

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 85/2026-T

Tema: Competência do tribunal arbitral. Caso julgado. Dever de execução de decisões judiciais. Prazo para prática de atos de execução. Princípios da segurança jurídica e proteção da confiança.

SUMÁRIO:

- a) Os poderes/deveres de dar execução aos julgados apenas existem durante o período de execução das sentenças dos tribunais tributários, como explicita inequivocamente o artigo 24.º, n.º 1, do RJAT: «até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários».
- b) Se a Administração Tributária e Aduaneira der execução espontânea e integral a determinada sentença de anulação, quaisquer ulteriores liquidações alegadamente corretivas da coberta pela anulação, para além do prazo suprarreferido, são ilegais, por se ter esgotado o poder de execução.
- c) A sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga (artigo 621.º do CPC) e, por isso, não se forma caso julgado sobre uma questão de saber se da anulação de correções desfavoráveis ao sujeito passivo decorria ou não a necessidade ou possibilidade de reversão de correções favoráveis concretizadas em processos inspetivos em que aquelas correções foram efetuadas.
- d) O artigo 78.º, n.º 1, da LGT, que se reporta a «actos tributários», que são atos emitidos pela administração tributária no exercício dos poderes que lhe são conferidos para o desempenho da sua missão de prossecução do interesse público em conformidade com a sua interpretação da legalidade, não tem aplicação quanto aos atos praticados pela em execução espontânea de decisões judiciais anulatórias, que se limitem a concretizar o nelas decidido.
- e) O decurso do prazo para execução de sentenças, corroborado com concretização da execução através de uma liquidação emitida em 2022 e consequente pagamento da quantia que a administração tributária entendeu que devia ser reembolsada ao contribuinte, têm potencialidade para gerar neste a justificada convicção de que a sentença estava completamente executada e que não mais seriam praticados atos que afetassem a sua esfera jurídica no âmbito da mesma relação jurídica.

- f) A emissão de uma nova liquidação para além desse prazo implica violação dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maças (árbitro-presidente), Professor Doutor Tomás Castro Tavares e Dr. Jorge Carita, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I- RELATÓRIO

A..., S.A., adiante abreviadamente designada por A... ou Reclamante, pessoa coletiva n.º ..., com sede social em ..., ...-... ..., sujeito passivo fiscal da área do Serviço de Finanças de Barcelos, vem, apresentar ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 2, 1.ª parte, 5.º, n.º 3 alínea b) do Regime Jurídico de acesso à arbitragem em matéria tributária (RJAT), Impugnação Judicial do Ato de Liquidação 2025 ... e de acerto de contas 2025 ... datado de 09.10.2025, que tem por objeto a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos seguintes atos tributários, todos respeitantes ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) do exercício de 2006: a) A liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2006, emitida em 8 de setembro de 2025, sob o n.º 2025 ..., da qual resulta o apuramento no valor global de € 349.630,28 (trezentos e quarenta e nove mil, seiscentos e trinta euros e vinte e oito cêntimos), conforme Demonstração de Liquidação de IRC de 2006; b) As liquidações adicionais de juros compensatórios associadas à referida liquidação de IRC de 2006, emitidas em 2025, designadamente: i) a liquidação de juros compensatórios por retardamento da liquidação, no montante de € 36456,88; ii) a liquidação de juros compensatórios por recebimento indevido, no montante de € 86,14; c) O ato de acerto de contas adicional efetuado

em 10 de setembro de 2025, titulado pelo documento n.º 2025 ... e pelo n.º de acerto de contas 2025 ..., através do qual a Autoridade Tributária procedeu ao estorno da liquidação de IRC emitida em 2022 (n.º 2022...), apurando um saldo alegadamente em dívida no montante de € 23.558,04.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

A Requerente designou como árbitro o Professor Doutor Tomás Castro Tavares, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT, tendo a Requerida indicado o Dr. Jorge Carita. Os árbitros designados, por acordo, requereram ao CAAD que o árbitro-presidente fosse designado pelo Conselho Deontológico nos termos do art.º 6.º, n.º 2, alínea b), II parte, do RJAT e do art.º 5.º do Regulamento de Seleção e de Designação de Árbitros em matéria Tributária. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT o Conselho Deontológico designou como árbitro presidente a Cons. Fernanda Maças.

Os Árbitros comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram devidamente notificadas da designação dos Árbitros, não tendo manifestado vontade de recusar essa designação, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 21-04-2026.

A AT, devidamente notificada para o efeito, apresentou resposta em que suscitou as exceções de incompetência do Tribunal Arbitral para apreciação de questões respeitantes à execução de julgados e de inadequação do meio processual utilizado, por o meio próprio ser a ação para a execução de julgados.

A Requerente pronunciou-se sobre as exceções.

