

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1166/2024-T

Tema: IRS – Isenções de remunerações ao abrigo do DL 92/2018 de 13 de novembro

SUMÁRIO

1 - O prazo para a dedução do pedido de pronúncia arbitral é de 90 dias a partir da formação do ato de indeferimento tácito, que são contados nos termos do Código de Procedimento Administrativo, conforme artigo 3º-A do RJAT, tendo o pedido de pronúncia sido apresentado dentro do referido prazo, improcede a exceção dilatória de intempestividade do pedido.

2 – Improcede também a exceção dilatória de inexistência do ato de liquidação impugnado, dado que o mesmo para além de ter sido notificado, foi objeto de procedimentos de reclamação graciosa, de recurso hierárquico, e de pedido de revisão oficiosa, os dois primeiros foram expressamente indeferidos e o último considerado tacitamente indeferido e alega ainda o Requerente o seu pagamento.

3 - O Requerente fez prova que prestou atividade de marinheiro a bordo de uma embarcação registada na Dinamarca e explorada por entidade residente no mesmo país, elegível para efeitos do regime especial de determinação da matéria coletável “tonnage tax schemes” “Regime de imposto sobre a tonelagem” e que reúne os restantes requisitos, para lhe ser aplicado o regime de isenção de IRS prevista no n.º 1 do art.º 4º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de Novembro, que instituiu o referido Regime do Registo.

DECISÃO ARBITRAL

A..., contribuinte n.º ..., residente na Rua..., n.º ..., ..., Vila do Conde, apresentou, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, pedido de constituição de Tribunal Arbitral, com vista à anulação das liquidações de IRS n.º 2023..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de € 5.936,47, por entender que a mesma está em desconformidade com a Lei, designadamente o artigo 4º do DL 92/2018 de 13 de novembro, sendo Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 31/10/2024 pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

Em 05/12/2024, ao abrigo do artigo 265º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do n.º 1 do artigo 20º conjugado com o n.º 1 do artigo 3º, ambos do RJAT, artigo 104º do CPPT e artigo 63º do CPTA foi requerido a ampliação do pedido com vista à revogação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa deduzido com vista à anulação da liquidação n.º 2023... e da anulação da liquidação n.º 2024..., no valor de € 4 967,35, resultante de liquidação oficiosa promovida pela AT respeitante ao exercício de 2023, por entender estarem em desconformidade com a Lei, nos termos antes referido.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes, em 17/12/2024, da designação do Árbitro signatário, Dr. Arlindo José Francisco, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do aludido diploma, que comunicou a respetiva aceitação, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º já referido, no prazo aplicável. Notificadas dessa designação, a Requerente e a Requerida não manifestaram vontade de a recusar.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo nele previsto, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral singular ficou constituído em 08 de janeiro de 2025, que na mesma data proferiu Despacho, nos termos e efeitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, com vista à notificação da Senhora Diretora-Geral

da AT, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, bem como, para junção, no mesmo prazo, de cópia integral do processo administrativo.

O Requerente, em síntese, suporta o pedido por, em seu entender, considerar que tendo trabalhado, como marinheiro ao serviço de uma empresa com sede na Dinamarca, sendo a embarcação à data dos factos tributários, elegível para efeitos do regime especial de determinação da matéria coletável “tonnage tax schemes” “Regime de imposto sobre a tonelagem” e que nele permaneceu a bordo por período superior a 90 dias, considera preenchidos os requisitos para que possa usufruir do regime fiscal estabelecido no artigo 4º do DL 92/2018, de 13/11 e declara saber que, em situações idênticas às suas, a AT aplicou o regime fiscal em causa, deverá, por força do princípio da igualdade, ser-lhe aplicado o mesmo tratamento fiscal.

Por sua vez a Requerida AT, também em síntese, defende-se em primeira linha por exceção, considerando o pedido extemporâneo uma vez que, em seu entender, foi apresentado para além do prazo a que alude o artigo 10º, nº 1 al. a) do RJAT, que é de 90 dias, contados dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPTT e que o pedido de revisão oficiosa posteriormente formulado pelo Requerente é também extemporâneo, por ter sido interposto para além do prazo legal que dispunha para a dedução de reclamação graciosa, nos termos do artigo 78.º, n.º 1 da LGT.

