

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 798/2014-T

Tema: IRS – Convenção entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha para Evitar a Dupla Tributação; art 37.º EBF

Decisão Arbitral

I – DO PEDIDO

A..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Avenida ... Pontinha, vem, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alínea a, 6.º, n.º 1, 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral Singular com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário consubstanciado na liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2014 ..., de 25.07.2014, da liquidação e juros compensatórios n.º 214 ... e na demonstração de acerto de contas n.º 2014 ..., de 31.07.2014, referente ao ano de 2010, com os fundamentos que expressa.

I-A – DOS FACTOS

1. A Requerente é uma cidadã de nacionalidade espanhola, licenciada em línguas e literaturas modernas, exercendo atualmente a função de professora junto do Instituto Espanhol “B...”, sito em Lisboa.
2. Diz a Requerente que no período decorrido entre 1982 e 1985 residiu em Argélia e que em 7.01.1985, ainda residente na Argélia, apresentou em território português declaração de início de atividade, (cfr. doc. 5), tendo em vista realizar em Portugal trabalhos esporádicos.

3. Mais refere que no ano de 1986 fixou residência em Madrid, Espanha e aí permaneceu até setembro de 1987, tendo-se candidatado nesta data à função de professora no Instituto Espanhol “B...”, sito em Lisboa, cargo que lhe foi atribuído e que exerce desde 16.09.1987, (cfr. doc. 6).
4. E que 01.11.1998 viu formalizada a sua relação laboral com a celebração de um contrato de trabalho com o então Ministério da Educação e Ciência de Espanha, para o cargo de professora, a exercer funções em Portugal, (cfr. doc. 7) e declaração emitida pela Embaixada de Espanha em Portugal (cfr. doc. 8).
5. Esclarece que o Instituto Espanhol “B...”, sito na Rua ... em Lisboa, é um centro de ensino dependente do Ministério da Educação e Ciência de Espanha, conforme artigo 1.º do “*Reglamento de Régimen Interior*”, (cfr. doc. n.º 9) e do “*Programa de Educacion en el Exterior*”, (cfr. doc. 10) e também dependente da Secretaria de Educação da Embaixada de Espanha em Portugal, (cfr. doc. 8).
6. Esclarece a Requerente que a remuneração auferida é paga pelo Ministério da Educação, Cultura e Desporto de Espanha, (cfr. doc.s n.ºs 6 e 8).
7. Mais refere que por força das circunstâncias referidas, a Requerente, até à data de setembro de 1987 era residente em Madrid, Espanha, tendo então passado a residir em Lisboa, Portugal.
8. Alega a Requerente que, em resposta à solicitação de esclarecimentos aos serviços de administração tributária, foi “*informada de que deveria entregar a declaração anual de rendimentos modelo 3, acompanhada do Anexo H, porquanto os rendimentos que auferia se encontram isentos de tributação ao abrigo do disposto no artigo 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redação à data aplicável (atual artigo 37.º)*”.

9. Refere que, no entanto, já relativamente ao ano de 1998, a Requerente “*foi informada pelos mesmos serviços que a declaração de rendimentos modelo 3 deveria ser acompanhada do anexo J*”, cfr. Of. n.º 5863, de 17/02/2000, que constitui o doc. n.º 13 anexo à P.I..
10. Em consequência da entrega da referida declaração modelo 3 e anexo J, (cfr. doc. 11), refere que “*foi notificada da demonstração da liquidação de IRS na qual se apurou o montante de € 3.247,60 de imposto a pagar*”, (cfr. doc. 12).
11. Não se conformando, apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de IRS, que mereceu o seguinte despacho “*Foi eliminado o anexo J e corrido o campo 236 do quadro 13 para zero (...)*”, (cfr. doc. 13).
12. Ou seja, realça a Requerente que “*a administração tributária determinou a reposição da situação declarativa anterior e confirmou a isenção de tributação dos rendimentos auferidos*”.
13. Porém, diz a Requerente que foi selecionada pela administração tributária para análise dos elementos das declarações apresentadas relativamente aos anos de 1997, 1998 e 1999, (cfr. docs. n.ºs 14 a 16).
14. Refere a Requerente que relativamente ao ano de 2010¹, procedeu à entrega da sua declaração modelo 3 de IRS, a exemplo de anos anteriores, “*inscrevendo as remunerações auferidas como professora do instituto Espanhol “B...” no Anexo H – Código de Rendimento 402*”, cfr. doc. 17).
15. Acontece que em julho de 2011 foi notificada pelo ofício n.º ..., de 19.07.2011, para, com referência ao ano de 2009, apresentar elementos e documentos adicionais, (cfr. doc. 18), o que fez em 29.07.2011, (cfr. doc. 19).