Por despacho, de 6 de julho de 2026, o Tribunal decidiu dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, dando às partes a faculdade de apresentarem alegações. Mais foi fixada a data de 21 de outubro de 2026 para a prolação da decisão arbitral.

As partes apresentaram alegações, sendo que a Requerida se limitou a remeter para a Resposta.

II-SANEADOR

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

A Requerida suscitou as exceções de incompetência do Tribunal e da inidoneidade do meio processual, que serão apreciadas a seguir à matéria de facto.

III- FUNDAMENTAÇÃO

III-1- Matéria de facto

§1.º Consideram-se dados como provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial sujeita a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), encontrando-se enquadrada no regime geral de tributação, tendo exercido, no ano de 2006, a sua atividade normal, com apresentação da respetiva declaração de rendimentos;
- b) Foi submetida a ação inspetiva levada a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2009..., de âmbito parcial em IRC, incidindo sobre o exercício de 2006 (cfr. RIT);
- c) No âmbito desse processo de inspeção foram efetuadas correções, tendo a Requerente deduzido impugnação judicial contra a referida liquidação adicional relativa ao exercício de 2006, no processo n.º 2187/10.5BEBRG, a qual correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga;
- d) No referido processo de impugnação judicial foi proferida, a 7 de março de 2022, sentença que julgou a impugnação parcialmente procedente, reconhecendo a ilegalidade de parte substancial das correções efetuadas pela Autoridade Tributária em sede de provisões para créditos de cobrança duvidosa relativas ao exercício de 2006, conforme

4.

- cópia da sentença (Doc. 1, junto ao Pedido e Processo Instrutor), e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;
- e) A referida sentença transitou em julgado;
 - f) A Autoridade Tributária procedeu, em junho de 2022, à emissão de liquidação de IRC relativa ao exercício de 2006, sob o n.º 2022 ... e n.º de compensação 2022..., conforme cópia do documento (Doc. 2, junto ao Pedido e Processo Instrutor) e cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;
 - g) Na liquidação referida na alínea anterior, indica-se expressamente que é resultante da execução da decisão proferida no processo de impugnação judicial, que correu termos sob o processo n.º 2187/10.5BEBRG;
 - h) A liquidação de IRC emitida em junho de 2022, sob o n.º 2022..., foi validamente notificada à Requerente, que não a impugnou nem reagiu contenciosamente, tendo-se conformado com o respetivo teor, por corresponder à execução espontânea da decisão judicial transitada em julgado;
 - i) Na sequência dessa liquidação executória de 2022, foi efetuado acerto de contas, em 08-06-2022, no qual se procedeu ao estorno da liquidação de 2010, à compensação de valores, à liquidação de juros compensatórios e à regularização global da situação tributária da Oponente relativamente ao IRC de 2006, conforme cópia da demonstração de acerto de contas (Doc. 3 junto ao Pedido e Processo Instrutor);
 - j) Na notificação do acerto de contas refere-se, além do mais, que *«poderão, no entanto, manter-se em dívida valores provenientes de liquidações anteriores»*;
 - k) Do referido acerto de contas resultou, inclusivamente, a existência de saldo a favor da Requerente, a qual veio a ser restituído pela Autoridade Tributária, por transferência bancária, em junho de 2022, conforme demonstração de acerto de contas e comprovativo de restituição emitidos pelos serviços da AT (Doc. 4, junto com o Pedido e Processo Instrutor) e cujo teor se juntam e dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais;
 - l) Na sequência da liquidação de IRC, emitida em execução da sentença judicial transitada em julgado e da realização do respetivo acerto de contas pela Autoridade Tributária, foi

- apurado que não subsistia qualquer quantia a pagar pela Requerente relativamente ao IRC do exercício de 2006, antes resultando um saldo global a seu favor;
- m) Em execução desse acerto de contas e como reconhecimento expresso da inexistência de dívida tributária subsistente, a Autoridade Tributária procedeu à restituição à Requerente da quantia de €703.384,06, por transferência bancária efetuada em 28 de junho de 2022, conforme comprovativo bancário emitido pela Caixa Geral de Depósitos, do qual consta expressamente a identificação da operação como “AT – REEMBOLSO / RESTITUIÇÃO IMPOSTO” (DOC. 5 junto com o Pedido), cujo teor se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;
 - n) Posteriormente, e ainda no âmbito da regularização integral da situação tributária relativa ao mesmo exercício, a Autoridade Tributária procedeu à restituição adicional da quantia de €151.091,86, correspondente a **juros**, por transferência bancária efetuada em 28 de outubro de 2022, igualmente identificada como “AT – REEMBOLSO / RESTITUIÇÃO IMPOSTO IRC”, conforme comprovativo bancário junto aos autos como Doc. 5;
 - o) Em setembro de 2025, a Autoridade Tributária procedeu à emissão de uma nova liquidação de IRC, referente ao exercício de 2006, sob o n.º 2025..., acompanhada de liquidação de juros compensatórios, da qual resultou um saldo apurado de € 23.558,04 (vinte e três mil, quinhentos e cinquenta e oito euros e quatro cêntimos);
 - p) AT informa na fundamentação da liquidação mencionada na alínea anterior remetida à Requerente: «Os atos acima identificados são apresentados pela Autoridade Tributária como decorrentes da execução da decisão judicial proferida no processo de impugnação judicial n.º 2187/10.5BEBRG, não obstante essa decisão já ter sido integral e definitivamente executada em 2022, com a prática de ato tributário definitivo, acerto de contas e restituição de imposto e juros à ora Requerente.» (ponto 50 da Resposta).
 - q) A Requerente nunca foi notificada de qualquer decisão judicial superveniente, recurso de revisão extraordinária, incidente de execução de sentença ou facto tributário novo relativamente ao exercício de 2006.