Considera ainda que a Requerente não pode requerer a anulação, de uma liquidação que já não se encontra vigente, dado que a liquidação nº 2023..., datada de 2023.10.13, foi substituída pelas liquidações n.ºs. 2024... e 2024..., ambas de 2024.01.05.

Não obstante entender que as exceções aduzidas obstam ao prosseguimento dos autos e determinam a absolvição da Requerida da instância, defende-se ainda por impugnação considerando que o regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios (tonnage tax) aplica-se, exclusivamente, a empresas sujeitas a tributação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) e, conseqüentemente, a isenção de pagamento do IRS, aproveita, somente, a tripulantes de navios pertencentes a entidades a que se aplica o citado regime especial de tributação, não tendo o Requerente demonstrado, nem

alegado, que os navios em que foi tripulante, optaram pelo regime especial de determinação da matéria coletável previsto no Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, facto que afasta logo a procedência do pedido.

II – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro).

Em 05/12/2024 o Requerente apresentou um pedido de ampliação do pedido, portanto ainda antes da constituição do Tribunal, no qual pede que o pedido inicial seja ampliado, no sentido da apreciação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa dirigido contra a liquidação de IRS n.º 2023... do exercício de 2022 com o imposto a pagar de € 5.936,47 e da declaração ilegalidade da liquidação oficiosa 2024... respeitante ao exercício de 2023, com o imposto a pagar no valor de € 4 967,35, mencionando que a situação fática é a mesma da dos exercícios anteriores.

A Requerida apresentou a sua resposta em 27/01/2025 na qual nada referiu sobre o pedido de ampliação e suscitou as exceções de extemporaneidade do pedido e de inexistência do ato de liquidação impugnado. O Tribunal, em 11/02/2025, concedeu 10 dias ao Requerente para se pronunciar sobre as exceções aduzidas, o que veio a fazer em 17 do mesmo mês.

Por Despacho de 27/02/2025, o Tribunal dispensou a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e concedeu às partes, com vista à produção alegações escritas, querendo, o prazo de 20 dias a correr em simultâneo para ambas.

O Requerente produziu as suas alegações em 17/03/2025, nas quais procura reforçar o seu ponto de vista sobre as matérias em litígio.

Em 18/03/2024 o Tribunal proferiu Despacho para o Requerente proceder a algumas correções, vindo-se a verificar que apenas teria ocorrido algum lapso na recolha dos documentos para o SGP, vindo o Requerente na mesma data confirmar isso mesmo.

A Requerida não produziu alegações.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se devidamente representadas de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não padece de nulidades.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1- As questões a dirimir são as seguintes:

- a) Se as exceções suscitadas são ou não procedentes e sendo procedentes, o pedido de pronúncia será de imediato declarado improcedente, sem a sua apreciação material e dele se absolvendo parcialmente a Requerida nos termos solicitados;
- b) Se pelo contrário forem improcedentes será feita a apreciação material do pedido de acordo com a matéria de facto considerada provada e o Direito aplicável, retirando-se as respetivas consequências, designadamente quanto à devolução do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios.

2 - Matéria de Facto

2.1 – Factos provados

- a) Durante o ano de 2022 o Requerente prestou a atividade profissional de marinheiro de 1ª classe, ao abrigo de um contrato individual de trabalho e ao serviço da entidade empregadora denominada “B... A/S”, com sede na Dinamarca, aderente ao sistema Tonnage Tax.
- b) A atividade do Requerente foi exercida a bordo do navio “...”, com pelo menos 50% da tripulação europeia ou do EEE e no exercício de 2022 a mesma foi exercida por um período superior a 90 dias.

