

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 17/2014-T

Tema: IRS – Isenção de tributação de rendimentos obtidos ao abrigo do acordo de cooperação entre Portugal e o Luxemburgo no domínio da educação

PROCESSO ARBITRAL N.º 17/2014-T

DECISÃO ARBITRAL

A – RELATÓRIO

1. A, contribuinte n.º ... residente no ..., vem, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante abreviadamente designado por RJAT) e nos artigos 1.º, alínea a) e 2.º da Portaria n.º 112-/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, para contestar a liquidação de IRS n.º 2013 ..., respeitante ao exercício de 2012, de que resultou um reembolso de € 1.240,06, em vez do que alegadamente tinha direito de € 11.299,11

2. **Sustenta o Requerente, em síntese, a sua pretensão, no seguinte:**

A – DA TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO ARBITRAL

- a) Alega o Requerente que foi notificado em 3/10/2013 do acto de liquidação de IRS n.º 2013 ..., referente ao exercício de 2012, conf. doc. n.º 1.
- b) E que de acordo com o disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o n.º 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado no prazo de 90 dias contados da notificação do acto de liquidação.
- c) Mais refere que nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 3.º-A do RJAT “*no procedimento arbitral, os prazos contam-se nos termos do Código do Procedimento Administrativo, com as necessárias adaptações*”.

- d) E que, por seu turno, o n.º 1 do artigo 72.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), sob a epígrafe “*Contagem dos prazos*” estabelece que “*À contagem dos prazos são aplicáveis as seguintes regras:*
- a. *Não se inclui na contagem o dia em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr;*
 - b. *O prazo começa a correr independentemente de quaisquer formalidades e suspende-se nos sábados, domingos e feriados;*
 - c. *O termo do prazo que caia em dia em que o serviço perante o qual deva ser praticado o acto não esteja aberto ao público, ou não funcione durante o período normal, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte”.*
- e) E mais refere que ora “*tendo o ora Requerente sido notificado em 3/10/2013, o referido prazo de 90 dias, que por força do disposto no artigo 72.º, n.º 1 do CPA aplicável ex vi artigo 3.º A do RJAT se suspendeu nos sábados, domingos e feriados termina em 10/02/2014, pelo que o presente pedido é tempestivo”.*

B – DO OBJETO DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL

Constitui objeto do presente pedido de constituição de tribunal arbitral o acto de liquidação de IRS n.º 2013 ..., respeitante ao exercício de 2012, cfr. doc. n.º 1.

C - DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL

C.1 DOS FUNDAMENTOS DE FACTO

- a) Argumenta o Requerente que “*em 12/7/1982, foi assinado um acordo de cooperação entre Portugal e o Luxemburgo nos domínios da educação, da ciência, da cultura, das artes e dos desportos, bem como noutros domínios de interesse comum*”, cfr. doc. 2.
- b) Que “*este acordo de cooperação tem como objetivo promover o intercâmbio a diversos níveis entre Portugal e Luxemburgo, designadamente nos domínios da educação*”.
- c) Mais realça que o artigo 9.º do referido acordo de cooperação dispõe que “*As Partes Contratantes procederão ao intercâmbio regular de professores, conferencistas, investigadores e estudantes. Comprometem-se ainda a*

favorecer os contactos e cooperação entre as instituições e os organismos de ensino, de cultura e de investigação nos dois países”, conf. doc. n.º 2.

- d) E esclarece o Requerente que “na sequência deste acordo de cooperação o Ministério da Educação Luxemburguês criou, no ensino primário (1.º ano ao 6.º ano de escolaridade), cursos integrados em língua portuguesa que fazem parte do horário escolar luxemburguês”, cfr. doc. n.º 3.
- e) E que “*todos os alunos das escolas primárias luxemburguesas seguem os mesmos programas escolares, tal como estão definidos no Plano de Estudos do Ensino Primário Luxemburguês, podendo esses programas ser leccionados em diferentes idiomas*”, cfr. doc. n.º 4.
- f) E mais esclarece que “*aos alunos inscritos nos cursos integrados em língua portuguesa, durante duas horas por semana, o programa de introdução à ciência (2.º e 3.º ciclos), ciências naturais, história ou geografia (4.º ciclo) é leccionado em língua portuguesa*”, cfr. doc. n.º 4.
- g) E refere ainda que “*a coordenação dos cursos integrados está atribuída ao ‘groupe de pilotage’ que é constituído por representantes do Ministério da Educação do Luxemburgo, por responsáveis dos serviços de ensino das embaixadas e por professores*”, cfr. doc. n.º 4.
- h) E que “*os princípios base pelos quais se regem os cursos integrados em língua portuguesa constam do acordo de cooperação celebrado entre Portugal e o Luxemburgo (cfr. doc. n.º 4), o que significa que os cursos integrados decorrem do acordo de cooperação celebrado entre estes dois países*”.
- i) E reforça a sua conclusão referindo que “*tanto assim é que os programas de cooperação celebrados entre o governo Português e o governo Luxemburguês, para concretizar o acordo de cooperação, prevêm a realização deste tipo de cursos*”, cfr. doc. n.º 5.
- j) E esclarece que “*com efeito, no artigo 2.º do programa de cooperação para o período de 2008/2011 (que, ainda, permanecia em vigor no ano de 2012, por força do disposto no artigo 26.º do mencionado programa), é referido que ‘1. As partes acordam na necessidade de explorar novas vias para os cursos integrados, por um lado, e para aprendizagem do Português Língua Estrangeira, por outro, criando, para o efeito, um Grupo de Trabalho que apresente propostas sobre a oferta do ensino em Língua Portuguesa no ensino*

básico, e em Língua Portuguesa no ensino secundário luxemburguês (...)”, cfr. doc. n.º 5.

- k) E mais refere que *“na sequência do mencionado acordo de cooperação entre Portugal e o Luxemburgo, bem como da criação dos cursos integrados em língua portuguesa, foi celebrado entre o Ministério da Educação/Gabinete de Assuntos Europeus e Relações Internacionais e ora impugnante um contrato administrativo de serviço docente, para exercer as funções docentes na Área Consular do Luxemburgo durante o ano escolar de 2006/7”*, cfr. docs. n.ºs 2 e 6.
- l) Mais esclarece o Requerente que *“o período de vigência deste contrato, que inicialmente tinha sido fixado de 01/09/2006 a 31/8/2007, foi depois renovado sucessivamente até 31/8/2009”*, cfr. docs. n.ºs 7 e 8.
- m) E o Requerente mais refere que *“posteriormente, o referido contrato administrativo de serviço docente foi convolado automaticamente em comissão de serviço válida por um ano, por força do disposto no artigo 3.º, n.º 5 do Decreto-Lei n.º 165-C/2009 de 28 de Julho”*, cfr. doc. n.º 9.
- n) E que *“através do Despacho (extracto) n.º 15612/2011, de 17 de Novembro, proferido pelo Presidente do B, foi renovada por mais um ano a comissão de serviço do Impugnante”*, cfr. docs. n.ºs 10 e 11.
- o) Por outro lado, refere que *“pelo Decreto-Lei n.º 234/2012, de 30 de Outubro, a comissão de serviço do Impugnante foi novamente renovada”*. Cfr. doc. n.º 12.
- p) E conclui por referir que *“assim, no exercício de 2012, o ora impugnante exercia, ao abrigo do já citado acordo de cooperação, funções docentes, em regime integrado, na Área Consular do Luxemburgo”*, cfr. docs. n.ºs 13 e 14.
- q) E que *“com referência ao exercício de 2012, o Impugnante auferiu de rendimentos, na qualidade de professor, ao abrigo do já referido acordo de cooperação o valor global de € 41.789,52, pago por duas entidades, a saber, (cfr. doc, n.º 15):*
- a. B– NIF ...;
 - b. C – NIF ...”.

- r) Em face do que vem referindo, o Requerente impugnante apresentou a sua decl. mod. 3 de IRS respeitante ao ano de 2012 em 15/4/2013, na qual indicou os rendimentos auferidos como isentos ao abrigo do acordo de cooperação, cfr. doc. n.º 16.
- s) Tendo sido notificado pela AT para comprovação dos rendimentos declarados como isentos, procedeu à entrega de diversos documentos em 15/5/2013, cfr. doc. n.º 17.
- t) Posteriormente, em 14/6/2013 foi de novo notificado do Despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de ..., para apresentar prova dos rendimentos isentos declarados na declaração de IRS do ano de 2012, cfr. doc. 18.
- u) Em resposta juntou a Requerente diversos documentos que, em seu entender, comprovam que os rendimentos declarados estão isentos de tributação, cfr. doc. n.º 19.
- v) Porém, em 7/8/2013 foi notificado para exercer o seu direito de audição prévia sobre o projeto de correção à sua declaração de rendimentos do ano de 2012, cfr. doc. n.º 20.
- w) E esclarece que na referida notificação a AT refere que *“da análise aos documentos/elementos apresentados relativamente à declaração de IRS, Modelo 3, do ano de 2012, com a identificação .../65, verificou-se não haver qualquer documento passado pela entidade pagadora, que certificasse que os rendimentos auferidos se encontravam isentos”*, cfr. doc. 20.
- x) E a notificação acrescenta que *“(...) dado o B, NIPC – ... não ter declarado, na declaração Modelo 10, os rendimentos como pagos ao abrigo de qualquer cooperação, verificou-se a existência da(s) seguinte(s) incorreção (ões), relativamente aos rendimentos auferidos (cfr. doc. n.º 20):*

		VALORES DECLARADOS		VALORES A CORRIGIR		VALORES A DECLARAR	
ANEXOS	QUADRO	REND.TO	R. FONT	REND.TO	R. FONTE	REND.TO	R. FONTE
A	4-A	0,0	0,0	41.789,52	10.476,00	41.789,52	10.476,00
H	4	41.789,52	1.476,00	41.789,52	10.476,00	-----	-----

- y) *E o Requerente realça que a AT para concluir refere que “deve apresentar Declaração de substituição a corrigir os anexos A e H, conforme valores apresentados na coluna “VALOR A DECLARAR”, cfr. doc. n.º 20.*
- z) *Realça o Requerente que não exerceu o direito de audição prévia para que foi notificado, tornando-se definitiva a correção proposta, que deu origem à liquidação de IRS n.º 2013 ..., respeitante ao ano de 2012, que ora impugna, cfr. doc. n.º 1.*

C.2 DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO

Refere o Requerente que a questão controvertida consiste em saber se os rendimentos auferidos no exercício da sua profissão de professor no Luxemburgo, durante o ano de 2012, reúnem as condições para poderem usufruir da isenção contemplada no n.º 1 do art.º 39.º do EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais.