§2.º Factos não provados

Não existem factos dados como não provados relevantes para a decisão da causa.

§3.º Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e que são corroborados pelo processo administrativo.

Não há controvérsia sobre os factos relevantes para a decisão da causa.

III-II- DO DIREITO

§1.º- Das questões a decidir

Como vimos, são impugnadas liquidações de IRC e juros compensatórios, emitidas em 2025, em cuja notificação a Autoridade Tributária e Aduaneira refere como decorrente da execução da decisão proferida no processo de impugnação, que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, em 2022, no âmbito do processo n.º 2187/10.5BEBERG.

A Requerente pede a anulação das liquidações impugnadas com fundamento nos seguintes vícios, em suma:

- violação do princípio e da autoridade do caso julgado e do artigo 100.º da LGT;
- ilegalidade dos atos por assentarem numa obrigação juridicamente inexistente;
- violação dos princípios do Estado de Direito Democrático, da segurança jurídica e da proteção da confiança, constitucionalmente consagrados nos artigos 2.º, 3.º, n.º 3 e 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, concretizados no artigo 55.º da Lei Geral Tributária;
- caducidade do direito de liquidação.
- prescrição da dívida tributária;
- falta de fundamentação de facto e de direito dos atos impugnados.

§2.º- Da exceção de incompetência do Tribunal Arbitral

Importa apreciar prioritariamente as exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, começando pela de incompetência, nos termos do artigo 13.º do Código de Processo

7.

nos Tribunais Administrativos, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende, em suma:

- Está em causa na presente ação arbitral a revisão de uma liquidação corretiva, emitida em cumprimento da decisão judicial, favorável à Requerente, nos termos conjugados do disposto nos artigos 100.º, 102 da LGT e 157.º e seguintes do CPTA, com vista a concretizar a decisão proferida no âmbito do processo n.º 2187/10.5BEBRG.
- Revisão de liquidação corretiva que assenta no poder/dever da Requerida de rever os atos tributários que padeçam de “qualquer ilegalidade” nos termos do artigo 78.º da LGT, que prevê no seu n.º 1: *1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.*
- A competência dos tribunais arbitrais é, desde logo, circunscrita às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, que não inclui competências para a execução de julgados.
- A existir qualquer litígio entre a AT e os sujeitos passivos no que se refere à falta de execução ou à forma como a decisão é executada, como acontece in casu, a competência para a sua resolução compete aos tribunais tributários, no âmbito do processo previsto nos artigos 146.º do CPPT e artigos 173.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), uma vez que não são atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências em sede de execução de julgados.
- O Tribunal Arbitral é incompetente para discutir as questões colocadas no presente PPA em função da matéria, uma vez que se está na presença de uma correção à liquidação emitida para execução da decisão judicial no processo n.º 2187/10.5BEBRG, e que se encontrava por cumprir cabalmente.

Por sua vez a Requerente defende, em suma:

- o Tribunal Arbitral é competente «para conhecer da legalidade do ato tributário praticado no âmbito da execução de julgado, enquadrando-se tal competência nas

- disposições constantes dos artigos 2.º, n.º 1 alínea a), 5.º e 6.º do RJAT»;*
- *o objecto do processo consiste «na apreciação da legalidade de atos tributários concretos e individualizados, matéria expressamente compreendida no âmbito da jurisdição arbitral tributária»;*
 - *«saber se a Administração Tributária conservava ou não poderes para emitir a liquidação impugnada constitui precisamente uma das questões de mérito que o Tribunal é chamado a apreciar».*

Antes de se entrar na análise propriamente dita da competência do tribunal arbitral, importa indagar a natureza dos poderes ao abrigo dos quais a Requerida emitiu os atos impugnados e se os mesmos se podem reconduzir ao alegado processo de execução de julgados, que a mesma invoca.

Vejamos.

O processo de execução de julgados no contencioso tributário é regulado pelas normas do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), como resulta do disposto nos artigos 102.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 146.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), mais particularmente nos artigos 173.º a 179.º do (CPTA).