- c) O Requerente apresentou em 11/10/2023 a declaração de rendimentos para o exercício de 2022 da qual resultou a liquidação n.º 2023..., com o montante a pagar de € 5.936,47, emitida a 16.10.2023 e prazo de pagamento a terminar em 23/11/2023.
- d) Contra a referida liquidação apresentou, em 06/11/2023, reclamação graciosa com o n.º ...2023..., que veio a ser indeferida por despacho de 21.11.2023 do chefe do serviço de finanças de Vila do Conde.
- e) Contra este indeferimento foi apresentado recurso hierárquico n.º ...2023... que veio a ser indeferido por despacho de 29.12.2023 do diretor adjunto da direção de finanças do Porto, por delegação.
- f) Relativamente aos exercícios de 2018 a 2021, o Requerente havia apresentado pedido de pronúncia arbitral, conforme P.º 335/2023-T do CAAD que veio a ser considerado totalmente procedente, por decisão proferida em 23 de janeiro de 2024, sendo a situação fática, referente aos exercícios de 2022 e 2023 semelhante aos anos anteriores.
- g) Em 07.03.2024 apresentou um pedido de revisão oficiosa do ato tributário contra a liquidação de IRS do exercício de 2022, ao abrigo do n.º 1 e 7 do artigo 78.º da LGT, não tendo havido qualquer decisão da AT até à data do presente pedido de pronúncia, considerando-se este, tacitamente indeferido em 05/07/2024, nos termos e efeitos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da aludida LGT.
- h) O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 29/10/2024, validado e aceite a 31/10/2024 e visa a declaração de ilegalidade do ato tributário (IRS) e de juros compensatórios, conforme liquidação n.º 2023..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de € 5.936,47 e ainda do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão antes referido.
- i) Em 05/12/2024 o Requerente apresentou um pedido de ampliação do pedido, portanto ainda antes da constituição do Tribunal, no qual pede que o pedido inicial seja ampliado, no sentido da apreciação do indeferimento tácito do pedido de revisão referido em g) e da declaração ilegalidade da liquidação oficiosa 2024... respeitante ao exercício de 2023, com o imposto a pagar no valor de € 4 967,35, mencionando que a situação fática é a mesma da dos exercícios anteriores, o que não foi contestado pela Requerida.

2.2 - Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas Partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (conforme artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes, no teor dos documentos juntos aos autos, por elas não contestados.

2.3- Factos não provados

Não se considera a existência de outros factos não provados com relevância para a decisão.

3 - MATÉRIA DE DIREITO

3.1 – Apreciação da exceção de caducidade do direito de ação parcial

Veio a Requerida, na sua resposta, em primeira linha, fazer a sua defesa por exceção, invocando caducidade do direito de ação e inexistência do ato de liquidação impugnado, o que se traduz na perda do direito de pedir a pronúncia arbitral.

Sendo matéria de ordem pública, deve a mesma ser aferida independentemente de vir a ser suscitada, precedendo o seu conhecimento a qualquer outra matéria, conforme se retira dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos – CPTA, aplicáveis “ex vi” alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Para o efeito alega a Requerida, em síntese, o seguinte:

- a) Que o Requerente optou por impugnar, no presente PPA, a liquidação de IRS n.ºs 2023..., respeitante ao ano de 2022, emitida a 16.10.2023 e cujo prazo de pagamento terminou em 23.11.2023.
- b) Sendo o prazo para apresentação do pedido de constituição do Tribunal Arbitral de 90 dias, contados a partir do termo do prazo para pagamento da prestação tributária ou da notificação dos restantes atos tributários, nos termos do artigo 10.º n.º 1, alínea a), do RJAT conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a) e b), do CPPT, o mesmo terminou em 23.02.2024, encontrando-se esgotado em 10.10.2024 data da interposição da presente ação arbitral.
- c) Por outro lado, o Requerente não peticiona, a final, a anulação do indeferimento tácito do ato de revisão oficiosa n.º ...2024... que, em seu entender é extemporâneo, dado ter sido apresentado para além do prazo previsto no n.º1 do artigo 78º da LGT, nem a anulação do ato de indeferimento expresso da reclamação n.º ...2023... ou ainda do recurso hierárquico n.º ...2023..., com despachos decisórios de 21.11.2023 e 29.12.2023, factos que impedem o Tribunal de apreciar o pedido formulado relativamente ao ato de liquidação impugnado, uma vez que os seus poderes cognitivos ficaram limitados pelo pedido que é intempestivo.
- d) No sentido por si preconizado cita várias doutrina e jurisprudência do CAAD que aqui se dá por inteiramente reproduzida, concluindo não lhe restar outra solução que não seja pugnar pela caducidade do direito de ação, exceção que obsta ao prosseguimento dos autos e determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto na alínea k) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
- e) Quanto à inexistência do ato impugnado, vem dizer que a liquidação em causa foi substituída pelas liquidações n.º 2024... e 2024..., ambas de 2024/01/05, que são ulteriores à liquidação objetada pelo Requerente, impedindo este de pedir a anulação de uma liquidação que já não se encontra vigente, situação que obsta ao prosseguimento dos autos e determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto na alínea i) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, aplicável ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Notificado para responder às exceções aduzidas pela AT, o Requerente, também em síntese, vem dizer o seguinte:

- a) Que o pedido apresentado no CAAD tem por objeto o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, datado de 07.03.2024, respeitante à liquidação de IRS referente ao período de 2022, peticionando-o a final.
- b) Cita a informação da DSJT, de 29.09.2022, da qual decorre que a administração fiscal tem o poder-dever de proceder à revisão de atos tributários ilegais, termos em que considera não existirem razões adjetivas que possam prejudicar o pedido de revisão da liquidação em crise.
- c) Entende que também não assiste razão á Requerida, quanto a considerar a inexistência do ato de liquidação impugnado, por este ter sido corrigido, dado que a correção não apaga o ato anterior e que a inexistência do ato de liquidação, aqui em causa, só poderia ser assim considerado se não tivesse sido produzido ou notificado ao Requerente, o que não é o caso.
- d) Refere ainda que a correção do ato inicial não apaga a existência do ato de liquidação inicial que o Requerente pagou e a AT recebeu.
- e) Termos em que considera improcedente a alegada inexistência da liquidação impugnada.

Vistas as posições das partes e considerando a matéria de facto dada como provada, o Requerente apresentou pedido de pronúncia em 29/10/2024, validado e aceite a 31/10/2024, dirigido contra a liquidação nº 2023... de IRS do exercício de 2022, com o montante a pagar de € 5.936,47, emitida a 16.10.2023 e prazo de pagamento a terminar em 23/11/2023 e a final contra o indeferimento tácito do pedido de revisão oportunamente apresentado.

Mas, em 05/12/2024, ainda antes da constituição deste Tribunal, veio ao abrigo do artigo 265º do CPC, aplicável por força do artigo 20º, nº 1 alínea e) do RJAT, conjugado o seu artigo 3º, nº 1 e com o artigo 104º do CPPT e 63º do CPTA, requerer a ampliação do seu pedido de pronúncia que, logo no seu primeiro artigo, pede que seja declarado ilegal o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 07/03/2024 contra a referida liquidação e ainda da declaração ilegalidade da liquidação oficiosa 2024...

respeitante ao exercício de 2023, com o imposto a pagar no valor de € 4 967,35, mencionando que a situação fática é a mesma da dos exercícios anteriores, o que não foi contestado pela Requerida.

Consideramos que a Requerida teria razão no que respeita à extemporaneidade do pedido de pronúncia no que concerne à data de pagamento da liquidação e às decisões (não questionadas) de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico.

Já quanto à extemporaneidade do pedido de revisão oficiosa teremos que ter em conta que este pedido foi formulado após decisão favorável de 23 de janeiro de 2024, no Processo 335/2023 do CAAD que versava situações semelhantes relativamente a anos anteriores e ao Requerente.

