquidação.
22. Na Decisão Arbitral 276/2022-T houve lugar ao conhecimento do respectivo mérito por parte do tribunal arbitral competente, tendo o mesmo concluído, afinal, pela anulação daquela liquidação de IRS e de juros compensatórios promovida pela Requerida e pela condenação desta a (i) indemnizar o Requerente “*nas despesas que este demonstre ter suportado com a garantia destinada a sustar o processo executivo*” e (ii) a suportar as custas associadas àquele processo arbitral.

23. Uma vez que aquela decisão arbitral não foi impugnada pela Requerida, a mesma transitou em julgado, com os efeitos previstos no artigo 619.º, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
24. Não pode, portanto, este Tribunal ignorar o trânsito em julgado material que se formou, relativamente à anulação daquela liquidação de IRS e de juros, já que tal decisão – reitera-se – conheceu de mérito sobre o pedido formulado pelo Requerente, e não recaiu apenas (o que constituiria caso julgado meramente formal) sobre a relação processual, como se dispõe no artigo 620.º, do CPC.
25. De resto, a própria Requerida conformou-se com o sentido daquela decisão arbitral através da emissão da liquidação de IRS n.º 2023... .
26. Ora, face à Decisão Arbitral 276/2022-T e às circunstâncias dela decorrentes, cumpre apurar se é permitido a este Tribunal proferir uma decisão que seja distinta daquela que foi proferida naquela decisão arbitral, tendo agora por referência a liquidação de IRS e de juros compensatórios que se encontra em apreciação nos presentes autos.
27. Para se analisar esta questão, importa ter presente que, entre aqueles e os presentes autos, as liquidações em causa são dirigidas ao mesmo sujeito passivo (o Requerente), reportam ao mesmo imposto (o IRS), ao mesmo período de tributação (2020), o efeito jurídico que o Requerente pretende obter é o mesmo (anulação dessas liquidações) e decorrem da mesma circunstância com relevância tributária (cálculo da mais-valia decorrente da alienação de um bem imóvel susceptível de ser tributável em sede de IRS).
28. Ora, o artigo 577.º, alínea i), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, prescreve como excepção dilatória – i.e. excepções que “*obstam a que o tribunal conheça*

do mérito da causa e dão lugar à absolvição da instância ou à remessa do processo para outro tribunal” (cfr. artigo 576.º, n.º 2, do CPC) – o “caso julgado”.

29. Correspondendo a excepção do caso julgado à *“repetição de uma causa”*, essa repetição verifica-se *“depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário”*, sendo que a finalidade dessa excepção é a de *“evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior”* (cfr. artigo 580.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
30. Para se apurar se há uma repetição de uma causa, o artigo 581.º, n.ºs 1 a 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, determina que a mesma ocorre *“quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir”*, correspondendo a *“identidade de sujeitos”* quando *“as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica”*, a *“identidade de pedido”* quando *“numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico”* e a *“identidade de causa de pedir”* quando *“a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico”*.
31. Aplicando o estatuído nestas normas ao presente caso, é inequívoco que existe uma *“identidade de sujeitos”* entre os presentes autos e os que correram termos e deram origem à Decisão Arbitral 276/2022-T.
32. No que respeita à *“causa de pedir”*, a mesma é essencialmente idêntica (ainda que a liquidação de IRS ora posta em causa apresente uma fundamentação própria, com a reapreciação de um conjunto de elementos factuais) entre estes autos e os respeitantes à Decisão Arbitral 276/2022-T, porquanto precede da análise dos mesmos factos jurídicos – a operação de venda de um bem imóvel realizada no ano de 2020.

33. Em todo o caso, é pacífico que, entre os presentes autos e aqueles que correram termos e deram origem à Decisão Arbitral 276/2022-T, não existe uma “*identidade do pedido*” porquanto, ainda que o efeito jurídico seja idêntico (a anulação de um acto de liquidação de um mesmo tributo), a liquidação concreta que é objecto destes autos – a liquidação de IRS n.º 2024..., no montante de € 87.543,72 – é distinta daquela – a liquidação de IRS n.º 2022..., no montante de € 19.555,80 – que foi objecto de apreciação na Decisão Arbitral 276/2022-T.
34. Ao não poder dar-se por certamente verificada esta “*identidade do pedido*”, improcede a excepção dilatória do caso julgado, resultante da aplicação dos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea i), 580.º, n.ºs 1 e 2, todos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

§2 Do meio processual

35. A Requerida sustenta que a liquidação objecto destes autos é uma liquidação correctiva meramente confirmativa, a apreciar apenas em sede de execução de julgados e insusceptível de impugnação autónoma.
36. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais abrange a apreciação da (i)legalidade de actos de liquidação de tributos, sendo esse o critério relevante para a aferição da competência material deste tribunal arbitral no caso concreto.
37. O pedido principal constante do pedido de pronúncia arbitral consiste, precisamente, em que seja “*anulada a nova liquidação de IRS relativa ao exercício de 2020, com a*

identificação 2024...” (com negrito no próprio texto), ou se se preferir, simplesmente, na anulação deste acto de liquidação de IRS.

38. Ou seja, decorre do próprio articulado que o acto objecto do pedido de pronúncia arbitral apresentado pelo Requerente é um acto de liquidação de IRS, enquanto acto administrativo tributário autónomo, susceptível, por isso, de enfermar de ilegalidade própria e, como tal, passível de controlo jurisdicional.
39. Ainda que a Requerida afirme que este novo acto de liquidação de imposto mais não é do que uma “*liquidação correctiva*” apenas sindicável em execução de julgados, a verdade é que aquele acto é, em si mesmo, um acto de liquidação (novo), que produz efeitos próprios externos na esfera jurídica do Requerente, porquanto procede a uma nova quantificação de uma mais-valia imobiliária obtida pelo Requerente e está na génese da instauração de um novo processo de execução fiscal.
40. A circunstância de o acto ter sido alegadamente praticado “em execução” de uma decisão arbitral anterior não lhe retira a natureza de acto de liquidação, nem impede a sua sindicância quando se alegam (e a própria Requerida o reconhece) vícios novos.
41. A jurisprudência arbitral citada pela Requerida, designadamente, a proferida no processo arbitral n.º 678/2022-T, refere-se a situações em que a liquidação correctiva é meramente confirmativa, sem aspectos novos nem novos vícios.
42. Não é esse o caso: aqui, o próprio órgão competente da Requerida veio a reconhecer, mais tarde, a existência de um lapso relevante no valor de aquisição do bem imóvel que veio a ser alienado pelo Requerente, com impacto material na matéria colectável e no imposto que lhe veio a ser liquidado.