Nestas normas, depois de se estabelecer o dever de execução espontânea das sentenças anulatórias, prevê-se o uso do processo de execução para as situações em que *«a Administração não dê execução espontânea à sentença no prazo estabelecido»* (artigo 176.º, n.º 1, do CPTA). O princípio geral consiste em uma vez anulado ou declarado nulo um ato administrativo, a Administração “fica constituída no dever de extrair as devidas consequências da pronúncia emitida pelo Tribunal mais concretamente fica constituída no dever de executar a sentença de anulação, ou seja “(...) fica constituída no dever de dar corpo às operações materiais necessárias para colocar a situação, tanto no plano do direito, como no dos factos, em conformidade com a modificação introduzida. É a este dever que se refere o artigo 173.º, n.º 1, do CPTA.

Segundo este preceito, “os deveres em que a Administração pode ficar constituída por efeito da anulação de um ato administrativo podem situar-se em três planos: (a) *reconstituição da situação que existiria se o acto ilegal não tivesse sido praticado, mediante a execução do efeito repressinatório da anulação*; (b) *cumprimento tardios deveres que a Administração não cumpriu durante a vigência do acto ilegal, porque este acto disso a dispensava*; (c) *eventual substituição do acto ilegal, sem reincidir nas ilegalidades anteriormente cometidas*” (cfr. Carlos Cadilha e Mário Aroso de Almeida, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 3.^a ed. Revista, 2010, pp. 115-117).

O processo de execução de sentenças de anulação de atos administrativos propriamente dito é regulado no artigo 176.º e ss do CPTA e “só intervém se a Administração não observar o disposto nos artigos 173.º a 175.º”, isto é, não der execução espontânea às sentenças proferidas num processo impugnatório, no prazo de três meses”-Trata-se de um prazo procedimental que se conta nos termos do artigo 72.º, n.º2, do Código do Procedimento Administrativo o que implica a sua conversão em 90 dias úteis (Cfr. *ob cit.* pp1124-1125).

É precisamente neste sentido que o n.º 1 do artigo 176.º do CPTA dispõe:

“1- Quando a Administração não dê execução à sentença de anulação no prazo estabelecido no n.º 1 do artigo anterior, pode o interessado fazer valer o seu direito à execução perante o tribunal que tenha proferido a sentença em primeiro grau de jurisdição”.

Por conseguinte, o processo de execução de sentenças de anulação está regulado de forma a traduzir-se num meio processual a que o interessado pode lançar mão quando a Administração Pública não der execução espontânea, no prazo de três meses, às referidas sentenças.

Ora, no caso dos autos, como ficou provado e a própria Requerida admite, não se está perante uma situação de falta de execução espontânea da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.

Dos factos dados como provados resulta que : i)A Autoridade Tributária procedeu, em junho de 2022, à emissão de liquidação de IRC relativa ao exercício de 2006, sob o n.º 2022 ... e n.º de compensação 2022...;ii) Na liquidação referida na alínea anterior, indica-se expressamente que é resultante da execução da decisão proferida no processo de impugnação judicial, que correu termos sob o processo n.º 2187/10.5BEBRG, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga; iii) A liquidação de IRC emitida em junho de 2022, sob o n.º 2022..., foi validamente

notificada à Requerente, que não a impugnou nem reagiu contenciosamente, tendo-se conformado com o respetivo teor, por corresponder à execução espontânea da decisão judicial transitada em julgado.

O que significa que, tanto para a Requerente como para a Requerida, a sentença anulatória foi plena e integralmente executada em 2022, com a prática de ato tributário definitivo, acerto de contas e restituição de imposto e juros.

Isto posto, impõe-se concluir que a Requerente não teve qualquer necessidade de abrir o processo de execução da sentença de anulação, que lhe foi favorável, porquanto obteve a sua execução espontânea e integral pela Requerida.

Nesta sequência, a Requerida incorre em ilegalidade quando alega ter atuado ao abrigo do processo de execução de julgados.

Acresce que a Requerida incorre ainda em contradição quando alega que o “ato de liquidação aqui em dissídio se insere no âmbito da execução da decisão judicial 2187/10.5BEBRG” (ponto 51.º da Resposta), com vista a rever o ato de liquidação, que emitiu no âmbito da execução espontânea, como quando invoca que o fez ao abrigo do poder/dever de rever os atos tributários que padeçam de “qualquer ilegalidade” nos termos do artigo 78.º da LGT, que prevê no seu n.º 1: - *A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.*”

Como veremos de seguida, estamos ante o exercício de poderes de natureza completamente distinta e sujeito a limites temporais para a atuação da Requerida também muito diferentes.

Senão vejamos.