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 07 de Março de 2024, entendendo a AT que está fora do prazo previsto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, entendimento, que o Tribunal não acompanha, na verdade, tal como se afirma no acórdão do STA de 14 de Março de 2012 (Processo n.º 01007/11) a revisão oficiosa do ato tributário pode ser efetuada a pedido do contribuinte no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago) quando houver erro imputável aos serviços, devendo entender-se como tal, o erro material, o erro de facto ou o erro de direito, independentemente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação. Aliás, neste sentido, o n.º 7 do citado 78.º, estabelece que a revisão oficiosa, nos termos previstos no n.º 1 desse artigo, pode ser desencadeada pelo sujeito passivo mediante requerimento dirigido ao órgão competente da Administração Tributária e com base nos mesmos pressupostos legais, no prazo de quatro anos e com fundamento em erro imputável aos serviços. No caso em apreço é patente que o Requerente ao aperceber-se que a liquidação aqui em causa sofria do mesmo erro que as liquidações impugnadas no P.º 335/2023 do CAAD, socorreu-se do único meio que ainda tinha ao seu alcance que, era o pedido de revisão oficiosa, por considerar ter ocorrido erro de direito na referida liquidação, para o qual não tinha contribuído com qualquer informação ou declaração, termos em que tem que ser imputável aos serviços da AT, sujeitos que estão ao procedimento de acordo com a lei. Deste modo, é patente que o pedido de revisão oficiosa apresentado em 07 de Março de 2024 é tempestivo, dado que foi entregue dentro do prazo de quatro anos após a liquidação,

tendo o seu indeferimento tácito ocorrido em 06 de julho de 2024, nos termos do nº 1 do artigo 57º da LGT.

Tendo o pedido de pronúncia sido apresentado em 29/10/2024, validado e aceite a 31/10/2024, entende o Tribunal que o mesmo é tempestivo, como a seguir veremos.

Considerando:

Que o prazo para propositura de ações em juízo está sujeito a regras que estabelecem o tempo em que o exercício do direito deve ser exercido e o seu não cumprimento constitui a exceção dilatória da intempestividade, que é do conhecimento officioso, como já se disse e, resultando da matéria de facto dada como provada que o Requerente pretende a revogação do ato de indeferimento tácito da revisão officiosa da liquidação 2023... de IRS do exercício de 2022, com o montante a pagar de € 5.936,47 e conseqüentemente a sua anulação e ainda da anulação da liquidação officiosa 2024... respeitante ao exercício de 2023, com o imposto a pagar no valor de € 4 967,35, que padece dos mesmos erros das liquidações anteriores;

Que de acordo com a alínea a) do nº1 do artigo 10º do RJAT que determina que a apresentação do pedido de constituição de Tribunal deve ocorrer no prazo de 90 dias a contar da ocorrência dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT, no presente caso, alínea d) do nº 1 do citado artigo; e

Que os prazos, no procedimento tributário, nos termos do artigo 20º do CPPT, contam-se de modo contínuo e tendo ocorrido, o indeferimento tácito do pedido de revisão officiosa, em 05 de julho de 2024, o prazo de 90 dias para a apresentação do pedido de pronúncia, assim contado, terminou em 03 de outubro de 2024.

Este é o entendimento que vem sendo seguido por alguma jurisprudência do CAAD e também por alguma doutrina que, diga-se, nem sempre aceite e que este Tribunal também não acolhe.

Veamos, as Leis de aplicação subsidiária ao RJAT nele contempladas no nº.1 do seu artigo 29º, que se transcreve:

*“ Artigo 29º
Direito subsidiário*

1 - São de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos:

a) As normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais normas tributárias;

- b) *As normas sobre a organização e funcionamento da administração tributária;*
- c) *As normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários;*
- d) *O Código do Procedimento Administrativo;*
- e) *O Código de Processo Civil.*

2 - O disposto no número anterior não dispensa, nem prejudica, o dever de o tribunal arbitral definir a tramitação mais adequada a cada processo especificamente considerado, nos termos do disposto nos artigos 18.º e 19.º e atendendo aos princípios da celeridade, simplificação e informalidade processuais”.

Por outro lado, o artigo 3º-A do RJAT determina a forma de contagem dos prazos no procedimento arbitral, conforme transcrição:

“Artigo 3.º-A - Prazos

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”.

Destas normas legais podemos concluir que o n.º 1 do artigo 29º do RJAT só tem aplicabilidade, no que respeita à contagem de prazos, a partir da constituição do Tribunal Arbitral que ocorreu, no caso concreto, em 08/01/2025. Entende este Tribunal que, deste modo, os prazos para propositura do pedido de pronúncia não podem ser contados nos termos do procedimento tributário, designadamente nos termos do artigo 20º do CPPT, o mesmo se diga para a contagem de prazo para a prática de atos no processo arbitral, conforme n.º 2 do artigo 3º-A acima transcrito.