-
43. Ao estar em causa um acto tributário, o meio processual idóneo para a sua contestação junto dos tribunais é a impugnação judicial, o que resulta inequívoco face ao teor das alíneas a), c) e d) do artigo 97.º do CPPT.
44. Ao ser a impugnação judicial o meio idóneo para contestar a legalidade do acto visado pelo aqui Requerente, conclui-se igualmente pela idoneidade do pedido de pronúncia arbitral para o efeito, que consiste numa forma alternativa à impugnação judicial de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, conforme decorre do preâmbulo do RJAT e do n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que concedeu ao Governo a autorização legislativa para instituir a arbitragem tributária.
45. Acresce que o factor relevante para determinar a idoneidade do meio processual não é o conteúdo do acto recorrido, mas sim a natureza das questões submetidas à apreciação do Tribunal, aferidas por referência aos concretos pedidos formulados.
46. Se os pedidos visam a apreciar a legalidade de actos tributários, os meios idóneos para o efeito são a impugnação judicial e o pedido de constituição de tribunal arbitral/pedido de pronúncia arbitral, independentemente do concreto conteúdo dos actos contestados.
47. Aliás, crê-se que aqui a Requerida labora em claro erro porquanto não sendo o acto ora impugnado o mesmo que foi objecto da Decisão Arbitral 276/2022-T – apresenta um número de identificação distinto, o montante da liquidação é distinto e a Requerida ainda lhe acrescentou, mais recentemente, uma fundamentação distinta – então não tem cabimento que aquela afirme que a impugnação judicial e o pedido de constituição de tribunal arbitral/pedido de pronúncia arbitral não eram meios idóneos para contestar o acto aqui posto em crise.

48. Pelo exposto, julga-se improcedente a exceção de inidoneidade do meio processual suscitada pela Requerida na sua resposta, podendo o Tribunal conhecer do pedido de pronúncia arbitral.

§3 Do requerimento e documento apresentados pelo Requerente em 16.04.2026

49. Nos termos do artigo 16.º, alínea c), do RJAT, o processo arbitral rege-se pelo princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, cabendo-lhe determinar as regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito.
50. O mesmo preceito consagra ainda os princípios da cooperação e da boa-fé processual, vinculando partes e mandatários.
51. Por seu turno, o artigo 29.º, do RJAT, prevê a aplicação subsidiária das normas processuais tributárias, administrativas e civis e reafirma o dever do Tribunal Arbitral de definir a tramitação mais adequada a cada processo, em respeito pela celeridade, simplificação e informalidade processuais.
52. No caso em apreço, o documento junto pela Requerente em 16.04.2026 é posterior à data em que o Requerente apresentou as suas alegações, pelo que apenas após esta data pôde tomar conhecimento de tal documento, não sendo razoavelmente exigível a sua apresentação anterior.
53. Acresce que a Requerida já respondeu ao requerimento apresentado pela Requerente em 16.04.2026, tendo tido a oportunidade de se pronunciar igualmente sobre o documento, pelo que se mostra plenamente assegurado o contraditório e a igualdade de armas entre as partes.

54. Atendendo ainda a que o documento se reporta a factos relevantes para a apreciação da legalidade do acto tributário ora em questão, a sua junção revela-se adequada ao cumprimento do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material, segundo o qual o Tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências úteis ao conhecimento da verdade quanto aos factos relevantes para a decisão.
55. Nestes termos, ponderados os princípios referidos e inexistindo prejuízo para a posição processual da Requerida, o Tribunal considera justificado admitir a junção aos autos do requerimento e do documento apresentados pelo Requerente em 16.04.2026, que serão valorados na ulterior apreciação da causa.

§4 Da revogação parcial do acto de liquidação impugnado e do poder-dever de revisão da Requerida

56. Nos termos do artigo 55.º, da LGT, a Requerida exerce as suas atribuições “*de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade*”.
57. O princípio da legalidade tributária abrange a própria liquidação dos tributos, pelo que a Requerida não só pode, como deve corrigir actos de liquidação que reconheça como ilegais ou errados.
58. Essa obrigação de reposição da legalidade concretiza-se, em diversas normas, nomeadamente as constantes da LGT (cfr. artigos 78.º e 79.º) ou do RJAT (cfr. artigo 13.º).

-
59. Aliás, esta norma deste diploma densifica esse poder-dever da Requerida, permitindo que, na sequência do pedido de constituição de tribunal arbitral, o dirigente máximo do serviço *“proceda à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, acto tributário substitutivo”*.
60. No caso concreto, ficou assente que (i) a Requerida proferiu despacho de revogação parcial da liquidação adicional impugnada, reconhecendo um erro em determinados pressupostos deste acto de liquidação e procedendo à correspondente correcção; (ii) o Requerente foi notificado desse despacho, manifestando o interesse na prossecução da lide; e (iii) o Tribunal foi informado desse acto na pendência deste processo.
61. Nestes termos, a revogação parcial integra o exercício legítimo do poder-dever de revisão oficiosa da Requerida, devendo ser tida como válida e eficaz na parte em que expurga da liquidação contestada os segmentos reconhecidamente ilegais.
62. Consequentemente, ocorre uma modificação objectiva da instância limitada a esse segmento, prosseguindo o processo quanto à liquidação tal como subsiste após a revogação parcial desta, em respeito pelo direito de acesso à justiça do Requerente e pelos princípios da legalidade, da economia processual e da celeridade.
63. O presente pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1 alínea a), do RJAT.
64. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.

65. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
66. Refira-se ainda, neste contexto, que apesar de as alegações escritas apresentadas pela Requerida em 09.04.2026 serem, em rigor, extemporâneas face ao prazo simultâneo de 15 dias fixado no despacho de 17.03.2026, tal circunstância não tem, no caso concreto, virtualidade para afectar o resultado do julgamento, porquanto o essencial da posição da Requerida já se encontrava vertido na resposta ao pedido de pronúncia arbitral e demais elementos do processo administrativo, sobre os quais o Requerente se pôde pronunciar, não sendo a decisão condicionada pelo teor autónomo da referida peça, nem sofrendo o Requerente qualquer prejuízo na sua posição processual.

Cumpre apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

§1 Fundamentação da fixação da matéria de facto

67. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo Requerente, bem como discriminar a matéria provada e não provada, em conformidade com o disposto no artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, nos artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 1, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

-
68. Os poderes de cognição do Tribunal Arbitral abrangem factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram, em conformidade com o disposto nos artigos 13.º, do CPPT, 99.º, da LGT, 90.º, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 5.º, n.º 2, e 411.º, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
69. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas, em conformidade com o disposto no artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
70. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, que só possam ser provados por documentos, e que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º, do Código Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação, em conformidade com o artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
71. Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.

72. A convicção do Tribunal Arbitral quanto à matéria de facto dada como provada ou não provada, resultou da análise crítica dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral pelo Requerente e ao processo administrativo junto pela Requerida.

§2 Factos provados

73. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:
- a. Em 15.06.2009, o Requerente e a sua mulher, casados em comunhão de adquiridos, adquiriram um imóvel situado na Rua..., n.º..., ..., em Lisboa, pelo montante de € 500.000,00;
 - b. Esse imóvel foi objecto de obras de recuperação e remodelação integral, incluindo projecto de arquitectura, parecer técnico de engenharia, empreitada de construção civil e instalação de cozinha, que ascenderam ao montante de € 184.448,86;
 - c. As obras de remodelação do imóvel foram concluídas no ano de 2010;
 - d. A aquisição do imóvel e as obras de remodelação foram financiadas pelo Banco BBVA;
 - e. Em 18.11.2020, o Requerente e a sua mulher alienaram o referido imóvel pelo montante de € 921.996,42;
 - f. Com a alienação do imóvel foi paga pelo Requerente e mulher uma comissão de intermediação imobiliária no montante de € 57.994,50;
 - g. Na sequência da alienação do imóvel, a Requerida emitiu uma liquidação de IRS referente ao ano de 2020, com o n.º 2022..., no montante de € 19.555,80;
 - h. O Requerente apresentou uma reclamação graciosa contra essa liquidação de IRS, à qual foi atribuído o n.º ...2021...;
 - i. Em 19.04.2022, o Requerente apresentou um pedido de pronúncia arbitral no CAAD, o qual deu origem à Decisão Arbitral 276/2022-T, tendo por objecto a

- liquidação de IRS n.º 2022..., referente ao ano de 2020, e o despacho de indeferimento da reclamação graciosa que correu termos sob o n.º ...2021...;
- j. Em 15.02.2023, foi proferida a Decisão Arbitral 276/2022-T, nos termos da qual:
- a) A Requerida foi absolvida da instância quanto ao pedido de apreciação da idoneidade da garantia prestada;
 - b) Julgou procedentes os restantes pedidos formulados pelo Requerente;
 - c) Anulou o acto de liquidação de IRS em crise, incluindo imposto e juros compensatórios;
 - d) Condenou a Requerida a indemnizar o Requerente nas despesas que viesse a demonstrar ter suportado com a garantia destinada a sustar o processo executivo.
- k. A Decisão Arbitral 276/2022-T considerou que, para efeitos do disposto no artigo 51.º, do Código do IRS, deveriam ser atendidas, a título de despesas e encargos relativos à alienação do imóvel, na quota-parte do Requerente, despesas no montante de 121.221,68 € ($\frac{1}{2}$ das obras de 184.448,86 € + $\frac{1}{2}$ da comissão de € 57.994,50);
- l. Em 14.04.2023, a Decisão Arbitral 276/2022-T foi comunicada à Requerida, para efeitos da respectiva execução;
- m. Subsequentemente, a Requerida emitiu a liquidação de IRS n.º 2023..., relativa ao período de 2020, com valores de rendimento e imposto apurado a zero;
- n. Através do ofício n.º..., de 24.07.2024, a Requerida comunicou ao Requerente que, para efeitos de concretização da Decisão Arbitral 276/2022-T, pretendia alterar o seu enquadramento de residente para não residente e corrigir as despesas e encargos alusivos à operação de alienação do imóvel ocorrida em 2020 e declarados de € 121.221,68 para € 41.313,91;
- o. Posteriormente, o Requerente exerceu o direito de audição prévia, contestando a redução das despesas e encargos para € 41.313,91 enunciada pela Requerida;

- p. Através do ofício n.º..., de 26.09.2024, a Requerida comunicou que aceitava o enquadramento do Requerente como não residente, em face de declaração de substituição apresentada, e que, quanto às despesas e encargos, iria proceder à sua correção para € 41.313,91;
- q. Posteriormente, a Requerida elaborou oficiosamente o documento de correcção, com o n.º DC...-2020-..., no qual inscreveu no campo 4001 do quadro 4 do Anexo G, a título de despesas/encargos, o montante de € 121.221,68;
- r. Nesse documento de correção, a Requerida inscreveu no campo 4001 do quadro 4 do Anexo G, como valor de aquisição do imóvel, o montante de € 41.313,91;
- s. Em novembro de 2024, a Requerida emitiu a liquidação adicional de IRS n.º 2024..., no montante de € 87.543,72, referente ao ano de 2020, incluindo juros compensatórios no montante de € 5.365,14;
- t. Essas liquidações de IRS e juros compensatórios deram origem à demonstração de acerto de contas n.º 2024 ..., de 18.11.2024;
- u. Em 15.04.2025, o Requerente apresentou reclamação graciosa contra esta liquidação adicional de IRS, a qual correu termos sob o n.º ...2025...;
- v. Até à data da apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral, esta reclamação graciosa não tinha sido objecto de decisão expressa por parte da Requerida;
- w. A liquidação adicional de IRS n.º 2024... não foi paga pelo Requerente;
- x. Em data posterior à emissão da liquidação adicional de IRS n.º 2024..., foi instaurado processo de execução fiscal, com o n.º ...2025..., para cobrança da dívida de IRS de 2020 do Requerente, tendo por quantia exequenda, designadamente, o montante de € 87.543,72;
- y. Para garantia das obrigações emergentes do processo de execução fiscal n.º ...2025..., o Requerente constituiu hipoteca voluntária a favor da Requerida