E, para tanto, passa a apresentar os seus fundamentos de direito, a saber:

- a) *Que “o artigo 39.º do EBF, sobre a epígrafe ‘Acordos de cooperação, estabelece que:*

1 – Ficam isentos de IRS as pessoas deslocadas no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo.

2 – Ficam igualmente isentos de IRS os militares (...)

3 – O Ministro das Finanças pode, a requerimento das entidades interessadas, conceder isenção de IRS relativamente aos rendimentos auferidos por pessoas deslocadas no estrangeiro ao serviço daquelas, ao abrigo de contratos celebrados com entidades estrangeiras, desde que sejam demonstradas as vantagens desses contratos para o interesse nacional.

4 – O disposto nos números anteriores não prejudica o englobamento dos rendimentos isentos, para efeitos do disposto no n.º 4 do artigo 22.º do Código do IRS, e determinação da taxa aplicável ao restante rendimento colectável.

5 – A isenção a que se refere o n.º 3 é extensível, nas mesmas condições, a rendimentos auferidos por pessoas deslocadas no estrangeiro, desde que exerçam a sua actividade no âmbito das profissões constantes da lista referida

no artigo 151.º do Código do IRS, líquido dos encargos dedutíveis nos termos do mesmo Código.”

- b) E o Requerente esclarece que para o caso em análise, apenas nos interessa a isenção decorrente dos acordos de cooperação constantes do n.º 1 do citado art.º 39.º do EBF.
- c) E realça que *“de acordo com a referida norma legal, os rendimentos auferidos pelos contribuintes deslocados no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação, no desempenho das suas funções, estão isentos de IRS”*.
- d) E argumenta que esta isenção, ao contrário do que a AT pretende fazer crer, não depende de qualquer certificação da entidade pagadora dos rendimentos.
- e) E precisa o Requerente que *“com efeito, este benefício, tal como a própria Autoridade Tributária reconhece no seu Ofício-Circulado n.º 20.107, de 30/08/2005, é um benefício automático, na medida em que resulta directa e imediatamente da lei, não dependendo de posterior acto de reconhecimento”*.
- f) E para reforço dos seus argumentos cita Nuno Sá Gomes quando refere que *“(…) os benefícios fiscais são automáticos quando o direito opera ‘ope lege’, pela simples verificação dos respetivos pressupostos. Nestes casos, verificados os pressupostos legais do benefício fiscal considerado, estes surgem automaticamente, ‘ope lege’ sem necessidade de qualquer iniciativa da entidade beneficiada ou intervenção da Administração Fiscal. Portanto, nestas situações, os benefícios não são concedidos pela administração fiscal, mas estabelecidos directamente da lei, nascendo o direito subjectivo ao benefício correspondente, da simples verificação histórica dos respectivos pressupostos”* (Nuno Sá Gomes, in Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal (165), Lisboa, 1991, páginas 132 e 133).
- g) E conclui o Requerente que, *“tratando-se o benefício fiscal em causa, como vimos, de um benefício automático a sua aplicação dependerá apenas da verificação dos respetivos pressupostos”*.
- h) E o Requerente esclarece que os únicos pressupostos de que depende a aplicação do benefício fiscal em causa do n.º 1 do art.º 39.º do EBF, são *“que o contribuinte esteja deslocado no estrangeiro ao abrigo de um acordo de cooperação”*.

- i) E mais refere que no caso em apreço, *“conforme ficou demonstrado supra, o Impugnante encontra-se deslocado no Luxemburgo, exercendo a actividade de professor na Área Consular do Luxemburgo, ao abrigo do acordo de cooperação celebrado entre Portugal e o Luxemburgo, que visa promover o intercâmbio a diversos níveis, designadamente ao nível da educação através da leccionação de cursos em regime integrado”*, cfr. doc.s n.º 2 a 14.
- j) Assim sendo, conclui de novo que *“é por demais evidente que os rendimentos auferidos pelo impugnante, na qualidade de professor ao abrigo do referido acordo de cooperação estão isentos de tributação, nos termos do n.º 1 do artigo 39.º do EBF”*.
- k) E portanto, realça o Requerente, *“tendo a Autoridade Tributária, no acto de liquidação ora controvertido, tributado os rendimentos abrangidos pela referida isenção, viola não só o disposto no n.º 1 do artigo 39.º do EBF, mas também um dos princípios mais elementares do direito tributário, o Princípio da Legalidade consagrado constitucionalmente no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)”*.
- l) E cita o referido n.º 2 do artigo 103.º da CRP que estabelece que *“Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios e as garantias dos contribuintes”*.
- m) E cita também o que referem GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, na sua Constituição da Republica Portuguesa Anotada, na parte em que descrevem o princípio da legalidade fiscal, quer sobre a reserva de lei que deve abranger a criação, a incidência e a taxa, mas também os benefícios fiscais.
- n) E o Requerente, mais uma vez refere que, no caso em análise, *“a lei fiscal não faz depender a isenção de imposto de quaisquer outros requisitos para além dos constantes do artigo 39.º, n.º 1 do EBF e que o princípio da legalidade tributária impede a Autoridade Tributária de fixar requisitos adicionais ao funcionamento de um benefício fiscal, é inegável a ilegalidade do acto de liquidação aqui em crise”*.
- o) Razão pela qual, face ao exposto, deverá ordenar-se a anulação do ato de liquidação controvertido, o que desde já requer.

D - ELEMENTOS DE PROVA DOS FACTOS INDICADOS E INDICAÇÃO DOS MEIOS DE PROVA A PRODUZIR

Realça a Requerente que os meios de prova dos factos alegados consistem nos 20 documentos juntos ao presente pedido.

E - INDICAÇÃO DO VALOR DA UTILIDADE ECONÓMICA DO PEDIDO

O valor da utilidade económica do presente pedido – diz o Requerente – “*é o valor correspondente à diferença entre o montante total do reembolso que o Impugnante deveria ter recebido [€ 11.299,11] e aquele que foi efectivamente recebido (€ 1.240,06), pelo que ascende a € 10.059,05 (dez mil cinquenta e nove euros e cinco cêntimos)*”.

E termina requerendo que “*o acto de liquidação n.º 2012..., referente ao ano de 2012 ser anulado, com fundamento nas razões supra apresentadas, ordenando-se o reembolso do montante de € 10.059,05, com as demais consequências legais*”.

3. Responde a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, em síntese, nos seguintes termos:

3.1 DOS FACTOS

- a) O Requerente entregou *via internet* a sua declaração mod. 3 de IRS do ano de 2012, em 15.04.2013.
- b) Na referida declaração o Requerente indicou no Q. 4 do Anexo H (Benefícios Fiscais e Deduções), ter recebido os seguintes rendimentos isentos:

Código do Rendimento	Titular	Rendimentos	Retenção De IRS	NIF da Ent. Pag.
406	A	24.377,22	6.126,00	...
406	A	17.412,30	4.350,00	...

Notas: O 1.º NIF da E.P. refere-se ao B
O 2.º NIF da E.P. refere-se ao C

- c) Face ao declarado pelo Requerente, refere a Requerida que pela Direção de Serviços de IRS lhe foi remetida notificação com informação de que a sua declaração “foi selecionada para análise”, dispondo de 15 dias para prestar os devidos esclarecimentos relativos à “*comprovação dos rendimentos isentos declarados*”.
- d) Diz a Requerida que em resposta à notificação da AT o Requerente fez entregar os seguintes documentos:
1. “*Decreto-Lei n.º 234/2012, de 30 de Outubro;*
 2. *Declaração da D, de 18-01-2013, relativa a despesas efetuadas pelo Requerente naquele estabelecimento;*
 3. *Declaração da Coordenação do Ensino Português no Luxemburgo, de 18.03.2013, na qual se atesta que o Requerente é “professor do 1.º ciclo do Ensino Básico, código 110, em exercício de funções na Área Consular do Luxemburgo” e que “actualmente se encontra em comissão de serviço”;*
 4. *Declaração do B de 22.11.2012, emitida para efeitos de contagem do tempo de serviço do Requerente;*
 5. *2 (duas) Declarações de Retenção na Fonte efectuadas pelo B;*
 6. *Despacho (extracto) n.º 15612/2011, de 17 de Novembro;*
 7. *Decreto-Lei n.º 192/82, de 16 de Novembro; e*
 8. *Aviso n.º 410/2006, de 1 de Março”.*
- e) Diz a Requerida que face à análise dos documentos antes referidos, foi emitida notificação ao Requerente pelo Serviço de Finanças de ..., na qual se referia que:
- “Da análise aos elementos entregues neste Serviço (...) constatamos que não existe nenhum documento comprovativo dos rendimentos isentos declarados. Verificamos ainda, que a entidade pagadora, B, NIPC – ..., não enquadrou os rendimentos como pagos ao abrigo de qualquer cooperação”.*
- f) E a Requerida refere que, por isso, foi novamente notificado o Requerente para apresentar prova dos rendimentos isentos declarados, tendo a Requerente enviado por carta de 2.7.2013 ao Serviço de Finanças, um requerimento subscrito por mandatário, através do qual foram enviados adicionalmente os seguintes documentos:

“ 1. Decreto - Lei n.º 192/82, de 16 de Novembro;

2. *Programa de Cooperação Cultural celebrado entre o Governo da República Portuguesa e o Governo do Grão-Ducado do Luxemburgo para o período 2008-2011;*
3. *Declaração do B de 22.11.2012, emitida para efeitos de contagem do tempo de serviço do Requerente;*
4. *Despacho (extracto) n.º 15612/2011, de 17 de Novembro;*
5. *Carta de Missão do B”.*

g) Mais refere a Requerida que face à análise dos documentos antes referidos pelos Serviços da AT, o Serviço de Finanças de ... remeteu ao Requerente em 6.08.2013, Nota de Notificação para audiência prévia na qual se refere que:

*“Da análise efectuada aos documentos/elementos apresentados (...) verificou-se não haver qualquer documento passado pela entidade pagadora, que certificasse que os rendimentos auferidos se encontravam isentos. Assim, e dado o B, NIP – ... **não ter declarado**, na declaração modelo 10, os rendimentos como pagos ao abrigo de qualquer acordo de cooperação, verificou-se a existência da(s) seguinte(s) incorrecção (ões), relativamente aos rendimentos auferidos:*

		VALORES DECLARADOS		VALORES A CORRIGIR		VALORES A DECLARAR	
ANEXOS	QUADRO	REND.TO	R. FONTE	REND.TO	R. FONTE	REND.TO	R. FONTE
A	4-A	0,0	0,0	41.789,52	10.476,00	41.789,52	10.476,00
H	4	41.789,52	1.476,00	41.789,52	10.476,00	-----	-----

- h) Realça a Requerida que desta notificação enviada ao Requerente e mandatário não foi exercido o direito de audição, pelo que os Serviços da AT emitiram o competente Documento de Correção e respetiva liquidação, cuja legalidade se pretende por em causa.
- i) A Requerida mantém o seu entendimento de que os rendimentos em causa não beneficiam da isenção prevista no artigo 39.º do EBF, pelos fundamentos de direito que passam a apresentar.