¹ Uma década depois, note-se.

16. Por despacho de 15.02.2012, da Diretora de Finanças Adjunta, foi a Requerente notificada, através do Ofício n.º ..., segundo o qual “se determina a alteração dos elementos constantes da declaração modelo 3 apresentada, (cfr. doc. 20).

17. Do referido despacho, que a Requerente transcreve parcialmente, poderão conhecer os fundamentos que levaram à alteração dos elementos da declaração:

“1. A contribuinte tem nacionalidade espanhola, porém, é residente em Portugal há vários anos, exercendo a actividade de professora e sendo paga pelo Ministério da Educação e Ciência de Espanha, considerou os rendimentos isentos de tributação em sede de IRS por se tratar de rendimentos auferidos ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, enquadráveis na al. b) do n.º 1 do art.º 37.º do EBF;

2. Ora, na referida informação da DSIRS distingue-se organizações estrangeiras ou internacionais (como ONU, NATO ou OCDE, etc.) de trabalho prestado para o Estado Espanhol pelo que não considera que estes rendimentos sejam enquadráveis no art.º 17.º do EBF, por estarem em causa rendimentos pagos pelo Estado Espanhol para funções desenvolvidas em Portugal, por sujeito passivo residente, para efeitos fiscais, em território português;

3. Deste modo resta saber se o pagamento destes rendimentos se enquadra na Convenção (...). É portanto aplicável o art.º 19.º em que as remunerações pagas pelo Estado Espanhol são tributadas em Portugal desde que se verifique uma das seguintes condições: ter nacionalidade portuguesa (o que não é o caso) ou que não se tenha tornado residente em Portugal unicamente para o efeito de prestar os ditos serviços (cfr. alínea b).

A contribuinte já era residente em Portugal antes de celebrar o contrato de trabalho (1988-11-01) conforme consulta ao Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes” (cfr. doc. 20).

18. Face ao referido, conclui a administração tributária, diz a Requerente, que “(...) *dado que se mostra verificado que os referidos rendimentos estão sujeitos e são tributados em IRS nos termos gerais, não beneficiando de qualquer isenção, propõe-se que seja elaborado DC à declaração que se encontra em erro retirando o valor indicado no quadro 4 do anexo H e passando-o para o quadro 4 do anexo A, à semelhança do que ocorreu para o ano de 2009*”, (cfr. doc. 20).
19. Em consequência, foi a Requerente notificada em 15.03.2012, da liquidação adicional de IRS n.º 2012 ..., de 27.02.2012, referente ao ano de 2010, que apurou um montante a pagar de € 3.795,48 e que foi pago no prazo para pagamento voluntário, (cfr. doc. 21).
20. Por não concordar com a liquidação de IRS, por entender que se encontra ferida de ilegalidade, apresentou a Requerente, em 30.05.2012, reclamação graciosa, que foi objeto de indeferimento, por despacho de 31.12.2012.
21. A Requerente reagiu ao indeferimento da reclamação com a apresentação de pedido de constituição de Tribunal Arbitral, a que coube o n.º 17/2013-T, cuja decisão determinou a anulação daquela liquidação adicional de IRS, com fundamento em preterição de audiência prévia do contribuinte, ora Requerente, pelo que lhe foi emitido o respetivo cheque-reembolso n.º 8190160295, no montante de de € 3.795,48, referente ao ano de 2010, (cfr. doc. 22).
22. No entanto, refere a Requerente que em março de 2014 foi notificada para exercer o direito de audiência prévia, ao abrigo do disposto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT), sobre o projeto de alteração da declaração de rendimentos modelo 3 referente ao ano de 2010, (cfr. doc. n.º 23).
23. Posteriormente, foi a Requerente notificada da decisão que determinou a alteração da declaração de rendimentos modelo 3 referente ao ano de 2010, (cfr. doc. 24) e também da consequente liquidação adicional de IRS n.º 2014 ..., de 25.07.2014, da liquidação

de juros compensatórios n.º 2014 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2014 ..., de 31.07.2014, referente ao ano de 2010, (cfr. doc. 25).

24. O referido ato tributário apurou um montante total a pagar de € 3.981,41 (?), o qual foi pago no prazo de pagamento voluntário, (cfr. doc. 25), mas contra o qual a Requerente deduz o presente pedido de constituição de tribunal arbitral.