- sobre dois imóveis de que é proprietário, destinada a garantir a quantia exequenda de € 87.543,72, os respectivos juros de mora, as custas e demais acréscimos legais;
- z. Através do ofício n.º..., de 01.04.2026, a Requerida notificou o Requerente de que o acto de liquidação impugnado nestes autos foi parcialmente revogado;
- aa. Através desse ofício, a Requerida concluiu que (i) no documento de correcção n.º DC ...-2020-... foi considerado o montante de € 121.221,68, a título de despesas e encargos, (ii) existe erro no valor de aquisição do imóvel, por ter sido inscrito um montante de “*pouco mais de 41.000€*” em vez do montante de € 250.000 na quota-parte do Requerente; (iii) esse erro deve ser corrigido oficiosamente, por via de revisão oficiosa da liquidação n.º 2024..., com reconhecimento de direito a juros indemnizatórios nesse quadro.

§3 Factos não provados

74. Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que não se tenham considerado provados.

V. MATÉRIA DE DIREITO

75. Passando-se à apreciação do mérito da causa a analisar nos presentes autos, entende-se que a matéria controvertida que foi sujeita à apreciação deste Tribunal se resume a apreciar a legalidade da liquidação de IRS, constante do acto de liquidação n.º 2024..., referente ao ano de 2020, no montante de € 87.543,72.
76. Considera o Requerente que aquele acto – bem como a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa subsequente – padece de um vício de violação da Lei, porquanto o mesmo “*se revela totalmente contrári[o] ao decidido anteriormente em sede de Pedido*”

Arbitral” (com negrito e sublinhado no próprio texto) através da Decisão Arbitral 276/2022-T, que determina a sua ilegalidade e consequente anulação.

Vejamos,

§1 - Da Decisão Arbitral 276/2022-T e da sua relevância para o sentido da decisão nestes autos

77. De acordo com o artigo 619.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, “[t]ransitada em julgado a sentença ou o despacho saneador que decida do mérito da causa, a decisão sobre a relação material controvertida fica a ter força obrigatória dentro do processo e fora dele nos limites fixados pelos artigos 580.º e 581.º”.
78. Em complemento – e reforçando – a relevância desta ideia de “força obrigatória dentro do processo e fora dele”, o artigo 625.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, determina que “[h]avendo duas decisões contraditórias sobre a mesma pretensão, cumpre-se a que passou em julgado em primeiro lugar”.
79. A este respeito, prescreve a decisão arbitral de 28.02.2025, proferida no processo n.º 798/2024-T e reiterada na decisão arbitral de 10.10.2025, proferida no processo n.º 1364/2024-T, que “[a] **garantia de imodificabilidade da decisão transitada em julgado opera não apenas através da exceção do caso julgado a que se refere o artigo 577.º, alínea i), do CPC, mas também através da prevalência da primeira decisão que transitou em julgado (artigos 619.º e 621.º do CPC). E mesmo que chegue a ser proferida nova decisão contraditória com aquela que transitou em julgado em primeiro lugar, esta é a que prevalece (artigo 625.º, n.º 1, do CPC). Pela exceção de caso julgado visa-se o efeito negativo da inadmissibilidade da segunda ação; a autoridade do caso julgado tem antes o efeito positivo de impor a primeira decisão, como pressuposto indiscutível de segunda**

decisão de mérito (cfr. Lebre de Freitas/Isabel Alexandre, *Código de Processo Civil Anotado*, vol. 2.º, 3.ª edição, Coimbra, pág. 599; quanto ao âmbito subjetivo do caso julgado, Teixeira de Sousa, *Estudos sobre o Novo Processo Civil*, Lisboa, 2.ª edição, 1997, pág. 589)” (com negritos nossos).

80. Em resumo, para Teixeira de Sousa, o caso julgado não exige necessariamente a tríplice identidade, bastando que a nova actuação contradiga o conteúdo decisório da sentença anterior, consubstanciando-se numa barreira à reinterpretação dos factos já decididos, mesmo que a nova actuação surja em processo distinto ou com enquadramento formal diferente.
81. Ainda, o Professor Manuel de Andrade, na sua obra clássica “*Noções Elementares de Processo Civil*” (Coimbra Editora, 1979, pp. 306-307), define o caso julgado como a expressão da necessidade de garantir a autoridade das decisões judiciais, a segurança jurídica e o prestígio dos tribunais.
82. Segundo o mesmo Professor Manuel de Andrade, o caso julgado apresenta duas vertentes:
 - a. A excepção de caso julgado (vertente negativa), que impede a repetição de uma causa já decidida (já analisada, de resto, nesta decisão);
 - b. A autoridade de caso julgado (vertente positiva), que impõe a vinculação à decisão anteriormente proferida.
83. Acrescenta este Professor que “[o] caso julgado material tem força obrigatória não só dentro do processo como, principalmente, fora dele, impedindo que se volte a discutir e dirimir aquilo que já foi definido pela sentença.”.

84. No mesmo diapasão, acrescenta-se na já mencionada decisão arbitral proferida no processo n.º 798/2024-T, citada na *supra* mencionada decisão arbitral proferida no processo n.º 1364/2024-T, o seguinte:

*“Por outro lado, entende-se que a autoridade do caso julgado, diversamente da exceção de caso julgado, pode funcionar independentemente da verificação da tríplice identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir, a que alude o artigo 581.º do CPC, tendo como pressuposto, não a identidade entre relações jurídicas - que visa impedir que uma mesma relação jurídica seja submetida sucessivamente a apreciação jurisdicional -, mas **uma relação de prejudicialidade que opera quando a decisão transitada condiciona a apreciação do objeto de uma ação posterior** (cfr.acórdãos do STJ de 23 de novembro de 2011, Processo n.º 644/08, de 6 de março de 2008, Processo n.º 08B402, e de 13 de dezembro de 2007, Processo n.º 07A3739, e, mais recentemente, o acórdão de 15 de dezembro de 2022, Processo n.º 2222/20). Ou seja, **a autoridade de caso julgado pode funcionar independentemente da verificação da tríplice identidade a que alude o artigo 581.º do CPC, mas pressupõe que a decisão de determinada questão não pode voltar a ser discutida, impedindo que a questão decidida se renove no segundo processo em termos idênticos** (cfr. Castro Mendes, *Limites Objectivos do Caso Julgado em Processo Civil*, Edições Ática, págs. 43-44).*

(...)