3.2 DO DIREITO

a) A Requerida começa por citar o art.º 39.º do EBF, conforme, aliás, fez o Requerente, na alínea a) dos seus fundamentos de direito, pelo que nos dispensamos de repetir o conteúdo desta norma.

b) A Requerida cita também o artigo 19.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, emitida pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, onde se prevê que:

“1. a) Os salários, vencimentos e outras remunerações similares pagos por um Estado Contratante ou por uma subdivisão política ou autoridade local a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado, subdivisão ou autoridade, só são tributáveis nesse Estado (Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património)”.

c) A Requerida invoca a Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, com sendo o diploma que contém o enquadramento jurídico do agente da cooperação portuguesa e que define o respetivo estatuto jurídico.

d) E cita o que o artigo 8.º da referida Lei prevê:

“1 – Os contratos de cooperação bem como as suas renovações estão sujeitos a registo no IPAD.

2 – Os registos dos contratos de cooperação compete à entidade promotora ou executora, directamente ou por entidade para o efeito mandatada, e constitui condição de aplicabilidade do regime previsto na presente lei, nomeadamente para os efeitos previstos no artigo 2.º”

e) E a Requerida mais refere que é nesse mesmo artigo 2.º que se define a figura de Agente de Cooperação.

3.3 POR EXCEPÇÃO

3.3.1 DA INTEMPESTIVIDADE/CADUCIDADE DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL

a) Sobre esta questão da intempestividade/caducidade do pedido de pronúncia arbitral, a Requerida vem refutar os argumentos do Requerente quanto à contagem do prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral.

- b) Diz a Requerida que, na presente situação, o pedido de pronúncia arbitral deveria ser apresentado no prazo de 90 dias contados da data de notificação do acto de liquidação, como resulta das disposições conjugadas dos artigos 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT e 102.º, n.º 2, al. e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), cujos normativos transcreve.
- c) E mais refere a Requerida que não é aplicável, neste caso, *“o disposto no artigo 140.º, n.º 4, al. a) do Código do IRS, que prevê um termo inicial de 30 dias para efeitos de contagem do prazo de impugnação judicial, em virtude de tal não se encontrar expressamente contemplado no RJAT”*.
- d) E a Requerida cita JORGE LOPES DE SOUSA e o seu Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem, p.163 e 164, *in* Guia da Arbitragem Tributária.
- e) E realça também que o próprio Requerente assim o entende também, conforme o expressa no Ponto 2. do Pedido de Pronúncia Arbitral.
- f) Assim, a Requerida vem contrapor o que é alegado pelo Requerente nos seus pontos 3. a 5. Da PI com aquilo que entende ser a forma correta de contagem do prazo.
- g) E para tanto, cita a Requerida o que foi decidido no Processo Arbitral n.º 35/2012-T, onde se refere que:
- “ (...) A contagem do prazo para deduzir a acção deve observar as regras do artigo 279.º do Código Civil, como de resto prevê expressamente o n.º 1 do artigo 20.º do CPPT, no que se refere à impugnação judicial. Por essa razão, a contagem de tal prazo é corrida e não se suspende durante as férias judiciais, sendo inaplicável o disposto no artigo 144.º do CPC, cujo âmbito se restringe aos prazos judiciais ou adjectivos.
(...) E, se dúvidas houvesse, dispõe o artigo 29.º do RJAT a aplicação subsidiária das normas de natureza procedimental ou processual tributárias, das normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários, do Código do Procedimento Administrativo e do Código de Processo Civil”*.
- h) E a Requerida cita também o que foi decidido sobre esta matéria no Processo Arbitral n.º 83/2012-T:

“Antes de a acção dar entrada ainda não há processo. Logo, não há prazos judiciais ou processuais antes de haver processo...”

- i) Assim sendo, conclui a Requerida que tendo o Requerente sido notificado do acto de liquidação de IRS n.º 2013.... em 03.10.2013, é de 90 dias o prazo de que dispunha para apresentar o Pedido de Pronúncia Arbitral que terminava em 01.01.2014 e não em 10.02.2014 como refere no Ponto 5. da P.I..
- j) Motivo pelo qual, diz a Requerida, *“o presente pedido de pronúncia arbitral é manifestamente intempestivo, encontrando-se em 7.01.2014 (data da entrada do Pedido no CAAD) já caducado o direito de acção do Requerente”*.
- k) E porque a caducidade do direito de acção, realça a Requerida, *“é uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, nos termos do disposto no artigo 89.º, n.º 1, al. h) do CPTA, aplicável ex-vi alínea c) do artigo 29.º do RJAT”*.
- l) Em consequência, *“tal excepção dilatória é insuprível, já que o acto de liquidação cuja legalidade é requerida pela A. é insusceptível de voltar a ser impugnado, em virtude da referida caducidade do direito de acção”*.
- m) Termos em que, conclui, deverá a Requerida ser absolvida da presente instância, nos termos do artigo 89.º, n.º 1 do CPTA e 576.º, n.º 2 do CPC, aplicáveis ex-vi artigo 29.º, als. c) e e) do RJAT, respetivamente.

3.4 – POR IMPUGNAÇÃO

No entanto, se assim não for entendido – o que só por mera hipótese académica admite – vem refutar os argumentos expendidos pelo Requerente nos seguintes termos:

- a) O Requerente submeteu em 15.04.2013 a sua declaração de IRS do ano de 2012, tendo declarado no Anexo H rendimentos com o código 406, relativo a rendimentos do tralho dependente auferidos ao abrigo de acordos de cooperação isentos de IRS, nos termos do artigo 39, n.º 1.º do EBF.
- b) Esta isenção que o Requerente invocou não depende de reconhecimento prévio, nos termos do art.º 5.º, n.º 1 do EBF. E como aliás resulta das próprias instruções ao preenchimento da Declaração de Rendimentos modelo n.º 3.

- c) E refere a Requerida que o Requerente apesar de notificado “*para comprovar a isenção dos rendimentos declarados, não logrou fazê-lo nessa ocasião, assim como o não fez na presente demanda, precisamente porque os rendimentos auferidos não preenchem os requisitos do artigo 39.º do EBF*”.
- d) E a Requerida cita as seguintes passagens do conteúdo do Ofício-Circulado n.º .../2005, de 30 de Agosto:

“Enquadram-se neste benefício automático os rendimentos auferidos por cidadãos portugueses ou com residência fiscal em território português que, ao abrigo de um contrato escrito, participem na execução de uma ação de cooperação que obedeça a um dos seguintes requisitos:

- Seja financiada pelo Estado Português, promovida ou executada por uma entidade portuguesa de direito público ou por uma entidade de direito privado de fins não lucrativos em países beneficiários;

- Seja financiada por um Estado da União Europeia, por uma organização internacional ou por uma agência especializada ou ainda por outra entidade promotora ou executora que suporte a acção com fundos próprios, desde que haja um reconhecimento expresso do estatuto de agente de cooperação por despacho do Ministro dos Negócios Estrangeiros, precedido de parecer do Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento (IPAD);

- Nas demais situações em que a um cidadão português seja concedida a equiparação a agente de cooperação, por despacho do Ministro dos Negócios Estrangeiros, precedido do parecer do IPAD”.

- e) E a Requerida cita também um extrato da Informação Vinculativa relativa ao Processo n.º 2270/05, do seguinte teor:

“Para que determinada acção se enquadre no benefício automático previsto no n.º 1 do artigo 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), para além de se ter de verificar pelo menos um dos pressupostos substantivos descritos no ponto 1 do Ofício-Circulado n.º ..., de 2005.08.30, que se transcreve em anexo e conseqüentemente na Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, importa também que se verifiquem as condições efectivas definidas nos artigos 8.º e 9.º dessa Lei, designadamente o facto dos contratos se encontrarem registados no Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento (IPAD) e conterem as cláusulas contratuais previstas no último destes artigos”.

- f) A Requerida realça também que *“tal como se refere na Informação Vinculativa citada, a Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, que estabelece o enquadramento jurídico do agente da cooperação portuguesa e define o respectivo estatuto jurídico, prevê, no seu artigo 8.º (Registo de contratos), que os contratos de cooperação bem como as suas renovações estão sujeitos a registo no IPAD, competindo tal registo à entidade promotora ou executora, directamente ou por entidade para o efeito mandatada, o que constitui condição de aplicabilidade do regime previsto naquela Lei”*.
- g) E a Requerida cita ainda o que se encontra previsto no artigo 9.º do mesmo diploma, *“relativamente às cláusulas que deverão constar obrigatoriamente do contrato de cooperação, nomeadamente: a) Objecto do contrato; b) Duração e renovação do contrato; c) Remunerações e abonos; d) Modo e local de pagamento; e) Protecção social; f) Férias; g) Alojamento; h) Transportes; i) Seguros; j) Condições de resolução do contrato; l) Regime de exclusividade ou não exclusividade; m) Legislação aplicável; n) Foro de arbitragem convencionados”*.
- h) E mais refere a Requerida que, *“foram desde logo, as próprias entidades que pagaram rendimentos ao Requerente a não reconhecer que tais rendimentos se enquadravam no âmbito de um acordo de cooperação, ao realizar a retenção na fonte sobre os rendimentos”*.
- i) E que é o *“próprio B, a solicitação do Representante da Fazenda Pública designados para outros processos de impugnação que o Requerente intentou, com idêntica causa de pedir em relação ao presente processo arbitral, que vem esclarecer e enquadrar a situação contratual do Requerente, nos termos do Documento n.º 1, que se junta e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais”*.
- j) Por outro lado, realça a Requerida que na informação de Serviço que constitui o Doc. n.º 1 refere-se que *“de acordo com os nossos registos o Dr. A celebrou com o Ministro da Educação um contrato administrativo de serviço docente, nos termos conjugados do artigo 33.º do estatuto da Carreira Docente e artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 165/2006, de 11 de Agosto, com efeitos a 1 de Setembro de 2006, pelo período de um ano, sendo sucessivamente renovado”*.
- k) E mais argumenta a Requerida que *“ao abrigo desse contrato o Dr. A exerceu funções de professor do 1.º ciclo do Ensino na Área Consular de Luxemburgo, no âmbito do C, enquanto modalidade especial de educação escolar. Em 1 de*

Setembro de 2009, o contrato celebrado com o referido docente convolou-se automaticamente em comissão de serviço, pelo período de um ano, nos termos do n.º 5 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 165-C/2009, de 28 de Julho”.