I-B – DO DIREITO

A) Da não sujeição a tributação em Portugal dos rendimentos auferidos pela Requerente, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º da CDT

25. Alega a Requerente que, tal como consta dos factos antes descritos, “*os rendimentos auferidos são pagos pelo Ministério da Educação, Cultura e Desporto de Espanha (cfr. doc.s 6 e 8), entidade que tutela o Instituto Espanhol “B...”, sito em Lisboa (cfr. doc.s 9 e 10), pelo que a competência para tributar os rendimentos é do Estado espanhol e não do Estado português, conforme decorre da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos e Rendimento (CDT), aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 6/95, de 28.01.1995*”.

26. Mais refere a Requerente que, com efeito, dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º da CDT, sob a epígrafe “*Remunerações Públicas*”, que “*As remunerações, excluindo as pensões, pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado.*”

27. Donde conclui a Requerente que “*o citado preceito consagra o princípio segundo o qual o Estado que paga a remuneração dispõe do direito exclusivo de a tributar*”.

28. E mais refere que o referido princípio contém uma única exceção, que se encontra consagrada na alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º da CDT, na qual se prevê que “*Estas remunerações só podem, contudo, ser tributadas no outro Estado Contratante se os serviços forem prestados nesse Estado e se a pessoa singular for um residente deste Estado: i) Sendo seu nacional; ou ii) Que não se tornou seu residente unicamente para o efeito de prestar os ditos serviços” (sublinhado da Requerente).*

29. Donde, clarifica a Requerente, que ao abrigo da citada norma Convencional, os rendimentos pagos por um Estado podem ser tributados no outro Estado, o da residência, se os serviços forem prestados nesse Estado e desde que se verifique uma das seguintes condições:

*“i) A pessoa que auferir o rendimento seja nacional do Estado da residência; ou
ii) A pessoa que auferir o rendimento não se tenha tornado residente desse Estado unicamente para o efeito de prestação dos serviços”.*

30. E a Requerente chama ainda à colação o que em anotação ao artigo 19.º da Convenção Modelo da OCDE, refere KLAUS VOGEL:

“Se uma pessoa singular auferir salários (...) de serviços prestados num Estado (...) pagos por esse Estado (...) o artigo 19.º permite que apenas o estado da fonte de pagamento tribute esse ganho. Todavia, tal ganho pode ser tributado exclusivamente pelo outro estado se – a pessoa singular for um residente desse estado e não se tenha tornado residente desse estado exclusivamente com a finalidade de prestar os serviços (...).”

31. E refere a Requerente que o mesmo autor conclui que “*em casos excepcionais, a tributação pelo estado da fonte de pagamento dá lugar à tributação exclusiva pelo estado da residência (...)*”.

32. E a Requerente conclui que tal como resulta da factualidade antes aduzida, a própria auferiu, pelo exercício da função de professora junto do Instituto Espanhol “B...”, sito em Lisboa, uma remuneração paga pelo Ministério da Educação, Cultura e Desporto de Espanha (cfr. doc. 8), i.e. pelo Estado espanhol.
33. Donde, realça, atento o disposto no antes referido artigo 19.º, n.º 1, alínea a) da CDT, a competência para tributar a remuneração auferida por si, Requerente, é do Estado espanhol.
34. E a Requerente completa a sua conclusão reafirmando que, efetivamente, a competência para tributar a remuneração auferida pela Requerente apenas não seria do Estado espanhol se, no caso *sub judice*, se verificasse uma das condições previstas nas subalíneas i) e ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º da CDT, quais sejam, i) a circunstância de a Requerente ter nacionalidade portuguesa; ou ii) a circunstância de a Requerente não se ter tornado residente em Portugal exclusivamente para efeito de prestação dos serviços no Instituto Espanhol “B...”, sito em Lisboa, condições que manifestamente não se verificam no caso vertente, como melhor se evidencia.
35. E pormenorizando, a Requerente esclarece que a *“condição prevista na subalínea ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º da CDT não se verifica por ser uma cidadã de nacionalidade espanhola”* (cfr. doc. 1).
36. E que no respeitante à *“condição prevista na subalínea i) da alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º da CDT, a Requerente faz notar que apenas fixou residência em Portugal para exercer a função de professora do Instituto Espanhol “B...”, sito em Lisboa”*.
37. E a Requerente precisa que, efetivamente, *“a razão que presidiu à mudança da Requerente para Portugal foi a circunstância de ter estabelecido um vínculo laboral com o, à data, Ministério da Educação e Ciência de Espanha para o exercício da referida função de professora em Portugal, pelo que também não se verifica no caso vertente a condição prevista na subalínea ii)”*.