O artigo 78.º, n.º1, da LGT reporta-se à atividade da Administração Tributária de definir as obrigações tributárias, através de atos de liquidação, de que está constitucionalmente e legalmente incumbida. Tal preceito, inserindo-se no âmbito dos seus poderes próprios, de natureza administrativa e tributária, de praticar atos tributários, incluindo de liquidação de

tributos, seguindo o respetivo procedimento tributário, confere à Administração Tributária a faculdade de rever esses atos, observados os respetivos pressupostos e limites temporais.

Como ficou consignado na Decisão arbitral, proferida no processo n.º 140/2026-T, ainda não transitado em julgado:

“(…)” não foi no exercício desses poderes que a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de 2022, pois ela foi levada a cabo em cumprimento das normas que lhe impõem a execução espontânea de decisões arbitrais, designadamente o artigo 100.º da LGT e o artigo 173.º do CPTA.

“Ao dar execução a uma decisão judicial transitada em julgado, a Autoridade Tributária e Aduaneira não está a exercer o poder procedimental de proferir decisões de natureza administrativa e tributária tendo em vista a prossecução dos interesses públicos que está legal e constitucionalmente incumbida de prosseguir, mas está, antes, a dar cumprimento ao dever de acatar as decisões jurisdicionais, que lhe impõe o artigo 204.º da CRP e aquelas normas da LGT e do CPTA (e também o artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, relativo a decisões arbitrais, mas que constitui densificação dos poderes/deveres gerais de execução de julgados).

“Na sequência da decisão judicial anulatória, a Administração poderá voltar a ter poder para conformar novamente a situação regulada no acto anulado, nos casos em que é viável a renovação do acto, sem ofensa do julgado anulatório, como esclarece o artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, em sintonia com o artigo 173.º, n.º 2, do CPTA. Porém, esses poderes já não são os de conformação autónoma da situação jurídica que detinha ao praticar o acto que veio a ser anulado, conferidos para o desempenho da sua missão de prossecução do interesse público em conformidade com a sua interpretação da legalidade, mas sim poderes dependentes e limitados que derivam da obrigatoriedade de retirar as consequências jurídicas da decisão judicial anulatória, que lhe impõe reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado. (¹)

“É por não se tratar do exercício do poder administrativo de liquidar impostos que as «liquidações» (isto é, operações de cálculo do novo imposto a pagar em conformidade com a decisão judicial anulatória), emitidas em sede de execução de julgado, que se limitam a

¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-06-2017, proferido no processo n.º 0237/17, citando uma decisão arbitral.

concretizar o decidido na sentença anulatória não dependem sequer da instauração de qualquer procedimento quer de natureza inspectiva quer de liquidação (...), pois o poder/dever que exerce ao efectuar nova liquidação em execução espontânea de julgado é-lhe concedido pela decisão jurisdicional exequenda.”

No sentido apontado, cfr. Acórdão do STA, de 05/29/2024, processo n.º 02746/12.1 BELRS:

IV- Ora, durante o período de execução espontânea de julgados, a Administração Tributária não está a exercer o seu poder autónomo de praticar actos tributários, no âmbito do procedimento tributário próprio para essa prática, estando, antes, por força do disposto no artigo 100º da LGT, a exercer um poder/dever de executar o julgado criado pela decisão anulatória, poder esse a exercer no âmbito do procedimento especial de execução espontânea de julgados, regido, em primeira linha, pelas suas regras próprias, visando a “reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio” imposta por aquele artigo 100º, em que se inclui o restabelecimento da “situação que existiria se o ato tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”.

V - Pela mesma razão de o poder/dever de executar decisões anulatórias ser autónomo em relação ao poder/dever geral de liquidar tributos, a Administração Tributária não está condicionada pelas limitações temporais que a lei estabelece para exercício deste último poder/dever, mas sim pelos limites temporais próprios da execução de julgados. Isto significa que, na sequência de anulação contenciosa de um acto de liquidação, por vício que não obsta à renovação do acto, a Administração Tributária poderá e deverá praticar, dentro do prazo de execução espontânea, um novo acto de liquidação expurgado do vício que foi fundamento da anulação, independentemente do decurso ou não do prazo de caducidade que valia para o exercício do primitivo poder autónomo de praticar o acto de liquidação.

VI-A ora Recorrente foi notificada da liquidação correctiva em 25-07-2012, sendo que o Recorrido podia concretizar o julgado, emitindo uma liquidação conforme à decisão transitada em julgado, até ao dia 07 de Setembro de 2012, correspondente ao 90º dia útil, o que significa que a decisão foi concretizada dentro do prazo de execução espontânea e no respeito pelos limites ditados pela autoridade do caso julgado, o que significa não existe qualquer situação de caducidade do direito à liquidação.”

É à luz do exposto que temos de apreciar a questão da incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Resulta dos factos dados como provados que, segundo a Requerida, a liquidação impugnada foi emitida como sendo concretização de execução de uma sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que foi parcialmente favorável à Requerente, tendo sido anuladas as liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios aí impugnadas, *«na parte em que resultaram da desconsideração das provisões para créditos de cobrança duvidosa»*, com exceção de clientes identificados nessa sentença.