- l) Pelo que, diz a Requerida que *“o contrato mantido com o Dr. A não é subsumível ao conceito de contrato de cooperação a que aludimos”.*
- m) E a Requerida põe também em realça o que é referido pelo B quando refere que *“o Acordo celebrado entre o Governo da República Portuguesa e o Governo do Grão-Ducado do Luxemburgo...não foi celebrado no âmbito da cooperação uma vez que não está em causa a execução de uma ação de cooperação em prol de um país receptor de ajuda ao desenvolvimento, tratando-se apenas de um acordo cultural”.*
- n) E a Requerida salienta que *“como é manifesto, o âmbito de actuação do Dr. Manuel Neves Rodrigues não se enquadra no âmbito de um acordo de cooperação estabelecido com Portugal, porquanto o Luxemburgo não estabeleceu relações de cooperação para o desenvolvimento com Portugal, não se encontrando este país na lista do CAD – lista que junta como doc. n.º 2”.*
- o) Por outro lado, diz a Requerida que, segundo o mesmo B, o contrato celebrado com o Requerente não cumpre os requisitos enunciados nos supra citados artigos 8.º e 9.º da Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, não se encontrando registado nos termos do artigo 8.º, nem contendo as cláusulas obrigatórias do artigo 9.º do mesmo diploma.
- p) E ainda que *“o facto de a figura da comissão de serviço que o Requerente passou a exercer desde 01.09.2009, não se encontra previsto na Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, pelo que, também por esta via, faleceriam as pretensões do Requerente”.*
- q) E mais acrescenta a Requerida que *“a tudo isto acresce o facto de, nos termos do supra transcrito artigo 19.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, ‘os salários, vencimentos e outras remunerações similares pagos por um Estado Contratante...a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado, subdivisão ou autoridade, só são tributáveis nesse Estado’”.*
- r) E ainda que *“nos termos do disposto no art.º 2.º, n.º 1 do EBF os benefícios fiscais são ‘medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de*

interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”’.

- s) Pelo que, diz a Requerida que “*não se encontrando reunidos os pressupostos de aplicação do artigo 39.º do EBF, como aqui se demonstrou, o benefício fiscal em causa não lhe poderá ser aplicado*”.
- t) E, em consequência, reforça a Requerida que “*nesta medida, inexistente qualquer ilegalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2013 4005 431 777, devendo em consequência o presente pedido arbitral ser julgado improcedente por não provado, com as devidas consequências legais*”.
- u) E mais realça que “*no que se refere aos documentos juntos pela Requerente, importa referir que dos mesmos não resulta qualquer prova consistente que contrarie a tese ora exposta, nomeadamente que ateste a existência de um Acordo de Cooperação celebrado entre Portugal e o Luxemburgo, que este país se encontre registado na lista do CAD, e que o(s) contrato(s) celebrados pelo Requerente preencham os requisitos dos artigos 8.º e 9.º da Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril*”.
- v) E argumenta a Requerida que “*com efeito, o doc. 2 junto à PI, sobre o qual já nos pronunciámos em 48.º, não constitui um Acordo de Cooperação, mas tão só um Acordo Cultural*”...
- w) ... E que “*os docs. 3 e 4 juntos à PI nada esclarecem quanto aos factos em discussão no presente processo...*”.
- x) E ainda quanto ao doc. 5 junto à PI, este consiste num Programa de Cooperação Cultural para o período de 2008-2011, celebrado entre a República Portuguesa e o Grão-Ducado do Luxemburgo e, corroborando, aliás, o que aqui já se mencionou em 49.º e 58.º, refere o mesmo no seu inítrito que as partes “*em aplicação do Acordo Cultural assinado em Lisboa a 12 de Julho de 1982*”, pelo que sai reforçado o entendimento da Requerida no sentido da inexistência de qualquer Acordo de Cooperação entre os dois países, nos termos e para os efeitos da Lei n.º 13/2004”.
- y) E também quanto aos “*doc.s n.ºs 6 a 8 juntos à PI podemos desde logo retirar a conclusão de que os mesmos não cumprem com os requisitos do artigo 9.º da Lei n.º 13/2004...*”.

- z) E, finalmente, diz a Requerida, “*que o doc. n.º 9 junto à PI consiste num Decreto-Lei, ao qual aliás nos referimos no artigo 47.º supra, que mais não faz do que, nos termos do próprio preâmbulo ‘desenvolver e actualizar’ o Decreto-Lei n.º 165/2006, de 11 de Agosto, não resultando do mesmo qualquer elemento que permita concluir no sentido da pretensão do Requerente*”.
- aa) E realça a Requerida que “*o mesmo sucedendo em relação dos demais documentos juntos pela Requerente, que falham igualmente a tarefa de demonstrar a existência de um Acordo de Cooperação entre Portugal e Luxemburgo que permitissem subsumir o(s) contrato(s) do Requerente, e aplicar o benefício fiscal previsto no artigo 39.º do EBF, precisamente porque tal fundamento não existe*”.

E conclui, assim, a Requerida que deve o presente pedido arbitral ser julgado improcedente por não provado e que, portanto deve, nos termos expressos e nos demais de Direito:

“a) Ser julgada procedente a exceção dilatória por provada; e

b) Ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral por não provado e, conseqüentemente, absolvido o Requerido de todos os pedidos, tudo com as devidas conseqüências legais”.

4. PEDIDO DO REQUERENTE PARA JUNÇÃO AO PROCESSO DE PETIÇÃO SOBRE A ELEGADA INTEMPESTIVIDADE DO PEDIDO ARBITRAL

O Requerente, surpreendido com a posição da Requerida quando à extemporaneidade da sua P.I., veio solicitar ao Tribunal a junção aos autos da petição do Requerente, que o Tribunal aceitou e no qual vem apresentar a sua resposta à exceção deduzida pela Autoridade Tributária, fazendo-o nos termos e com os fundamentos seguintes:

4.1 Da alegada intempestividade/caducidade do pedido de pronúncia arbitral

- a) Começa por citar a Resposta dada pela Requerida, quando refere que o prazo de 90 dias de que o Requerente dispunha para apresentar o pedido de pronúncia arbitral terminava em 01.01.2014 e não em 10.02.2014, como a Requerente refere no ponto 5 do pedido.

- b) Cita também a conclusão da Requerida quando refere que o presente pedido de pronúncia arbitral é manifestamente intempestivo, encontrando-se em 07.01.2014 – data da entrada do pedido no CAAD – já caducado o direito de ação do Requerente.
- c) Mais refere a Requerida que a Autoridade Tributária sustenta a sua posição, para efeitos de contagem do prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 279.º do Código Civil aplicável *ex vi* artigo 20.º, n.º 1 do CPPT e 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.
- d) Mas o Requerente refere que, porém, face ao teor do art.º 3º-A do RJAT, aditado pelo artigo 229.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor em 01/01/2013, que veio preencher uma lacuna quanto ao modo de contagem dos prazos no procedimento arbitral, entende que não assiste razão à Autoridade Tributária.
- e) E realça que isso assim acontece, pois o n.º 1 do referido preceito legal passou a prever que *“no procedimento arbitral os prazos contam-se nos termos do Código do Procedimento Administrativo, com as necessárias adaptações”*.
- f) E conclui referindo que *“assim, desde 01.01.2013 que a contagem dos prazos no procedimento arbitral se efectua nos termos do Código do Procedimento Administrativo, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 3.º-A do RJAT”*.
- g) E mais refere que *“sendo assim, uma vez que o pedido de constituição de tribunal arbitral se integra no capítulo II do TRJAT, referente ao procedimento arbitral, naturalmente que a regra prevista no artigo 3.º-A do RJAT se aplica à contagem dos prazos para a apresentação do pedido de constituição arbitral”*.
- h) Assim, conclui o Requerente que *“ao contrário do que a Autoridade Tributária pretende perpassar na sua resposta, o artigo 279.º do Código Civil (aplicável *ex-vi* artigo 20.º, n.º 1 do CPPT e 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT) não tem aplicação no procedimento arbitral, em concreto na contagem do prazo para apresentação do pedido de constituição de Tribunal Arbitral”*.
- i) E o Requerente assim o refere, argumentando que *“existindo uma norma especial no RJAT quanto à forma de contagem dos prazos no **procedimento arbitral**, não se verifica qualquer lacuna e, por essa razão, não faz qualquer sentido recorrer ao direito subsidiário previsto no artigo 29.º do RJAT, que*

como vimos, apenas se aplica à integração das lacunas verificadas no **processo arbitral**”.

- j) E esclarece o Requerente que as decisões constantes dos processos 35/2012-T e 83/2012-T, citadas pela AT para sustentar a sua tese não poderão ser tidas em conta no presente processo, por respeitarem a pedidos apresentados antes da entrada em vigor do artigo 3.º-A do RJAT.
- k) E sustenta o Requerente que o facto de se tratar de um Tribunal arbitral, tal facto não acarreta “*qualquer modificação relativa à natureza, modalidade e forma de contagem dos prazos, como se extrai da leitura do RJAT*”.
- l) E conclui o Requerente que desde a entrada em vigor da norma do artigo 3.º-A do RJAT, passou a existir uma norma especial de contagem dos prazos do procedimento arbitral e, portanto, alega que é aplicável ao pedido de constituição arbitral do Requerente.
- m) E que, assim sendo, ao pedido do Requerente se aplica o disposto no artigo 72.º-A, n.º 1 do Código de Procedimento Administrativo que transcreve.
- n) E, assim, de acordo com o disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o n.º 2 do art.º 102.º do CPPT, o pedido de constituição arbitral deve ser apresentado no prazo de 90 dias contados do acto da notificação da liquidação.
- o) E atendendo a que o Requerente foi notificado em 3/10/2013, o prazo de 90 dias, suspenso nos sábados, domingos e feriados, por força do disposto no artigo 72.º, n.º 1 do CPA aplicável *ex vi* artigo 3.º-A do RJAT, terminou em 10/02/2014.
- p) Donde o pedido do Requerente de constituição do tribunal arbitral, no caso dos autos, apresentado em 7/01/2014, entrou no CAAD dentro do prazo legal.
- q) E termina afirmando que, por isso, deverá ser considerado tempestivo o pedido de constituição de tribunal arbitral apresentado em 07/01/2014 e, em consequência, julgada improcedente a exceção dilatória deduzida pela Autoridade Tributária.