*E, assim, para que se verifique a autoridade do caso julgado, não releva a identidade de sujeitos ou a identidade de causa pedir, e, por conseguinte, **não é impeditivo da declaração de caso julgado que, no presente processo arbitral, tenham sido colocadas questões que não foram alegadas nem conhecidas anteriormente.***

(...)

*Em tal circunstância, parece claro que se verifica a relação de prejudicialidade entre os dois processos, que justifica o efeito positivo da autoridade do caso julgado, e que a jurisprudência tem apontado como sendo uma **exigência da segurança jurídica e da***

coerência e dignidade das decisões judiciais (cfr., entre muitos outros, o acórdão do STJ de 15 de dezembro de 2022, Processo n.º 2222/20)” (com negritos nossos).

85. Numa outra decisão arbitral – de 02.02.2024, proferida no processo n.º 75/2024-T – a relevância da autoridade do caso julgado é melhor detalhada, mediante recurso a referências doutrinárias e jurisprudenciais, nos seguintes termos:

“Referiu Rodrigues Bastos - “Notas ao Código de Processo Civil”, Volume III, páginas 60 e 61 -, que “(...) enquanto que a força e autoridade do caso julgado tem por finalidade evitar que a relação jurídica material, já definida por uma decisão com trânsito, possa vir a ser apreciada diferentemente por outra decisão, com ofensa da segurança jurídica, a exceção destina-se a impedir uma nova decisão inútil, com ofensa do princípio da economia processual”. (...)

E José Lebres de Freitas, afirma in Código de Processo Civil Anotado, Vol. 2.º, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pág. 354: (...) “a autoridade do caso julgado tem antes o efeito positivo de impor a primeira decisão, como pressuposto indiscutível de segunda decisão de mérito”. (...)

De salientar que a autoridade do caso julgado não se limita aos contornos definidos nos artigos 580.º e ss. do CPC para a exceção do caso julgado, estendendo-se às situações em que, apesar da ausência formal da tripla identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir, o fundamento do caso julgado esteja notoriamente presente, como acontece nestes autos (...).

Também se refere à autoridade do caso julgado o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 12 de Dezembro de 2023, proferido no Processo n.º 141/21.0YHLSB-A.L1.S1: “1. Para que uma decisão possa valer com força e autoridade de caso julgado em processo diverso daquele no qual foi proferida, não se exige a repetição em simultâneo dos três elementos de identificação de uma acção, que permitem concluir pela repetição de causas: sujeitos, pedido e causa de pedir. 2. O que fundamenta a especial protecção

da força e autoridade de uma decisão transitada, para além do prestígio dos tribunais, é a certeza e segurança na definição dos direitos sobre os quais incide. 3. O relevo deste valor explica os mecanismos que a lei processual prevê para a sua defesa”. (...) 12. No mesmo sentido se pronunciou o Acórdão do STJ, de 09-03-2021, proferido no Proc. 1242/05.8TBBCL-Y.G1.SI, que refere: “VI - Autoridade do caso julgado que não depende da verificação da tríplice identidade prevista no art. 581.º, n.º 1, do CPC, não prescindindo, porém, da identidade de sujeitos e que, em termos de objetos processuais, haja conexão entre o objeto decidido e o a decidir e que o resultado favorável do segundo processo represente uma decisão que contraste com a decisão da antes proferida”. 13. Assim, a determinação do âmbito do caso julgado postula a interpretação prévia da decisão, isto é, a determinação exata do seu conteúdo (rectius, dos seus “precisos limites e termos”). 14. O caso julgado material tem força obrigatória dentro e fora do processo, impedindo que o mesmo tribunal, ou outro tribunal, possa decidir de modo diferente sobre a mesma pretensão (artigo 619.º, n.º 1 do CPC ex vi art. 29.º, n.º 1, e) do RJAT)” (com negritos nossos).

86. Nesta linha de pensamento, o Tribunal da Relação de Coimbra, num acórdão de 12.12.2017, proferido no processo n.º 3435/16.3T8VIS-A.C (igualmente citado na decisão arbitral *supra* mencionada) que:

“[o] instituto do caso julgado exerce duas funções: uma função positiva e uma função negativa. A primeira manifesta-se através de autoridade do caso julgado, visando impor os efeitos de uma primeira decisão, já transitada (fazendo valer a sua força e autoridade), enquanto que a segunda se manifesta através de exceção de caso julgado, visando impedir que uma causa já julgada, e transitada, seja novamente apreciada por outro tribunal, por forma a evitar a contradição ou a repetição de decisões, assumindo-se, assim, ambos como efeitos diversos da mesma realidade jurídica. Enquanto na exceção de caso julgado se exige a identidade dos sujeitos, do

pedido e da causa de pedir em ambas as ações em confronto, já na autoridade do caso julgado a coexistência dessa tríade de identidades não constitui pressuposto necessário da sua atuação. Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica; há identidade.” (com negritos nossos).

87. Neste mesmo sentido, o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), num acórdão de 28.04.2021, proferido no processo n.º 0266/20.0BEFUN (igualmente citado na decisão arbitral *supra* mencionada) determina que:

“[a] sentença de mérito proferida por um tribunal tributário (estadual ou arbitral) e transitada em julgado só vincula as partes que intervieram no processo (cf. art. 619.º, n.º 1 do CPC, onde se refere que, após o trânsito, «a decisão sobre a relação material controvertida fica a ter força obrigatória dentro do processo e fora dele nos limites fixados pelos artigos 580.º e 581.º», sendo um desses limites o subjetivo, nos termos do qual o caso julgado apenas se impõe aos sujeitos que puderam exercer o contraditório sobre o objeto da decisão)” (com negrito nosso).