A propositura do pedido de pronúncia é um ato procedimental que, do ponto de vista do Tribunal, o prazo para a sua efetivação deverá ser contado nos termos do Código do Procedimento Administrativo, com as necessárias adaptações, e não pelo CPPT ou pela LGT, conforme n.º 1 do citado artigo 3º-A do RJAT.

Nesta perspetiva o normativo a aplicar será o artigo 87º do CPA, que a seguir se transcreve:

“Artigo 87.º

Contagem dos prazos

À contagem dos prazos são aplicáveis as seguintes regras:

- a) *O prazo começa a correr independentemente de quaisquer formalidades;*
- b) *Não se inclui na contagem o dia em que ocorra o evento a partir do qual o prazo começa a correr;*
- c) *O prazo fixado suspende-se nos sábados, domingos e feriados;*
- d) *Na contagem dos prazos legalmente fixados em mais de seis meses, incluem-se os sábados, domingos e feriados;*
- e) *É havido como prazo de um ou dois dias o designado, respetivamente, por 24 ou 48 horas;*
- f) *O termo do prazo que coincida com dia em que o serviço perante o qual deva ser praticado o ato não*

esteja aberto ao público, ou não funcione durante o período normal, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte;

g) Considera-se que o serviço não está aberto ao público quando for concedida tolerância de ponto, total ou parcial”.

Tendo em vista que o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa ocorreu em 05 de julho de 2024 o prazo de 90 dias a que alude o n.º 1 do artigo 10.º do RJAT expirou em 12 de Novembro de 2024, atendendo a que é um prazo procedimental, inferior a seis meses e que os dias 6,7,13,14,20,21,27 e 28 de julho, os dias 3,4,10,11,15,17,18,24,25 e 31 de agosto, os dias 1,7,8,14,15,21,22,28 e 29 de setembro, os dias 5,6,12,13,19,20, 26 e 27 de outubro e os dias 1,2,3,9 e 10 de novembro de 2024, foram sábados, domingos ou feriados, pelo que o prazo de 90 dias ficou suspenso nesses dias.

Resultando da matéria de facto dada como provada que o pedido de pronúncia foi apresentado em 29 de outubro de outubro, aceite e validado em 31 do mesmo mês, está em tempo, não tendo, assim, caducado o direito de ação do Requerente. Acompanhamos de perto o decidido no P.º 578/2021-T do CAAD, cujo sumário, com a devida vénia, aqui deixamos transcrito na parte que consideramos aplicável:

“1- O prazo de dedução do pedido de pronúncia arbitral, conta-se, nos termos do art. 3.º-A do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT,) de acordo com o art. 67.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), de acordo com o qual os prazos de duração inferior a seis meses se suspendem nos sábados, domingos e feriados.

2-Resulta da alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT que o n.º3 do art. 57.º da Lei Geral Tributária (LGT) e o n.º 1 do art. 20.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) só seriam aplicáveis à contagem desse prazo, em caso de lacuna do RJAT, no caso, inexistente, motivo pelo qual o presente pedido de pronúncia arbitral deve ser considerado tempestivo...”

Termos em que improcede a exceção parcial de intempestividade aduzida pela Requerida contra a liquidação 2023... de IRS do exercício de 2022, com o montante a pagar de € 5.936,47.

3.2– Apreciação da exceção de inexistência do ato de liquidação impugnado – Inimpugnabilidade do ato.

Veio a Requerida, em síntese, dizer que a liquidação 2023... de IRS do exercício de 2022, com o montante a pagar de € 5.936,47 foi substituída pelas liquidações n.º 2024... e 2024..., ambas de 2024.01.05, que são posteriores à liquidação objetada pelo Requerente, o que o impede de requerer a anulação, de uma liquidação que já não se encontra vigente.

¹ - Trata-se de *lapsus scribendi* o artigo é o 87.º do CPA

Por sua vez o Requerente, também em síntese, veio dizer que a inexistência do ato de liquidação refere-se a situações em que as mesmas não produziram efeitos nem foram notificadas nos termos legais, no caso vertente o Requerente foi dela notificado e ter pago o respetivo imposto e a AT recebeu o valor.