5. PEDIDO DE JUNÇÃO DE RESPOSTA DA REQUERIDA AO PEDIDO DO REQUERENTE

5.1 – Da necessidade de Aclaração do Despacho Arbitral de 23.04.2014

- a) A Requerida põe em dúvidas o sentido do despacho proferido pelo Tribunal quando deferiu o pedido do Requerente, para junção do mesmo aos autos.
- b) O Tribunal esclareceu desde logo o sentido da sua decisão, quando proferiu igual despacho, mandando juntar aos autos a Exposição-Resposta da Requerida, nele realçando, aliás, que um despacho como o que foi proferido jamais poderia referir-se à substância do pedido do Requerente, até pela ausência de fundamentação.

5.2 – Da inadmissibilidade do Requerimento

- a) A Requerida suscita também dúvidas quanto ao deferimento de junção aos autos do pedido adicional do Requerente, considerando-o inoportuno e solicitando o seu desentranhamento, por falta de previsão legal no RJAT para a sua junção aos autos.
- b) O Tribunal não o entendeu assim, dentro da autonomia concedida ao Tribunal nos termos do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, na condução do processo, pelo que manteve a decisão, determinando a notificação à Requerida, para responder, querendo, ao pedido adicional do Requerente.

5.3 – Da Resposta da Requerida em concreto

- a) A Requerida vem desde logo responder que o Requerente não aduziu quaisquer argumentos que obstem à improcedência da referida exceção, nem carrega quaisquer elementos novos aos autos.
- b) A Requerida vem considerar desprovido de qualquer sentido o entendimento do Requerente quanto aos fundamentos e fins da introdução do artigo 3.º-A ao RJAT pela Lei n.º 66.º-B/2012, de 31 de Dezembro, designadamente quanto ao preenchimento de uma lacuna existente no RJAT quanto á contagem dos prazos no procedimento arbitral.
- c) A Requerida contesta igualmente o alegado pelo Requerente, quanto ao facto de o seu pedido se encontrar dentro do capítulo do RJAT denominado “Procedimento Arbitral”, o que segundo o Requerente seria suficiente para se

concluir que o prazo para apresentação do pedido de constituição arbitral deveria contar-se nos termos do disposto no artigo 72.º-A do CPA.

- d) E esclarece a Requerida que a contestação ao entendimento do Requerente tem a ver com o facto de, *“desde logo, o Procedimento Arbitral só se iniciar com o pedido de Constituição do Tribunal Arbitral, pelo que, antes da formulação de tal pedido, não está em curso qualquer procedimento arbitral a que se possa aplicar o disposto no artigo 3.º-A, n.º 1 do RJAT”*.
- e) E a Requerida cita o Comentário do Ilustre Conselheiro Jorge Lopes de Sousa ao RJAT:

“A Lei n.º 66.º-B/2013, de 31 de Dezembro, veio aditar o artigo 3.º-A, determinando a aplicação do CPA aos prazos do procedimento arbitral e o CPC ao processo arbitral, e o art.º 17.º-A, estabelecendo a suspensão dos prazos processuais em férias judiciais. No que concerne ao prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral, previsto no artigo 10.º, sendo anterior ao procedimento, não se aplicará este artigo 3.º-A, mas sim, o regime do artigo 279.º do Código Civil, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do artigo 20.º, n.º 1 do CPPT - in Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, página 174”.

- f) Por outro lado, diz a Requerida que este entendimento é aliás acompanhado pela Jurisprudência, quer no que toca aos processos de contencioso administrativo regulados pelo CPTA, que no que se refere às impugnações judiciais:

“Com a reforma do Contencioso Administrativo introduzida pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, o art.º 58.º do CPTA, sob a epígrafe ‘Prazos’, estabelece, no seu n.º 3, que a ‘contagem dos prazos referidos no número anterior obedece ao regime aplicável aos prazos para a propositura de ações que se encontram previstos no Código de Processo Civil – in <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3334do7701ced25380257b1800506e43?OpenDocumentExpandSection=1>”.

“O prazo de impugnação judicial é um prazo de natureza substantiva, de caducidade, perentório, e de conhecimento oficioso em qualquer fase do processo.

No entendimento do STA, a referida regra prevista no CPC não se aplica ao prazo de impugnação judicial, visto que este não tem natureza processual

ou judicial mas sim de natureza substantiva, pois ainda não há processo antes da apresentação da petição inicial de impugnação.

Assim, o termo do prazo de impugnação judicial a perda do direito de impugnar judicialmente –

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/3334do7701ced25380257b1800506e43?OpenDocument&ExpandSection=1&Hoghlight=0,0951%2F12#_Section1”.

“II – O prazo de impugnação judicial é de natureza substantiva, não sendo, por isso, aplicável o disposto no n.º 5 do artigo 15.º do CPC, de caducidade e peremptório.

III – Conta-se esse prazo nos termos do artigo 279.º do CC, ‘ex vi’ do artigo 20.º do CPPT, ou seja, de forma contínua, sem suspensões, designadamente, nos períodos de férias judiciais, apenas acontecendo que se o prazo terminar durante esse período, o seu termo se transfere para o primeiro dia útil após as férias –
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/a7e2a79f60aa0585802574f70038cbff?OpenDocument&ExpandSection=1>”.

“O prazo para deduzir impugnação judicial é um prazo de caducidade e tem natureza substantiva e conforme se estabelece no art.º 20.º do CPPT, conta-se de acordo com o disposto no art.º 279.º do CCivil e se terminar em período de férias judiciais, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a estas –
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/4335ffdd63884b498025791100398edf?OpenDocument&ExpandSection=1>”

g) Pelo exposto, diz a Requerida, que “*uma vez mais se demonstrou que a exceção deduzida pela AT na sua Resposta terá de proceder*”.

6. ALEGAÇÕES ESCRITAS

6.1 - DO REQUERENTE

O Requerente apresenta as suas alegações por escrito, que de forma sistemática vêm reforçar a sua argumentação em sede de Petição Arbitral e do Pedido Adicional, de que se destaca o seguinte:

6.1.1 – DAS ALEGAÇÕES ESCRITAS

Que o Requerente, ao longo dos presentes autos, alega que *“logrou, através da prova documental, provar todos os factos alegados na petição inicial, bem como demonstrara a tese de direito que sustenta, no sentido de demonstrar a ilegalidade do acto de liquidação ora controvertido”*.

6.1.2 – DA EXCEÇÃO DE CADUCIDADE DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL

- a) Alega o Requerente que quando da Reunião do art.º 18.º do RJAT, realizada em 8/5/2014, ainda não havia sido notificado do requerimento apresentado em 7/5/2014 pela Autoridade Tributária sobre a matéria de exceção.
- c) E que essa notificação só ocorreu em 8/5/2014, depois de realizada a primeira Reunião no CAAD ¹.
- d) O Requerente realça que a AT, *“apesar de admitir que o prazo para apresentação do pedido de constituição do Tribunal Arbitral se encontra fixado no artigo 10.º do RJAT, no capítulo específico do Procedimento Arbitral e de, também, reconhecer a existência do artigo 3.º-A do RJAT, insiste em considerar que a contagem do prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral se efectua nos termos do disposto no artigo 279.º do Código Civil, aplicável ex vi artigo 20.º, n.º... do CPPT e 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, ignorando nesta matéria a vontade do legislador expressa no referido artigo 3.º-A do RJAT”*.
- e) E realça o Requerente que a AT considera que *“o n.º 1 do artigo 3.º-A do RJAT...só se aplica após a apresentação do pedido de constituição do Tribunal Arbitral”*.
- f) O Requerente refere não concordar com o entendimento da AT, já que *“da leitura do n.º 1 do art.º 3.º-A do RJAT, que estabelece a forma de contagem dos prazos no procedimento arbitral, não se retira qualquer justificação para o entendimento de que este preceito legal não se aplica ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral”*.

¹ De realçar que o Requerimento da AT aqui referido, apresentado em 7/5/2014, incidiu sobre a Resposta, apresentada em 24/4/2014, do Requerente, à exceção de intempetividade suscitada na contestação da Requerida. Esse requerimento foi, logo em 7/5/2014, notificado ao Requerente, sendo, pois, já dele conhecido na Reunião do artigo 18.º do RJAT realizada a 8/5/2014. E foi aí declarado pelo Requerente remeter a pronúncia desta matéria para a peça processual já apresentada e pretender realizar alegações de direito por escrito”.

- g) Até porque, realça o Requerente, “*o legislador em momento algum, no Regime Jurídico da Arbitragem, exclui a aplicação do citado n.º 1 do artigo 3.º-A do RJAT ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral*”.
- h) Assim sendo, diz o Requerente que “*se o legislador não exclui essa aplicação é porque pretendeu que o disposto no art.º 3.º-A, n.º 1 do RJAT, se aplicasse ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral constante no capítulo específico do Procedimento Arbitral*”.
- i) E conclui, assim, que “*os actos a praticar, incluídos no Capítulo II do RJAT – Procedimento Arbitral, incluindo, obviamente, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral, seguem as regras de contagem de prazos previstas para o procedimento arbitral que constam no art.º 3.º-A, n.º 1 do RJAT*”.
- j) O Requerente cita ainda o art.º 9.º, n.º 1 do Código Civil para reforçar o seu entendimento e a correta interpretação da lei, citando também JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *in* o Direito – Introdução e Teoria Geral, 13.ª Edição Refundida, Almedina, p. 396, em reforço da sua tese.
- k) E realça, em contraposição ao entendimento defendido pela AT, que “*no RJAT, o legislador distingue claramente entre procedimento arbitral e processo arbitral, quando no Capítulo II indica quais os actos que se incluem no procedimento e no Capítulo II fixa o início do processo arbitral*”.
- l) E, assim, conclui o Requerente que, “*sendo realidades distintas não podemos trata-las como se fossem só uma*”.
- m) Em reforço, refere o Requerente que “*no artigo 29.º do RJAT, o legislador apenas designa o direito subsidiário aplicável às lacunas/casos omissos verificados no processo arbitral*”.
- n) E discorda da AT quanto à forma de contagem do prazo para a apresentação do pedido de constituição do Tribunal Arbitral, quando recorre ao direito subsidiário previsto no artigo 29.º do RJAT sem a existência de qualquer lacuna que o permita.
- o) Também o Requerente refuta a fundamentação da AT relativamente aos Acórdãos do STA que cita na sua Resposta, por não se aplicarem, em seu entender, à questão controvertida.