88. De resto, este mesmo STA, num acórdão proferido pelo Pleno da Secção de Contencioso Administrativo, de 25.01.2024, no processo n.º 02614/23.1BELSB, desenvolve esta mesma questão nos seguintes moldes:

“38. No presente caso está em causa a autoridade de caso julgado, que produz o efeito positivo de impor a primeira decisão, como pressuposto indiscutível da segunda decisão, de modo que o objeto da primeira decisão constitui questão prejudicial ou pressuposto necessário, que será tido em conta na decisão que há-de ser posteriormente proferida, ou seja, a decisão antecedente constitui uma premissa da decisão subsequente.

39. *Por isso, a autoridade de caso julgado implica a proibição de novamente ser apreciada certa questão, podendo atuar independentemente da triplice identidade exigida pelo artigo 581.º do CPC.*

40. *A força do caso julgado assenta na necessidade de assegurar a certeza das situações jurídicas apreciadas, nos termos em que o foram, que é inerente às decisões definitivamente julgadas, pressupondo a existência de uma conexão que impeça que a primeira decisão, seja contraditada pela segunda.*

41. *Como defendido pela doutrina, “Não é a decisão, enquanto conclusão do silogismo judiciário, que adquire o valor de caso julgado, mas o próprio silogismo considerado no seu todo: o caso julgado incide sobre a decisão como conclusão de certos fundamentos e atinge esses fundamentos enquanto pressuposto daquela decisão.”, Miguel Teixeira de Sousa, Estudos sobre o Novo Processo Civil, 2.ª ed., Lex, Lisboa, 1997, págs. 578-579.*

42. *No mesmo sentido, entende-se que “a parte dispositiva constitui a conclusão decorrente de silogismos internos de uma decisão, nos quais os fundamentos de facto ou de direito são as premissas. Por isso, (...) tem-se entendido que a parte dispositiva vincula enquanto conclusão dos fundamentos respetivos. (...) apenas à luz dos fundamentos de uma decisão se pode dar a qualificação jurídica à parte dispositiva. O título jurídico de onde emanam efeitos para a esfera do destinatário da decisão é, assim, a parte dispositiva nos termos dos fundamentos.”, Rui Pinto, “Exceção e Autoridade do Caso Julgado – algumas notas provisórias”, op. cit., pág. 19.*

43. *Além de se reconhecer que a eficácia de caso julgado exclui toda a situação contraditória ou incompatível com aquela que ficou definida em anterior decisão e está igualmente afastado todo o efeito incompatível, Miguel Teixeira de Sousa, op. cit., pág. 579.*

44. *Também o Supremo Tribunal de Justiça (STJ), em diversa jurisprudência, tem assumido que não é apenas a conclusão ou dispositivo da sentença que tem força de caso julgado, aceitando-se como mais equilibrado um critério eclético, que, sem tornar*

extensiva a eficácia do caso julgado a todos os motivos objetivos da sentença, reconhece essa autoridade à decisão daquelas questões preliminares que forem antecedente lógico indispensável à emissão da parte dispositiva do julgado, em homenagem à economia processual, ao prestígio das instituições judiciais quanto à coerência das decisões que proferem e, finalmente, à estabilidade e certeza das relações jurídicas – vide Acórdãos do STJ, de 23/11/2011, Processo n.º 644/08.2TBVFR.P1.S1; de 24/02/2015, Processo n.º 915/09.0TBCBR.C1.S1 e de 22/9/2016, Processo n.º 106/11.0TBPCPV.P2.S1, assim como, no mesmo sentido, o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Processo n.º 27388/19.7T8LSB.L2-6, de 23/11/2023” (com negritos nossos).

89. Em face de tudo o acima exposto e considerando o sentido decisório da Decisão Arbitral 276/2022-T já transitada em julgado, na qual foi determinada a anulação da liquidação de IRS n.º 2022..., no montante de € 19.555,80, referente ao exercício fiscal de 2020, a mesma passou ter uma força obrigatória, dentro e fora do processo.
90. Ora, em tal decisão, foi decidido, designadamente, o seguinte:
*“Confrontado com as omissões, a esse respeito, da Requerida e onerado com uma prova que lhe era difícil e que podia ter sido, ao menos em parte, desnecessária tivesse a Requerida cumprido o seu dever, o **Requerente, ainda assim, foi capaz de demonstrar suficientemente que realizou as despesas que inseriu no campo correspondente da declaração de IRS do ano da alienação e que essas despesas tiveram relação directa com a valorização do imóvel e, como tal, contribuíram para a mais valia obtida** (o que, reitere-se, em qualquer caso a AT não colocara em causa).”* (com negritos nossos).
91. Ou seja, a Decisão Arbitral 276/2022-T determinou, definitivamente, que o Requerente e a sua mulher suportaram despesas com um *“projecto de arquitectura”* que *“teve o custo total de 6.972,93€”*, com um *“parecer técnico de engenharia”* no qual *“despenderam o*

montante de 660.00€”, com a “obra de construção civil” a qual teve “um custo total de 150,469.26€”, com o “projecto de concepção da cozinha e a obra da sua instalação” o qual representou um custo “no montante de 26,346.67€; estando assim em causa um custo total comprovado que ascendeu a “184.448,86€”, ao qual acresceu o “valor de 57,994.50€” alusivo à “comissão de intermediação” associada à alienação do bem imóvel.

92. Concluiu-se, na Decisão Arbitral 276/2022-T que “[f]eita esta prova, nestas circunstâncias, **a liquidação em crise padece do vício de violação de lei, designadamente, dos citados artigos 58.º e 74.º, n.º 2, da LGT, e 51.º do CIRS, vício que a torna anulável. Não sendo devido imposto, não são devidos juros compensatórios, pelo que também a respectiva liquidação deverá ser anulada**” (com negritos nossos).
93. Tendo presente a terminologia da jurisprudência anteriormente citada, conclui-se que a Decisão Arbitral 276/2022-T constitui uma premissa de uma qualquer decisão subsequente, já que aquela não apenas condiciona a apreciação de uma determinada questão, como também impede que a mesma seja novamente apreciada, obviando o nascimento de efeitos incompatíveis.
94. Nestes termos, perante a existência de uma relação de prejudicialidade entre a Decisão Arbitral 276/2022-T e estes autos (não havendo factos novos relevantes no que tange à factualidade essencial sobre a qual um imposto como o IRS poderá incidir que pudessem causar distinção entre a liquidação de IRS contestada naqueles autos e a liquidação de IRS contestada nestes autos), e em face do efeito positivo da autoridade do caso julgado, está este Tribunal impedido de decidir de modo diverso do que foi decidido por aquele tribunal em relação à mesma realidade jurídica, por respeito aos princípios da certeza e segurança jurídicas.