Mais concretamente, o que a Requerida visa com a liquidação emitida em junho de 2025 é a revisão de uma liquidação corretiva, emitida em cumprimento da decisão judicial, favorável à Requerente, proferida no âmbito do processo n.º 2187/10.5BEBRG, em 7 de março de 2022.

Transpondo o exposto para o caso em análise, como vimos, a sentença anulatória foi, de forma espontânea, plena e integralmente executada pela Requerida em 2022, portanto o artigo 78.º, n.º 1, da LGT, que se reporta a *«atos tributários»*, não tem aplicação aos atos praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira em execução de decisões judiciais anulatórias, que se limitem a concretizar o decidido, como sucede com a liquidação de 2022.

Por outro lado, como ficou dito, os poderes/deveres de dar execução aos julgados, ainda que de forma espontânea, apenas existem, como explicita inequivocamente o artigo 24.º, n.º 1, do RJAT: *«até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários»*, ou seja, durante o período de três meses. Trata-se de um poder/dever que surge *ex novo* com o trânsito em julgado da decisão e tem limitações derivadas da autoridade da decisão anulatória e prazos e regras específicas de preclusão, que não são as que se aplicam à atividade autónoma da administração no âmbito de procedimentos tributários de liquidação de tributos.

Assim sendo, quando a liquidação alegadamente corretiva foi emitida em junho de 2025 aquele prazo excedeu-se muito para além daqueles limites temporais.

Nesta sequência, se a liquidação, emitida em setembro de 2025, não pode subsumir-se num ato praticado no âmbito da execução espontânea da sentença de 2022, a ser impugnado contenciosamente, a Requerente deve fazê-lo através de impugnação autónoma.

Como explica a Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta, a liquidação de 2025 resultará do entendimento de que havia necessidade de reverter algumas correções favoráveis à Requerente que foram efetuadas em inspeções tributárias relacionadas com as correções que foram parcialmente anuladas pela sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, em 2022.

Acontece, porém, que tais circunstâncias são omissas naquela sentença, que concluiu pela não verificação de erros na determinação da matéria tributável que a ora Requerente aí imputava à liquidação objeto desse processo.

“Por isso”, como consignado na Decisão Arbitral proferida no proc 140/2026-T, “a liquidação que é impugnada no presente processo tem um fundamento novo em relação à que foi objecto do referido processo do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga e as questões que a Requerente coloca em relação a ela, designadamente os vícios que lhe imputa, são questões que não foram decididas pela sentença desse Tribunal.

“Por outro lado, é inequívoco que a liquidação impugnada tem subjacente um apuramento da matéria tributável correspondente às correcções favoráveis que entendeu deverem ser revertidas, aplicou-lhes uma taxa de IRC e usou o quantitativo assim determinado para calcular os juros compensatórios e de mora, pelo que se está perante verdadeiras liquidações, emitidas no uso do poder administrativo de determinar o montante de prestações tributárias.”

Finalmente, mesmo a admitir a tese da Requerida, importa sublinhar que, mesmo em sede de execução de julgados, a jurisprudência dominante vai no sentido de que não é vedada aos interessados na anulação de um ato administrativo praticado a título de execução de julgado a possibilidade de o impugnarem autonomamente, quando lhe pretendem imputar vícios próprios que não resultam de desconformidade com o julgado exequendo ou insuficiência dos atos praticados em execução. Pelo contrário, a jurisprudência e doutrina dominantes até são no sentido de que, quando estão em causa vícios próprios do novo ato e o interessado não lhe imputa o intuito de obstar ilegítimamente à concretização do resultado visado no processo de execução, o meio adequado é a impugnação autónoma (cfr. a ampla jurisprudência citada na Decisão Arbitral, proferida no proc 140/2026-T).

Termos em que, sendo impugnados atos de liquidação de IRC e juros compensatórios estamos perante matéria abrangida pela competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, definida no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT.

Improcede, por isso, a exceção de incompetência.

§2.º-1- Da exceção da inidoneidade do meio processual

A resposta a esta questão decorre que que atrás se referiu sobre a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Na verdade, como se referiu, estando-se perante um ato de liquidação de IRC com conteúdo inovador e lesivo para o seu destinatário, o processo de natureza impugnatória é o meio processual adequado, ou, pelo menos, este pode ser utilizado pelo interessado na sua invalidação jurídica.

O processo arbitral é um meio processual adequado para impugnar atos de liquidação de IRC e respetivos juros, pelo que improcede a exceção da inidoneidade do meio processual.

§3. Quanto às ilegalidades suscitadas

1.1. Violação do princípio e da autoridade do caso julgado e do artigo 100.º da LGT

O artigo 100.º da LGT estabelece os efeitos de decisão favorável ao sujeito passivo, estabelecendo que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei»*.