- p) E conclui que “*é por demais evidente que o disposto no artigo 3.º-A, n.º 1 do RJAT é aplicável ao pedido de constituição arbitral*”.
- q) E, por consequência, atendendo a que nos termos do disposto no art.º 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º do CPPT, o pedido de constituição arbitral foi apresentado no prazo de 90 dias contados da notificação do acto de liquidação, em 3/10/2013, e
- r) Considerando a aplicação do disposto no artigo 72.º, n.º 1 do CPA, aplicável *ex-vi* artigo 3.º-A do RJAT, se suspendeu nos sábados, domingos e feriados, o prazo terminou, portanto, em 10/2/2014, tendo a PI sido apresentada dentro do prazo legal, pelo que deve ser considerada tempestiva e
- s) Consequentemente, deve ser julgada improcedente a exceção dilatória de caducidade do pedido de pronúncia arbitral deduzida pela AT.²

6.1.3 DA VERIFICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS PREVISTOS NO ARTIGO 39.º DO EBF

Relativamente à questão de se saber se os rendimentos do trabalho auferidos pela Requerente, no ano de 2012, no valor global de € 41.789,52, na qualidade de professor no Luxemburgo se aplica o benefício da isenção ao abrigo de acordos de cooperação, prevista no artigo 36.º, n.º 1 do EBF, o Requerente veio remeter para a prova documental e reforçar toda a argumentação já expandida no seu pedido de pronúncia arbitral.

- a) De facto, o Requerente chama a atenção do Tribunal Arbitral para o acordo cultural de cooperação existente entre Portugal e o Luxemburgo e para os programas de ensino em que se situa a sua área de atuação.
- b) Por outro lado, também remete para a Declaração emitida em 18/3/2013 pelo Ministério dos Negócios Estrangeiros, B, que refere que “o ora Requerente “(...) é professor do 1.º ciclo do ensino básico, código 110, em exercício de funções na Área Consular do Luxemburgo, desde 1 de Setembro de 2006 até à presente data”, cfr. doc. n.º 13, junto `a PI.

² O Tribunal não dará relevância a estas alegações sobre a exceção dilatória, porquanto, tendo o Requerente já produzido alegações sobre esta matéria e tendo dito na Reunião do Artigo 18.º do RJAT que pretendia fazer alegações escritas apenas sobre o mérito do pedido, veio repetir agora os mesmos fundamentos já anteriormente explicitados.

- c) No referido documento, *“mais se declara que actualmente se encontra em comissão de serviço, conforme Decreto-Lei n.º 234/2012, de 30 de Outubro”*.
- d) O Requerente não concorda com a posição da AT, quando refere que a isenção depende do preenchimento dos pressupostos constantes do Ofício-Circulado n.º 2010/2005, de 30 de Agosto e dos artigos n.ºs 8.º e 9.º da Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril e da prova da existência de um acordo de cooperação previsto na referida Lei n.º 13/2004.
- e) E realça o facto de a AT entender que o Requerente não fez prova da existência de um acordo de cooperação e de que não se mostram preenchidas as condições previstas nos artigos 8.º e 9.º da Lei n.º 13/2004, de 24/4, que a Requerida alega densificam e concretizam os conceitos de agente de cooperação e de acordo de cooperação previstos no artigo 39.º, n.º 1 do EBF.
- f) Por outro lado, diz o Requerente que a AT se fundamenta no parecer do B, que junta, *“o qual vai no sentido de que o Requerente não pode beneficiar da isenção prevista no artigo 39.º, n.º 1 do EBF, pelo facto de não se verificarem as condições definidas nos artigos 8.º e 9.º da Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, designadamente pelo facto de o Luxemburgo não constar da lista dos países receptores de ajuda pública ao desenvolvimento”*.
- g) Contrapõe o Requerente, alegando que a aplicação da isenção prevista no art.º 39.º do EBF não depende do preenchimento dos requisitos previstos na Lei n.º 13/2001, de 14 de abril, conforme parecer do B.
- h) Realça o Requerente que o referido parecer do B foi prestado por uma ex-funcionária da AT, requerendo, inclusivé, a junção das páginas 1 e 2, que se encontram em falta no Anexo 1 do referido Parecer.
- i) Quanto à aplicação do benefício do art.º 39.º do EBF, volta o Requerente a reforçar a sua argumentação no sentido de que, tal como a AT *“reconheceu no seu Ofício-Circulado n.º 20 107 de 30/08/2005, este resulta direta e imediatamente da lei, opera pela verificação dos seus pressupostos e não depende de qualquer acto de reconhecimento”*.
- j) E o Requerente cita Nuno Sá Gomes e transcreve o seu entendimento sobre a matéria, *“in Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal, (165, Lisboa, 1191, páginas 132 e 133), em que refere que verificados os pressupostos legais, estes operam automaticamente “ope lege”*.

- k) E realça o Requerente que, assim sendo, a verificação dos pressupostos elencados no n.º 1 do art.º 39.º do EBF, quais sejam os de que o contribuinte esteja deslocado no estrangeiro ao abrigo de um acordo de cooperação, são os únicos de que depende a aplicação do benefício fiscal em causa.
- l) E, portanto, alega o Requerente, a aplicação do referido benefício não depende do preenchimento dos requisitos contemplados na Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, como defende a AT.
- m) E mais alega que a referida Lei 13/2004 *“não densifica e concretiza os conceitos de agente da cooperação e de acordos de cooperação previstos no artigo 39.º, n.º 1 do EBF”*.
- n) Por outro lado, defende o Requerente que *“enquanto que o artigo 39.º do EBF consagra um benefício a todas as pessoas que se encontrem deslocadas ao abrigo de acordos de cooperação, independentemente do país em que essa acção se desenvolva, a Lei n.º 13/2004, a Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, apenas se aplica aos agentes de cooperação, sendo considerados como tais as pessoas que desenvolvam a sua actividade nos países elencados na lista do CAD – cfr. anexo 2 do parecer do B”*.
- o) E realça ainda o Requerente que *“se o legislador pretendesse que o benefício fiscal em apreço se aplicasse somente aos agentes de cooperação, tê-lo-ei referido expressamente”*.
- p) E o Requerente reforça o seu entendimento no facto de *“o legislador, no artigo 39.º do EBF, ao contrário do que sucede noutros preceitos legais do EBF, por exemplo nos artigos 23.º, 24.º, 27.º, 44.º e 52.º, não remete para qualquer legislação avulsa para efeitos de aplicação/delimitação do benefício fiscal em causa”*.
- q) E realça o Requerente que são *“estas diferenças que não podemos nem devemos, segundo as regras da boa exegese, ignorar”*.
- r) E isso porque o sentido e alcance da norma, a que se refere o n.º 11.º, n.º 1 da LGT, o intérprete não deve ignorar nem deixar de observar as regras e princípios gerais do CC, em especial o artigo 9.º, n.º 3, que mandam presumir *“que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”*.

- s) E, defende o Requerente que não pode o “*B, no seu parecer, que o âmbito de actuação do Requerente não se enquadra no âmbito de um acordo de cooperação estabelecido com Portugal, porquanto o Luxemburgo não estabeleceu relações de cooperação para o desenvolvimento com Portugal, (...) em virtude dos elevados níveis de desenvolvimento que o mesmo tem demonstrado*”.
- t) E mais alega que “*se assim é, como se justifica que Portugal mantenha um acordo de cooperação para o desenvolvimento com a Suécia (?), cfr. doc. n.º 3, que se junta e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais*”.
- u) Por todo o exposto, defende o Requerente que “*ficou provado, designadamente através dos Documentos n.ºs 2 a 15, que o ora Requerente se encontrava no ano de 2012 deslocado no Luxemburgo, exercendo a actividade de professor da área Consular do Luxemburgo, ao abrigo do acordo de cooperação celebrado entre Portugal e o Luxemburgo, que visa promover o intercâmbio a diversos níveis, designadamente ao nível da educação através da leccionação, entre outros, de cursos em regime integrado*”.
- v) E mais realça que “*ficou ainda provado que o contrato celebrado entre a Requerente e o Ministério da Educação, tratou-se de um contrato celebrado na sequência do acordo de cooperação entre o Estado Português e o Estado Luxemburguês*”
- w) Donde resulta, alega o Requerente, que “*não restam dúvidas quanto ao facto de o Requerente se encontrar deslocado no estrangeiro, ao abrigo de um efectivo acordo de cooperação celebrado entre aqueles Estados, tal como exige o artigo 39.º, n.º 1 do EBF*”.
- x) Pelo que, realça o Requerente, ao pretender impor-se, através de doutrina administrativa, designadamente a do Ofício-Circulado n.º ..., de 30/8/2005, pressupostos adicionais que não decorrem do estabelecido no artigo 39.º, n.º 1 do EBF é uma violação do princípio constitucional da separação de poderes constante do art.º 111.º da CRP, bem como do princípio da legalidade fiscal consagrado no n.º 2 do artigo 103.º da CRP e da reserva de lei parlamentar prevista no seu artigo 165.º, n.º 1, alínea i).

- y) E termina com a conclusão de que o acto ora impugnado, respeitante à liquidação de IRS do ano de 2012, deve ser anulado.

6.2 ALEGAÇÕES DA REQUERIDA

6.2.1 DA EXCEÇÃO DE CADUCIDADE (ARTIGOS 10.º A 40.º DAS ALEGAÇÕES DO REQUERENTE)

- a) Alega a AT que o Requerente vem de novo responder à exceção deduzida pela Requerida na sua Resposta, apesar de na Reunião realizada ao abrigo do artigo 18.º do RJAT em 8/5/2014, ter sido dito que tendo o Requerente já havia respondido à exceção no seu requerimento de 21/4/2014, as suas alegações escritas versariam apenas sobre a questão de mérito em apreço nos autos.
- b) Alega a Requerida que face à posição então tomada, não há contraditório!³
- c) Posta esta questão de parte, que no entendimento do Tribunal só enriquece os autos, pese embora a posição tomada sobre esta questão, a Requerida reitera e sublinha *“que a caducidade do direito de ação é uma exceção dilatatória que obsta quer ao prosseguimento do processo, quer ao conhecimento do pedido, nos termos do disposto no artigo 89.º, n.º 1, alínea h) do CPTA e artigo 278.º do Código de Processo Civil – CPC, aplicáveis ex vi alínea c) e e), respetivamente, ambos do artigo 29.º do RJAT”*.
- d) Mais realça que *“tal exceção dilatatória é insuprível, já que o acto de liquidação cuja legalidade é requerida pela A. é insuscetível de voltar a ser impugnado, em virtude da referida caducidade do direito de ação”*.
- e) E conclui que deve *“em consequência, ser a Requerida absolvida da presente instância – artigo 89.º, n.º 1 do CPTA e 576.º, n.º 2 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, alíneas c) e e) do RJAT respetivamente”*.