95. No caso concreto, no que respeita ao montante das despesas e encargos dedutíveis nos termos do artigo 51.º, do Código do IRS, este Tribunal, por respeito à autoridade do caso julgado, terá de se concluir que aquele montante total ascende (na parte imputável ao Requerente) a € 121.221,68, tal como decidido naquela decisão arbitral.
96. Acresce que, também por respeito à autoridade do caso julgado, sempre a Requerida se encontrava impedida de promover a liquidação de IRS de 2020 e de juros compensatórios, ora sindicada nestes autos.
97. Com efeito, essa liquidação foi emitida pela Requerida num momento – Novembro de 2024 – em que a Decisão Arbitral 276/2022-T já havia transitado em julgado.
98. Nestes moldes, a liquidação ora posta em crise, ao ofender a autoridade do caso julgado, é ilegal, constituindo essa ofensa causa de nulidade, em conformidade com o artigo 161.º, n.º 2, alínea i), do Código de Procedimento Administrativo (“CPA”), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT.
99. Isso mesmo é taxativamente afirmado pelo STA, no acórdão de 01.06.2004, no processo n.º 0242/04, ao referir que “[o] alcance do caso julgado da decisão anulatória de um acto administrativo impede, sob pena de nulidade, que venha a ser proferido novo acto em desconformidade com a sentença - art. 9º, 2 do Dec. Lei 256/A/77, de 17 de Junho e art. 133º, 2, al. h) do C.P.A.” pelo que “[d]eve, assim, ser declarado nulo um acto administrativo que repete os fundamentos do acto anulado judicialmente”.
100. Numa outra perspectiva, é certo que a Requerida veio posteriormente, já no decurso dos presentes autos, sustentar que, afinal, a fundamentação do acto de liquidação posto em

crise não se relacionaria com o “valor de € 121.221,68”, mas antes com o “valor de aquisição do imóvel”, por este não “corresponder ao que efetivamente foi suportado”.

101. Sucede que, à luz do disposto no artigo 77.º, da LGT, a fundamentação de um acto de liquidação tem de ser contemporânea deste e estar acessível ao contribuinte no momento em que o mesmo é notificado.
102. Em face da prova documental constante dos autos (vejam-se os documentos n.ºs 4 e 6 juntos), a fundamentação inicialmente comunicada pela Requerida remetia efectivamente para correcções ao valor das despesas e encargos, e não para correcções ao valor de aquisição do imóvel.
103. Uma fundamentação não pode ser enunciada *a posteriori* para suprir uma omissão ou insuficiência inicial.
104. Não se ignora, em todo o caso, que a declaração oficiosa que deu “*lugar à liquidação objecto dos autos*” (nas palavras da Requerida) indica que o valor de aquisição do imóvel ascende a € “41.313,91” e que o montante das despesas dedutíveis ascende a € “121.221,68”.
105. Pelo que, mesmo que se admitisse a hipótese de que, na verdade, a liquidação ora impugnada tem por fundamento o valor de aquisição do bem imóvel, e não o montante das despesas e encargos dedutíveis nos termos do artigo 51.º, do Código do IRS, ainda assim importa concluir que essa liquidação sempre padeceria do vício de falta de fundamentação, por não ser contemporânea, clara, suficiente, inteligível e congruente, sendo por isso ilegal e anulável por desrespeitar o disposto no artigo 77.º, da LGT.

106. Por outro lado, e mais importante, tal liquidação, com base nesse fundamento novo e extemporaneamente apresentado pela Requerida, contraria o facto dado como assente na Decisão Arbitral 276/2022-T, segundo o qual o valor de aquisição daquele bem ascendeu a € 500.000,00, sendo € 250.000,00 imputáveis ao Requerente.
107. Reforçando-se a ideia já acima expressa, há de ter em conta que, nos termos do artigo 24.º, n.º 4, do RJAT, a Decisão Arbitral 276/2022-T preclui a prática de novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo e período de tributação, salvo fundamento em factos novos (que aqui não existem).
108. Pelo que a liquidação impugnada, emitida com tal fundamento novo e extemporâneo e contrariando o decidido naquela Decisão Arbitral, continuaria a ofender a autoridade do caso julgado, sendo por isso nula ao abrigo do já mencionado artigo 161.º, n.º 2, alínea i), do CPA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT.
109. Nestes moldes, a liquidação ora posta em crise, ao ofender a autoridade do caso julgado, é ilegal, estando ferida – na parte ainda não revogada pela Requerida – pelo vício da nulidade, ao abrigo do artigo 161.º, n.º 2, alínea i), do CPA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT, pelo que deverá o pedido de pronúncia arbitral apresentado pelo Requerente ser julgado, nesta parte, procedente.
110. Em consequência do acima decidido, fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas nos autos em torno deste acto de liquidação, nomeadamente o conhecimento do eventual vício de falta de fundamentação que o Requerente imputou ao mesmo.

§2 - Dos juros indemnizatórios

111. Decorre do pedido de pronúncia arbitral apresentado pelo Requerente que este pretende que lhe sejam pagos juros indemnizatórios, tendo por referência o disposto no artigo 43.º, da LGT.
112. Ora, embora a liquidação impugnada decorra de um erro imputável à Requerida, resulta dos autos que o Requerente não efectuou o pagamento daquela liquidação.
113. Aliás, o pagamento dessa dívida encontra-se garantido através da hipoteca voluntária de dois bens imóveis que o Requerente constituiu a favor da Requerida, no âmbito do processo de execução fiscal instaurado por esta contra aquele, o que só reforça o entendimento de que a dívida fiscal não foi efectivamente paga pelo Requerente.
114. Não decorrendo dos autos que tenha havido lugar a qualquer pagamento indevido de imposto e/ou juros por parte do Requerente, falta o requisito essencial previsto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, para que se pudesse reconhecer a este o direito a juros indemnizatórios.
115. Nesse sentido, o pedido formulado pelo Requerente deve, nesta parte, ser julgado improcedente.