Daí que o simples facto de a Autoridade Tributária e Aduaneira ter emitido novas liquidações de IRC e respetivos juros não implica, por si só, a violação daquele preceito, podendo ainda ser admitido no âmbito dos seus poderes de reconstituição da situação.

Quanto à violação do princípio da autoridade do caso julgado (material), este princípio constitui corolário da regra constitucional de que *«as decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades»*

(artigo 204.º, n.º 2, da CRP) e está previsto no artigo 619.º, n.º 1, do CPC como obrigatoriedade da decisão sobre a relação material controvertida dentro do processo e fora dele.

Como decidido na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 140/2026-T, podemos ler: “Como ensina MANUEL DE ANDRADE, o caso julgado material *“consiste em a definição dada à relação controvertida se impor a todos os tribunais (e até a quaisquer outras autoridades) – quando lhes seja submetida a mesma relação, quer a título principal (repetição da causa em que foi proferida a decisão), quer a título prejudicial (acção destinada a fazer valer outro efeito dessa relação). Todos têm de acatá-la, julgando em conformidade, sem nova discussão”*. (²)

“O caso julgado material obsta que essa mesma relação material venha a ser definida com alcance diferente por outro Tribunal ou pela Autoridade Tributária e Aduaneira, mesmo que em novo processo não sejam coincidentes o pedido e a causa de pedir, bastando que exista uma relação prejudicialidade entre o decidido na anterior acção e o que tem de ser decidido na nova acção. (³)

“A ofensa de caso julgado constitui vício gerador de nulidade, nos termos do artigo 162.º, n.º 1, alínea i), do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

“Mas, *«a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga»* (artigo 621.º do CPC).

“No caso em apreço, não há na referida sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga qualquer decisão sobre a questão de saber se da anulação parcial de correcções desfavoráveis ao sujeito passivo decorria ou não a necessidade ou possibilidade de reversão de correcções favoráveis concretizadas em processos inspectivos em que aquelas correcções foram efectuadas.

“Por isso, não se formou caso julgado sobre esta questão e, consequentemente, as liquidações de IRC e juros impugnadas no presente processo, não enfermam de vício de violação da autoridade de caso julgado”.

² *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, pág. 305.

³ Como tem sido jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça. Entre outros, podem ver-se os Acórdãos de 13-12-2007, processo n.º 07A3739; de 06.03.2008, processo n.º 08B402; de 23-11-2011, processo n.º 644/08.2TBVFR.P1.S1; de 21-03-2013, processo n.º 3210/07.6TCLRS.L1.S1; de 15-01-2013, proc. 816/09.2TBAGD.C1.S1; de 29-05-2014, processo n.º 1722/12.9TBBCL.G1.S1; de 07-03-2017, processo n.º 2772/10.5TBGMR-Q.G1.S1; de 06-11-2018, processo n.º 1/16.7T8ESP.P1.S1; de 26-02-2019, processo n.º 4043/10.8TBVLG.P1.S1; e de 28-03-2019, processo n.º 6659/08.3TBCSC.L1.S1.

As considerações acabadas de reproduzir são perfeitamente transponíveis para o caso dos autos, porquanto respeitam à mesma Requerente, à mesma questão de direito, embora tendo por objeto a liquidação de IRC de 2007.

Termos em que improcede o alegado vício da violação do caso julgado.

1-2- Violação dos princípios do Estado de Direito Democrático, da segurança jurídica e da proteção da confiança

A Requerente suscita a questão da violação destes princípios pelas seguintes razões, em suma:

- a atuação da Autoridade Tributária viola de forma direta e grave os princípios do Estado de Direito Democrático, da segurança jurídica e da proteção da confiança, constitucionalmente consagrados nos artigos 2.º, 3º, n.º 3 e 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, concretizados no artigo 55.º da Lei Geral Tributária.
- após a execução integral da sentença judicial transitada em julgado, a prática de ato de liquidação definitiva em 2022, o acerto de contas e a restituição de imposto e juros, a Requerente adquiriu uma legítima expectativa de que a sua situação tributária relativa ao IRC do exercício de 2006 se encontrava definitivamente regularizada e encerrado;
- tal expectativa não resulta de uma mera convicção subjetiva do contribuinte, mas da própria atuação inequívoca, coerente e formal da Administração Tributária, que, por via dos seus atos, criou uma situação objetiva de confiança juridicamente tutelável;

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que

- (...) as razões que levaram à emissão da liquidação de IRC sub judice, está devidamente explicada a inevitabilidade da reversão das correções favoráveis levadas a efeito no exercício de 2006 por forma a evitar uma duplicação de efeitos favoráveis decorrentes de decisão judicial, em ordem aos princípios da legalidade e da coerência do sistema fiscal, e que, repita-se, reitere-se e sublinhe-se: sempre foram do conhecimento da Requerente.
- está-se perante uma liquidação corretiva que podia ser emitida dentro do prazo de 4

anos a contar da liquidação de 2022, previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