6.2.2 DA INADMISSIBILIDADE DO REQUERIMENTO DE PROVA ADICIONAL E DE JUNÇÃO DE DOCUMENTOS (ART.ºS 71.º E DOCUMENTOS JUNTOS ÀS ALEGAÇÕES DO REQUERENTE)

³ Vide posição do Tribunal sobre esta matéria na Nota de Rodapé ao Ponto 6.1.2 da Requerente.

- a) Invoca a Requerida referir que o Requerente veio solicitar, nas suas alegações, *“que se ordene a notificação do B, para proceder à junção das pág.s 1 e 2, que se encontram em falta no Anexo do referido Parecer”*.⁴
- b) A Requerida alerta para o que já foi decidido em diversos processos que correram no CADD, quanto à dedução de factos e junção de documentos, que apenas pode ocorrer até à fase das alegações, citando, o Despacho Arbitral de 25/10/2012, no Proc. 75/2012-T, presidido pelo Ilustre Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

6.2.3 DAS ALEGAÇÕES DO REQUERENTE QUANTO À QUESTÃO DE MÉRITO

Sobre esta matéria a Requerida volta a assumir a posição de ausência de fundamento legal do pedido quanto à questão de mérito.

Existem, porém, outras questões realçadas pela Requerida que importa sumariamente realçar.

Assim:

- a) Ao contrário do que alega o Requerente, *“os factos que pretendeu provar com a junção dos documentos foram devidamente impugnados pelo Requerido, pelo que os documentos em causa apenas provam o seu conteúdo, e não os factos alegados pelo Requerente, que formam a matéria controvertida no processo”*.
- b) Por outro lado, a Requerida quer realçar que *“é insofismável que nos presentes autos está provado que os pressupostos para que ao Requerente fosse concedido ‘ope lege’ aquele benefício fiscal, não estão verificados”*.
- c) E que, assim sendo, *“não estando verificados os predicados de atribuição do benefício fiscal não pode, deste modo, nascer ‘...o direito subjetivo ao benefício correspondente’ ”*.
- d) O que, tal como refere o Requerente no artigo 71.º, *“...tratando-se o benefício em causa, como vimos, de um benefício automático, a sua aplicação dependerá apenas da verificação dos requisitos nele contidos”*.

⁴ Refira-se desde já que o Tribunal não defere a pretensão do Requerente, seguindo a Jurisprudência a seguir citada pela Requerida, por com ele se encontrar perfeitamente de acordo.

- e) Ora, diz a Requerida, que “forçosamente e simplisticamente se concluirá que não estando verificados os requisitos/pressupostos, como não estão, questão provada até à saciedade nos presentes autos, o benefício não será de operar nem de, por conseguinte, ser concedido ao Requerente”.

E não havendo outra fundamentação que não tenha já sido aduzida pela Requerida, é despicienda qualquer outra análise quanto à questão de mérito.

6.2.4 DAS INFAMES INSINUAÇÕES DO REQUERENTE

A Requerida não quis deixar de repudiar o conteúdo das alegações do Requerente nos seus artigos 67º e ss, em que “*é insinuada, inusitadamente, a existência, de uma qualquer relação viciosa entre um Representante da Fazenda Pública (enquanto funcionário da AT que solicitou o parecer), a jurista do B (enquanto autora do parecer) e a Chefe de Divisão do Apoio Jurídico e Contencioso do B (enquanto signatária do mencionado parecer, dando parecer positivo ao mesmo) e que instrui os presentes autos*”.

Diz a Requerida que esta forma desabrida de alegar tem intenção manifesta de desviar a atenção do julgador, constituindo “*uma manobra distrativa e caluniosa*”, com utilização de “*insinuações injuriosas e difamatórias para com quem solicitou, elaborou e apostou a sua assinatura nos documentos sub judice*”, a que, “*em face da sua gravidade*”, a AT alega que se “*reserva o direito de dar conhecimento das mesmas aos intervenientes*”.⁵

E a Requerida termina, na parte que o Tribunal considera relevante, que:

- i. A exceção dilatória deduzida seja julgada procedente por provada, absolvendo-se a Requerida da Instância;
- ii. Seja o presente pedido de pronúncia arbitral julgado improcedente por não provado, absolvendo-se a Requerida do pedido.

7. DO SANEAMENTO

Requerente e Requerida optaram por não designar árbitro, pelo que o Conselho Deontológico do CAAD procedeu à designação do árbitro José Rodrigo de Castro, que foi aceite pelas partes – Requerente e Administração Tributária e Aduaneira.

⁵ Sobre esta questão, o Tribunal declara desde já que nada tem a opor à iniciativa que a Requerida entenda dever tomar.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD, no dia 07-03-2014, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, conforme consta da respetiva ata.

O pedido é legítimo e foi apresentado em 7 de janeiro de 2014, tendo o Requerente sido notificado em 03-10-2013 do acto de liquidação de IRS 2013 ..., referente ao exercício de 2012.

Pela Requerida foi, no entanto, suscitada a questão da tempestividade do mesmo, o que constitui uma exceção dilatória a decidir previamente, por condicionar, eventualmente, o julgamento do mérito da causa.

Havendo, portanto, esta exceção a decidir, vai ser apreciada desde já, como questão prévia.

8. MATÉRIA DE DIREITO SOBRE A EXCEÇÃO DILATÓRIA

A questão essencial colocada pela Requerida nos presentes autos consiste na **invocada intempestividade do pedido de pronúncia arbitral pela Autoridade Tributária e Aduaneira.**

O Requerente foi notificado pela AT em 3/10/2013 do ato de liquidação de IRS n.º 2013 ..., referente ao exercício de 2012, cfr. doc. n.º 1.

O pedido do Requerente foi apresentado no CAAD em 07-10-2014 e aceite a 8/10/2014.

Nos termos do disposto no art.º 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o n.º 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o pedido de constituição de tribunal deve ser apresentado no prazo de 90 dias contados da notificação da notificação do acto de liquidação.

A questão que se coloca, desde logo, é a forma de contagem do prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral, (que doravante designaremos por PI), para se conhecer da tempestividade ou intempestividade do mesmo.

Importa, pois, analisar as normas aplicáveis, quer sejam as respeitantes ao Regime Jurídico da Arbitragem (doravante designado por RJAT), quer as do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante designado por CPPT), do Código do IRS (doravante CIRS), do Código de Procedimento Administrativo

(doravante CPA), do Código Civil (doravante CC) e do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (doravante CPTA) e a Jurisprudência já firmada e respetiva doutrina.

Relativamente ao RJAT, dispõem os n.ºs 1 e 2 do art.º 3.º-A do RJAT, aditado pelo artigo 229.º da Lei n.º 66.º-B/2012, de 31 de dezembro, em vigor desde 1 de janeiro de 2013, o seguinte:

*“1 - No procedimento arbitral, os prazos contam-se nos termos do Código do Procedimento Administrativo, com as necessárias adaptações.
2 – Os prazos para a prática de atos no processo arbitral contam-se nos termos do Código de Processo Civil”.*

Ainda sobre o RJAT dispõe no seu artigo 10.º, n.º 1, alínea a) o seguinte:

*“Artigo 10.º - Pedido de constituição de tribunal arbitral
1. O pedido de constituição do tribunal arbitral é apresentado:
a) No prazo de 90 dias, contados a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo legal da decisão do recurso hierárquico”
b) (...)”.*

E ainda, por relevante, o que dispõe o o artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT:

*“Artigo 29.º - Direito subsidiário
1 – São de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos:
(...)
c) As normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários;
(...)”*

O referido artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT refere, por seu lado, o seguinte:

*“102.º - Impugnação Judicial – Prazo de apresentação
1. A impugnação será apresentada no prazo de três meses a contar dos seguintes factos:
(...)”*

f). Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código”.

Por relevante, transcreve-se também o que dispõe o artigo 20.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT:

“Artigo 20.º - Contagem dos prazos

- 1. Os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil.*
- 2. Os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil”.*

Quanto ao que dispõe o CIRS no seu artigo 140.º, n.º 4, alínea a), não merece relevância a transcrição, porquanto o que nele dispõe não é aplicável ao caso em análise, por não se encontrar expressamente contemplada no RAJT a forma de contagem do prazo para impugnação prevista no CIRS.

Relativamente ao CPA, vejamos o que dispõe o n.º 1 do artigo 72.º do CPA, sob a epígrafe “Contagem dos prazos”:

“À contagem dos prazos são aplicáveis as seguintes regras:

- a) Não se inclui na contagem o dia em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr;*
- b) O prazo começa a correr independentemente de quaisquer formalidades e suspende-se nos sábados, domingos e feriados;*
- c) O termo do prazo que caia em dia em que o serviço perante o qual deva ser praticado o acto não esteja aberto ao público, ou não funcione durante o período normal, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte”.*

Em relação ao artigo 9.º, n.º 1 do CC citado pelo Requerente sobre a forma de interpretação das normas, o seu conteúdo é o seguinte:

“Art.º 9.º - Interpretação da lei

- 1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”.*

No que respeita ao dispõe o artigo 279.º do CC, tem-se que:

“Artigo 279.º - Cômputo do termo

À fixação do termo são aplicáveis, em caso de dúvida, as seguintes regras:

a) Se o termo se referir ao princípio, meio ou fim do mês, entende-se como tal, respectivamente, o primeiro dia, o dia 15 e o último dia do mês; se for fixado no princípio, meio ou fim do ano, entende-se, respectivamente, o primeiro dia do ano, o dia 30 de Junho e o dia 31 de Dezembro;

b) Na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia, nem a hora, se o prazo for de horas, em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr;

c) O prazo fixado em semanas, meses ou anos, a contar de certa data, termina às 24 horas do dia que corresponda, dentro da última semana, mês ou ano, a essa data; mas, se no último mês não existir dia correspondente, o prazo finda no último dia desse mês;

d) É havido, respectivamente, como prazo de uma ou duas semanas o designado por oito ou quinze dias, sendo havido como prazo de um ou dois dias o designado por 24 ou 48 horas;

e) O prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo”.