Resulta da matéria de facto que a liquidação em causa produziu efeitos, foi objeto de procedimentos de reclamação graciosa, de recurso hierárquico, e de pedido de revisão oficiosa, os dois primeiros foram expressamente indeferidos e o último considerado tacitamente indeferido e alega ainda o Requerente o seu pagamento.

Nestas circunstâncias o Tribunal entende que a eventual substituição da liquidação por outras não afasta a existência do referido ato de liquidação que, como se viu, produziu efeitos na esfera jurídica do Requerente, termos em que consideramos improcedente a exceção de inexistência do ato de liquidação impugnado.

Improcedendo as exceções aduzidas pela Requerida nada obsta à apreciação do mérito da causa quer quanto à liquidação 2023... de IRS do exercício de 2022, com o montante a pagar de € 5.936,47, quer quanto à liquidação oficiosa 2024... respeitante ao exercício de 2023, com o imposto a pagar no valor de € 4 967,35.

3.2 – Apreciação da legalidade da liquidação 2023... de IRS do exercício de 2022 e da liquidação oficiosa 2024... do exercício de 2023

Resulta da matéria de facto dada como provada que o Requerente apresentou um pedido inicial de pronúncia contra o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa dirigido contra liquidação 2023... de IRS do exercício de 2022, com o montante a pagar de € 5.936,47 e apresentou ainda um pedido de ampliação do pedido inicial ainda antes da constituição do presente Tribunal com vista, de entre outros assuntos, á apreciação da legalidade da liquidação oficiosa 2024... respeitante ao exercício de 2023, com o imposto a pagar no valor de € 4 967,35, referindo que a situação fática é a mesma da dos exercícios anteriores o que e não foi contestado pela AT.

O Requerente declarou ter trabalhado nos exercícios de 2022 e 2023, tal como em anos anteriores, como marinheiro, ao serviço de uma entidade empregadora com sede na

Dinamarca e que a embarcação onde exerceu a sua atividade à data dos factos tributários, elegível para efeitos do regime especial de determinação da matéria coletável designado “Tonnage tax schemes”) tendo permanecido a bordo pelo período mínimo de 90 dias, encontrando-se preenchidos os requisitos para que o Requerente possa usufruir do regime fiscal estabelecido no artigo 4º do DL 92/2018, de 13/11.

Por sua vez a AT entende que o regime especial de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios (tonnage tax) estabelecido no referido Decreto-Lei é somente aplicável, a empresas sujeitas a tributação em IRC e, conseqüentemente, a isenção de pagamento do IRS, aproveita, somente, a tripulantes de navios pertencentes a entidades a que se aplica o citado regime especial de tributação o que, na perspetiva da AT, não é o caso.

O Tribunal acompanha o decidido no Pº 355/2023 do CAAD que, com a devida vénia, se transcreve na parte que consideramos aplicável: *(... O art.º 1º do DL Decreto Lei n.º 92/2018, de 13 de Novembro, enuncia que o diploma institui um regime especial determinação da matéria coletável com base na tonelagem dos navios e embarcações, um regime fiscal e contributivo aplicável aos tripulantes e um registo simplificado de navios e embarcações.*

O art.º 2º, nº 2 estipula que “o capítulo III é aplicável aos tripulantes de navios e embarcações registadas no registo convencional português ou num outro Estado Membro da União Europeia ou do espaço Económico Europeu utilizados por pessoas coletivas que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável e afetos às atividades previstas neste regime.

O “capítulo III”, a que se refere o citado art.º 2º nº 2, diz respeito e tem por epígrafe os “benefícios fiscais e contributivos dos tripulantes.”

No art.º 4º, inserido no “capítulo III”, o nº 1 dispõe:

“Estão isentas do pagamento de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS) as remunerações auferidas, nessa qualidade, pelos tripulantes dos navios ou embarcações considerados para efeitos do regime especial de determinação da matéria coletável.”