Como ficou dito, ao dar execução espontânea a uma decisão judicial transitada em julgado, a Autoridade Tributária e Aduaneira não está a exercer o poder procedimental de proferir decisões de natureza administrativa e tributária tendo em vista a prossecução dos interesses públicos que está legal e constitucionalmente incumbida de prosseguir, está, antes, limitada a dar cumprimento ao dever de acatar as decisões jurisdicionais, que lhe impõe o artigo 204.º da CRP e aquelas normas da LGT e do CPTA (e também o artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, relativo a decisões arbitrais) ainda que em execução espontânea, densificando os poderes/deveres gerais que resulta da decisão de anulação.

Como de igual modo ficou dito, esses poderes já não são os de conformação autónoma da situação jurídica, que detinha ao praticar o ato de liquidação que veio a ser anulado, conferidos para o desempenho da sua missão de prossecução do interesse público, em conformidade com a sua interpretação da legalidade, mas sim poderes dependentes e limitados que derivam da obrigatoriedade de retirar as consequências jurídicas da decisão judicial anulatória, que lhe impõe reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

Trata-se de um poder/dever que surge *ex novo* com o trânsito em julgado da decisão, tem limitações derivadas da autoridade da decisão anulatória e tem prazos e regras específicas de preclusão, que não são as que se aplicam à atividade autónoma da administração no âmbito de procedimentos tributários de liquidação de tributos.

Sendo assim, o artigo 78.º, n.º 1, da LGT, que se reporta a «*actos tributários*», não tem aplicação aos atos praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira em execução de decisões judiciais anulatórias que se limitem a concretizar o decidido, como sucede com a liquidação de junho de 2022.

Logo, não assiste razão à Requerida porque, para rever a liquidação de 2022, dispunha apenas do prazo legalmente estabelecido para a execução de sentenças anulatórias atrás mencionado. Assim, até ao termo deste prazo de execução não há expectativas de segurança jurídica do sujeito passivo que mereçam proteção derivadas do decurso do primitivo prazo de caducidade do direito de liquidação, pois esta execução é corolário da decisão do processo de impugnação em que foi parte e, por isso, a eventual prática de novo ato de liquidação durante o período de

execução espontânea é algo com que o sujeito passivo deve contar. Mas, findo esse prazo, cessam os poderes da Autoridade Tributária e Aduaneira para praticar novos atos que afetem os interessados.

É, aliás, a solução imposta pelos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima invocados pela Requerente, como se explicita no acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 13-11-2007, processo 0164A/04:

«I - O princípio do Estado de Direito concretiza-se através de elementos retirados de outros princípios, designadamente, o da segurança jurídica e da protecção da confiança dos cidadãos.

II - Tal princípio encontra-se expressamente consagrado no artigo 2º da CRP e deve ser tido como um princípio politicamente conformado que explicita as valorações fundamentadas do legislador constituinte.

III - Os citados princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança assumem-se como princípios classificadores do Estado de Direito Democrático, e que implicam um mínimo de certeza e segurança nos direitos das pessoas e nas expectativas juridicamente criadas a que está imanente uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na actuação do Estado.»

Como ficou consignado no processo n.º 140/2026-T, “O decurso do prazo para execução de sentenças, corroborado, neste caso, com concretização da execução através da liquidação emitida em 2022 e consequente pagamento da quantia que a administração tributária entendeu que devia ser reembolsada, têm potencialidade para gerar na Requerente a justificada convicção de que a sentença estava completamente executada e que não mais seriam praticados atos que afetassem a sua esfera jurídica no âmbito da mesma relação jurídica relativa ao IRC de 2007”. Pelo exposto, conclui-se que a liquidação IRC impugnada enferma de vícios de violação dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança.

As liquidações de juros compensatórios e o respetivo ato de acerto de contas têm como pressuposto a liquidação de IRC pelo que enfermam dos mesmos vícios.

Estes vícios justificam a anulação das liquidações de IRC e juros compensatórios impugnadas, bem com o consequente ato de acerto de contas, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código

do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

§3.º.2- Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações de IRC e juros compensatórios que são objeto do presente processo, por vícios que impedem a renovação dos atos, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados.

Termos em que, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente às liquidações ora impugnadas.

IV- DECISÃO

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral Coletivo em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 2006, sob o n.º 2025..., as liquidações adicionais de juros compensatórios associadas impugnadas, bem como o ato de acerto de contas.

V-VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 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 € 23.737,66 (vinte e três mil, setecentos e trinta e sete euros e sessenta e seis cêntimos), indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de setembro de 2026

Os Árbitros

Fernanda Maças (relatora)

Prof. Doutor Tomás Cantista Tavares

Dr. Jorge Carita