Finalmente, o artigo 89.º, n.º 1, alínea h) do CPTA dispõe o seguinte:

“89.º - Fundamentos que obstem ao prosseguimento do processo

1 - Para o efeito do disposto nos artigos anteriores, obstem nomeadamente ao prosseguimento do processo:

(...)

h). Caducidade do direito de acção”;

(...)

Conhecidas que são as diversas normas a considerar para a decisão da questão de exceção dilatória invocada pela Requerida, importa analisar a sua correta aplicação ao caso e proferir a respetiva decisão arbitral.

O Requerente alega que o seu pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, invocando o disposto no artigo 72.º, n.º 1 do CPA aplicável *ex vi* artigo 3.º-A do RJAT que conduz à suspensão do prazo de entrega do pedido nos sábados, domingos e feriados e invoca os seguintes argumentos:

a) Que a AT admite que o prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral se encontra fixado no artigo 10.º do RJAT.

- b) No entanto, apesar disso e de reconhecer a existência do artigo 3.º-A do RJAT, a AT insiste em considerar que a contagem do prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral se efetua nos termos do artigo 279.º do CC, aplicável *ex vi* art.º 20.º do CPPT e 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT, ignorando nesta matéria a vontade do legislador expressa no artigo 3.º-A.
- c) E realça que *“o legislador em momento algum, no RJAT, exclui a aplicação do citado n.º 1 do artigo 3.º-A ao pedido de constituição do tribunal Arbitral”*.
- d) E mais refere o Requerente que *“se o legislador não excluiu essa aplicação é porque entendeu que o disposto no artigo 3.º-A, n.º 1 do RJAT, se aplicasse ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral constante no capítulo específico do ‘Procedimento Arbitral’”*.
- e) E conclui que *“assim, os actos a praticar, incluídos no Capítulo II do RJAT – Procedimento Arbitral, incluindo, obviamente, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral, seguem as regras de contagem de prazos previstas para o procedimento arbitral que constam no artigo 3.º-A, n.º 1 do RJAT”*.
- f) E finalmente refere o Requerente que *“a tese defendida pela AT não tem o mínimo apoio na letra da lei”*, o que desde logo, realça, *“viola todas as regras fundamentais da boa interpretação jurídica”*.

Por sua vez, a Requerida apresentou, em síntese, os seguintes argumentos que a levam a concluir pela intempestividade do pedido de pronúncia arbitral:

- a) Começa por confirmar que o pedido de pronúncia arbitral deveria ser apresentado no prazo de 90 (noventa) dias, contados da data de notificação do acto de liquidação, tal como resulta das disposições conjugadas dos artigos 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT e 102.º, n.º 2, al. e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).
- b) E mais refere que não é aqui aplicável *“o disposto no artigo 140.º do Código do IRS (IRS), que prevê um termo inicial de 30 dias para efeitos de contagem do prazo de impugnação judicial, em virtude de tal não se encontrar contemplado no RJAT”*.
- c) E em reforço da sua tese, a Requerida remete para o que sobre a matéria refere JORGE LOPES DE SOUSA:

“(…) há normas que prevêm termos iniciais especiais para a impugnação judicial que não são ressalvadas pelo artigo 10.º do RJAT, o que conduz a que não haja coincidência entre o termo do prazo de apresentação de pedido de constituição do tribunal arbitral e o termo do prazo de impugnação judicial” – in Guia da Arbitragem, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem, p. 163.

- d) E continua a Requerida citando JORGE LOPES DE SOUSA, com relevância que considera acrescida para a questão em apreço, já que a liquidação em crise deu origem a um reembolso, que:

“nos casos em que ao acto de liquidação não se segue um prazo de pagamento voluntário (o que sucede quando deles não resulte imposto a pagar, mas antes um valor nulo, nem a pagar nem a reembolsar, ou imposto a reembolsar), o prazo de 90 dias contar-se-á da notificação do ato, de harmonia com o preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT” – in Guia da Arbitragem Tributária, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem, p. 163-164.

- e) E realça a Requerida que *“é isto mesmo que o Requerente defende no seu Ponto 2. do Pedido de Pronúncia Arbitral, sendo por isso pacífico o entendimento de ambas as partes quanto à contagem do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º do RJAT se iniciar com a notificação do acto de liquidação”.*
- f) E mais refere a Requerida que *“posto isto, cumpre verificar se a contagem do prazo para a apresentação do Pedido de Pronúncia Arbitral se faz como alega o Requerente nos pontos 3. a 5. do Pedido, ou se, pelo contrário e como entendemos, o prazo se conta nos termos do disposto no artigo 279.º do Código Civil”.*
- g) E prossegue a Requerida, remetendo para a decisão proferida no Processo Arbitral n.º 35/2012-T, para cuja súmula antes citada se remete.
- h) E a Requerida remete também para a decisão proferida no Processo Arbitral n.º 83/2012-T, em que se decidiu nos termos já antes citados.
- i) E a concluir realça que *“tendo o Requerente sido notificado do acto de liquidação de IRS n.º 2013.4005.431777 em 03.10.2013, o prazo de 90 dias*

de que dispunha para apresentar o Pedido de Pronúncia Arbitral terminava em 01.01.2014 e não em 10.02.2014 como refere no Ponto 5. do Pedido”.

- j) E, em consequência, o “*pedido de pronúncia arbitral é manifestamente intempestivo, encontrando-se em 07.01.2014 (data da entrada do Pedido no CAAD) já caducado o direito de ação do Requerente*”.
- k) E realça que sendo a “*caducidade do direito de ação uma exceção dilatória, obsta ao prosseguimento do processo, nos termos do disposto no artigo 89.º, n.º 1, alínea h) do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do artigo 29.º do RJAT*”;
- l) E que “*tal exceção dilatória é insuprível, já que o acto de liquidação cuja legalidade é requerida pela A. é insusceptível de voltar a ser impugnado, em virtude da referida caducidade do direito de ação*”.
- m) Pelo que, realça a Requerida que deve “*em consequência, o Requerido ser absolvido da presente instância – art.º 89.º, n.º 1 do CPTA e 576.º, n.º 2 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, als. c) e e) do RJAT respectivamente*”.

9. DECISÃO

Analisada, em síntese, toda a argumentação expendida pelas partes, importa decidir.

Não restam dúvidas (ao Tribunal, como, aliás, ao Requerente e à Requerida, tal como se encontra expresso nos autos) de que ao pedido de pronúncia arbitral se aplica o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, que estabelece o prazo de 90 dias, contados, neste caso, da data da notificação da liquidação, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, por aplicação *ex vi* do referido artigo 10.º.

Que o pedido de pronúncia arbitral, uma vez aceite, constitui o primeiro e indispensável documento para se iniciar a abertura do processo. Só após este indispensável acto se coloca o problema de saber como se contam os prazos judiciais ou processuais.

Esta é a Jurisprudência já consagrada e profusamente citada nos autos, no sentido de que antes de a ação dar entrada não há processo e, portanto, não há prazos judiciais e processuais antes do processo.

Assim sendo, importa conhecer qual o prazo a aplicar ao pedido de pronúncia arbitral, para se conhecer da sua tempestividade ou não.

E, para tanto, e como atrás fica dito, ao pedido de pronúncia arbitral aplica-se o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, que estabelece o prazo de 90 dias, contados, neste caso, da data da notificação da liquidação, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, por aplicação *ex vi* do referido artigo 10.º.

Por sua vez, aplicação do disposto no artigo 3.º-A do RJAT, só aparece, portanto, posteriormente à abertura do processo arbitral, com a aceitação do pedido de pronúncia. Até lá não há processo.

Este é, sem dúvida, o sentido da Jurisprudência sobre a interpretação da aplicação do aludido normativo, conf. P.ºs Arbitrais n.ºs 35/2012-T e 83/2012-T.

A finalidade deste artigo 3.º-A do RJAT destina-se, pois, aos prazos relativos aos atos que tiverem de praticar-se posteriormente à abertura do processo, conferindo mais tempo às partes, designadamente para Resposta e Alegações.

Por outro lado, não se aplicando, pelos fundamentos expressos, o art.º 3.º-A do RJAT ao pedido de pronúncia arbitral, como se conta, então, o prazo de 90 dias previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

E quanto a isso, não restam dúvidas de que se aplicam as regras do artigo 279.º do CC, como expressamente se prevê no artigo 20.º, n.º 1 do CPPT, quer no que se refere ao procedimento tributário, quer à impugnação judicial, que é a natureza de que se reveste o pedido de pronúncia arbitral.

Ou seja, o prazo de 90 dias para apresentação do pedido de pronúncia arbitral, inicia-se com a notificação do ato tributário de liquidação do IRS em causa, e é contado em dias sucessivos, nos termos do referido artigo 279.º do CC, sendo apenas relevante o disposto na alínea e), quanto ao término do prazo, nos termos ali referidos.

E esta é a melhor interpretação jurídica do art.º 10.º do RJAT, visto que se o legislador pretendesse que o art.º 3.º do mesmo RJAT se aplicasse à apresentação da petição de pronúncia arbitral, tê-lo-ia dito – o que não acontece.

Por outro lado, sendo o prazo de impugnação um prazo de ação, substantivo e não judicial, de caducidade, visando, portanto, determinar o período para o exercício de um direito e sendo perentórios como são, extingue-se esse direito com o seu decurso.

Assim sendo, tendo o Requerente sido notificado do ato tributário de liquidação de IRS n.º 2013 ..., referente ao exercício de 2012 em 3-10-2013, o prazo de 90 dias para apresentação do pedido de pronúncia arbitral terminou em 01-01-2014 e, conseqüentemente, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado em 07-01-2014 e aceite pelo CAAD em 08-01-2014, é manifestamente intempestivo.

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente a exceção dilatória deduzida pela Requerida.
- b) Absolver a Requerida do pedido de mérito, por prejudicado.
- c) Condenar o Requerente ao pagamento das custas processuais.

10. DO VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no art.º 315.º, n.º 2 do CPC e art.º 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e art.º 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 10.059,05.

11. DAS CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem a cargo da Requerida em € 900,00, nos termos do artigo 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do Regime da Arbitragem Tributária e do artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de junho de 2014.

O árbitro singular,

(José Rodrigo de Castro)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 138.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT, redigido segundo a grafia do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de Agosto, com exceção das transcrições efetuadas, que apresentam a grafia usada pelos respetivos autores.