Com base nestas disposições, o que se conclui é que o regime de isenção estipulado no nº 1 do art.º 4º do DL 92/2018 se aplica, por força do nº 2 do art.º 2º, tanto a navios e

embarcações registadas no registo convencional português como num outro Estado Membro da União Europeia ou do espaço Económico Europeu. A Dinamarca é um Estado Membro da União

Europeia, logo, neste tocante, a situação fática é qualificável para a aplicação do regime. É certo que a mesma disposição acrescenta que é necessário que os navios ou embarcações sejam “utilizados por pessoas coletivas que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável” e estejam “afetos às atividades previstas neste regime”.

Mas tendo em atenção que os navios e embarcações podem ficar abrangidos pelo regime quer estejam registadas em Portugal, quer estejam registadas noutro país que seja estado membro da União Europeia ou que se situe no Espaço Económico Europeu, tendo ainda em atenção que o regime fiscal designado “tonnage tax” foi criado, como se diz no preâmbulo do diploma para as empresas detentoras de navios que sejam estratégica e comercialmente geridos a partir de um Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, o que leva a concluir que o regime fiscal “tonnage tax” tem origem e dimensão europeias, o propósito do regime, ao nível europeu, ficaria desvirtuado se apenas os residentes do país proprietário da embarcação pudessem auferir do regime fiscal de isenção sobre as remunerações.

É assim de acolher a tese do Requerente de que basta que a empresa proprietária da embarcação, sendo residente num país da EU ou do EEE em que vigora um regime de “tonnage tax”, se tenha acolhido a essa forma de tributação, para que os tripulantes, verificados que sejam todos os outros requisitos, possam beneficiar da isenção prevista no art.º 4º, nº 1...)

Nesta perspetiva o Tribunal considera que estando reunidos todos os requisitos legais para a aplicação do regime de isenção previsto no artigo 4, nº 1 do DL 92/2018 às remunerações auferidas pelo Requerente na sua atividade de marinheiro nos anos de 2022 e 2023, deverão ser anuladas pela AT, a liquidação 2023... de IRS do exercício de 2022, no montante de € 5.936,47 e a liquidação oficiosa 2024..., no montante de € 4 967,35, por estarem desconformes com a Lei, designadamente o artigo 4, nº 1 do DL 92/2018, com todas as consequências legais daí advindas.

4- JUROS COMPENSATÓRIOS

O Requerente pede que a AT seja condenada a restituir os montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, contados, à taxa legal, sobre esses montantes, desde a data do pagamento indevido até ao momento do efetivo e integral reembolso dos montantes indevidamente pagos.

A jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT.

Desta disciplina deriva o dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios por parte da AT que deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

No presente caso o Requerente só fez esse pedido relativamente ao exercício de 2022 cujo pagamento alega ter feito sem contudo ter demonstrado a data em que tal ocorreu.

Deste modo e apenas relativamente ao exercício de 2022, na execução dos presentes julgados, caso o imposto tenha sido pago, haverá lugar ao seu reembolso acompanhado do pagamento dos respetivos juros indemnizatórios, nos termos do n.º 5 do artigo 24º do RJAT, do artigo 43º da LGT e do artigo 61º do CPPT que serão contados desde a eventual data de pagamento do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

5 – DECISÃO

Face ao exposto o Tribunal decide:

- a) Declarar improcedentes as exceções dilatória, aduzidas pela Requerida AT.
- b) Declarar ilegal a liquidação 2023... de IRS do exercício de 2022, respetiva anulação e restituição do imposto eventualmente pago no montante de € 5.936,47 acompanhado dos respetivos juros indemnizatórios.
- c) Declarar ilegal a liquidação oficiosa 2024... de IRS do exercício de 2023 no valor de € 4 967,35, devendo a AT proceder à sua anulação com todas as consequências legais daí advindas.
- d) Fixar o valor do processo em € 10 903,82 de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, nº 1, do CPC, artigo 97º-A do CPPT, e artigo 3º, nº2, do RCPAT.
- e) Fixar o montante das custas em € 918,00, de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT, que ficam a cargo da Requerida AT conforme disposto no nº 4 do artigo 22º do RJAT e do artigo 527º nº 2 do CPC, aplicável ex vi alínea e) do nº 1 do artigo 29º do RJAT.

Notifique-se

Lisboa, 08 de Abril de 2025

O árbitro,

Arlindo José Francisco