§3 - Da indemnização por prestação de garantia

116. Decorre da matéria de facto dado como provada que o Requerente constituiu hipoteca voluntária, a favor da Requerida, sobre dois bens imóveis, para efeitos de garantir o pagamento da quantia exequenda associada ao processo de execução fiscal que lhe foi instaurado pela Requerida.

117. Decorre do pedido de pronúncia arbitral apresentado pelo Requerente que o mesmo pretende ser indemnizado, ao abrigo do artigo 53.º, da LGT, pelos encargos que suportou em resultado da prestação dessa garantia.
118. Ora, efectivamente, o artigo 53.º, da LGT, prevê a possibilidade de haver lugar ao pagamento de uma indemnização aos sujeitos passivos, devedores, que tenham oferecido, indevidamente, garantia com vista à suspensão de processo de execução de fiscal.
119. Prescreve esta norma, nos seguintes moldes:
- “1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.*
- 2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verificar, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.*
- 3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.*
- 4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.”.*

120. Tendo presente esta norma, coloca-se a questão de saber se a constituição de uma hipoteca voluntária – como as que foram constituídas pelo Requerente – pode ou não considerar-se como similar à “*garantia bancária ou equivalente*” a que tal norma faz referência.
121. Em relação a esta matéria, há que atender àquela que vem sendo a opinião professada pela relevante doutrina e jurisprudência.
122. Assim, Jorge Lopes de Sousa (cfr. “*Código de Procedimento e de Processo Tributário*” anotado e comentado, Volume III, 6.^a edição, 2011, pág. 242) refere o seguinte:
“Ora, dando atenção ao probatório, supra destacado, somos levados a concordar que tendo a garantia sido prestada através de hipoteca não se verifica o primeiro requisito a que se refere o preceito por nós citado o qual se refere apenas a “garantia bancária ou equivalente”, tendo vindo a entender-se que cabe nesta equivalência o seguro caução (este é também uma forma de garantia que implica para o interessado o suporte de uma despesa que vai aumento constantemente em função do período de tempo durante o qual é prestado/mantido).
Assim sendo não se inclui na previsão legal de indemnização por prestação de garantia indevida o prejuízo sofrido pela prestação de outro tipo de garantia (ver, por exemplo, a constituição de penhor ou hipoteca legal)”.
123. Tendo presente este ensinamento, também o STA tem professado o entendimento de que o disposto no artigo 53.º, da LGT, não é aplicável ao caso das hipotecas voluntárias.
124. Veja-se, a este respeito, o acórdão do STA, de 10.10.2018, proferido no processo n.º 0469/14.6BELRS 033/18, no qual se decidiu nos seguintes termos:

“I- No caso concreto dos autos, em que a garantia prestada para suspender a execução, foi uma hipoteca, esta garantia real não pode ser entendida como uma garantia equivalente à garantia bancária para efeitos dos artºs 53º nº 1 da LGT e 171º do CPPT.

II - Com efeito, esta hipoteca voluntária, em princípio só terá custos emolumentares, de constituição e registo. Assim, não pode dizer-se que estejamos perante uma garantia equivalente à garantia bancária.

III - É, no entanto, certo que o recorrido pode ter outros danos para além dos prejuízos decorrentes do pagamento de emolumentos. Assim é de admitir a possibilidade de o pedido indemnizatório ser efectuado em processo autónomo onde se possam averiguar com mais acuidade os danos que o interessado possa ter sofrido (este deve especificar os concretos prejuízos) à semelhança do que estipula o artº 53º nº 3 da LGT para a garantia bancária e seguro caução”.

125. Idêntico entendimento foi professado pelo STA num outro acórdão, de 24.10.2012, proferido no processo n.º 0528/12, para o qual se remete.
126. Em face do acima exposto e partilhando-se o mesmo entendimento professado pelo STA, não sendo a hipoteca voluntária considerada equivalente à garantia bancária a que o artigo 53.º, da LGT, alude, julga-se, nesta sede, improcedente o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida apresentado pelo Requerente, ao abrigo desta norma legal.

§4 - Da litigância de má fé

127. No requerimento datado de 16.04.2026, o Requerente requer, adicionalmente, que a Requerida seja condenada por litigância de má fé.

128. Apesar de a actuação da Requerida ter sido contraditória ao longo do procedimento e do processo tributário — intenção inicial de reduzir o montante de despesas dedutíveis; posterior alteração do valor de aquisição — a documentação constante dos autos não permite afirmar, com segurança, que aquela tenha actuado com dolo ou negligência grave típica de litigância de má fé (artigo 104.º, da LGT).
129. O que se demonstra é erro e violação de deveres de boa aplicação da lei, que serão sancionados pela anulação da liquidação, mas não se prova, documentalmente, um propósito processual deliberado da parte da Requerida de falsear a verdade ou abusar do processo.
130. Nesse sentido, o pedido formulado pelo Requerente deve, nesta parte, ser julgado improcedente.

VI. DA DECISÃO

131. Termos em que se decide:
- a) Julgar improcedentes as excepções de caso julgado e de impropriedade do meio processual arguidas pela Requerida na sua resposta;
 - b) Julgar procedente o pedido formulado pelo Requerente, em relação ao acto de liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2020, no montante de € 87.543,72, emitido pela Requerida, declarando a sua nulidade na parte ainda não revogada pela Requerida, bem como da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa interposta pelo Requerente conta aquele acto e que correu termos sob o n.º ...2025...;
 - c) Julgar improcedentes os pedidos formulados pelo Requerente de condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios ao abrigo do artigo 43.º, da LGT,

ao pagamento de indemnização, ao abrigo do artigo 53.º, da LGT, por prestação de garantia indevida e como litigante de má fé; e

- d) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

132. De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 87.543,72 (oitenta e sete mil, quinhentos e quarenta e três euros e setenta e dois cêntimos) por ter sido esse o valor económico dado à presente acção arbitral e não contestado.

VIII. CUSTAS

133. Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.754,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Lisboa, 22 de julho de 2026

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Árbitra Presidente e Relatora)

Alexandra Iglésias
(Árbitra vogal)

Sónia Fernandes Martins
(Árbitra vogal)