38. E esclarece que *“nem sequer se invoque, para verificação desta condição, que a Requerente se tornou residente em Portugal pelo facto de ter apresentado uma declaração de início de atividade em 07.01.1985 (cfr. doc. 5), isto porque não obstante a apresentação daquela declaração, a Requerente residia, à data, na Argélia”*.
39. E mais refere que, *“de facto, como supra evidenciado, entre os anos de 1982 a 1985 a Requerente residia na Argélia (cfr. doc.s n.ºs 2 a 4), tendo fixado residência em Madrid, Espanha, no ano de 1986, e aí residia até setembro de 1987”*.
40. E ainda que, *“na verdade, durante o referido período a ora Requerente apenas pontualmente e muito esporadicamente se deslocava a Portugal”*.
41. E que a apresentação pela Requerente da declaração de início de atividade, em 07.01.1985, não teve como intuito inscrever-se como residente fiscal em Portugal, mas tão-somente habilitá-la a realizar trabalhos esporádicos em território português, uma vez que, como antes aludiu, àquela data residia, de facto, na Argélia.
42. E mais reitera a Requerente que *“apenas fixou residência em Portugal em Setembro de 1987, por efeito do vínculo laboral estabelecido com o, à data, Ministério da Educação e Ciência de Espanha para o exercício de funções do Instituto Espanhol “B...”, sito em Lisboa”*.
43. Donde, conclui, em face do exposto, e uma vez que não se encontra verificada qualquer uma das condições previstas nas subalíneas i) e ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º da CDT, a competência para tributar o rendimento auferido pela ora Requerente é, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º daquele normativo, do Estado espanhol, contrariamente ao entendimento da AT.
44. Razão pela qual, realça a Requerente, o ato tributário em apreço não poderá deixar de ser anulado.

B) Da isenção do pessoal das organizações estrangeiras nos termos do artigo 37.º, n.º 1, alínea b) do EBF

45. E a Requerente, apesar do anteriormente exposto, mais refere que caso se entenda que o direito de tributar o rendimento por si auferido não é exclusivo do Estado espanhol, o que não concede, ainda assim entende que o ato tributário em causa é ilegal, uma vez que os rendimentos auferidos estão isentos de IRS ao abrigo do disposto no artigo 37.º, n.º 1, alínea b), do EBF, contrariamente ao sufragado pela AT.

46. E para o efeito transcreve o que dispõe o artigo 37.º, n.º 1 do EBF:

“Fica isento de IRS, nos termos do direito internacional aplicável, ou desde que haja reciprocidade: (...) b) O pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, nessa qualidade, ficam isentos de IRS”.

47. E realça que, à luz do citado preceito legal, existindo norma de direito internacional ou reciprocidade entre os Estados, os rendimentos auferidos por pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou organizações internacionais, nessa qualidade, ficam isentos de IRS.

48. E no âmbito da interpretação deste preceito, a Requerente entende que por “*organização internacional*” a entidade criada por Estados, ou por outras entidades criadas por Estados, dotada de personalidade jurídica internacional e por “*organização estrangeira*” a entidade com sede em país estrangeiro, constituída por um Estado ou por uma entidade criada por Estados.

49. Ora, realça a Requerente, como resulta dos factos aduzidos, a Requerente exerce a função de professora do Instituto Espanhol “B...”, centro de ensino dependente do Ministério da Educação, Cultura e Desporto de Espanha (cfr. doc.s n.ºs 9 e 10), sendo, aliás a remuneração por si auferida paga por aquele Ministério (cfr. doc.s 6 e 8).

50. E afirma que o Instituto Espanhol “B...”, enquanto entidade constituída e dependente do Ministério da Educação, Cultura e Desporto de Espanha é, atenta a definição supra, uma organização estrangeira, para efeitos do disposto no artigo 37.º, n.º 1, alínea b) do EBF.
51. E realça que a AT parece esquecer a distinção entre “*organização estrangeira*” e “*organização internacional*”, porquanto se limita a concluir que não sendo o mesmo Instituto uma organização internacional, não pode, por conseguinte, ser aplicável à ora Requerente a isenção prevista no referido artigo 37.º, n.º 1, alínea b) do EBF.
52. E mais refere que, efetivamente, o aludido Instituto Espanhol não é uma organização internacional, mas ao invés é, atenta a aludida definição, uma organização estrangeira, nos termos e para efeitos do referido artigo 37.º do EBF, improcedendo, assim, nesta parte, o entendimento sufragado pela AT.
53. E a Requerente, por último, faz notar que nos termos do referido artigo 37.º do EBF, o benefício fiscal de isenção de IRS só é aplicável se existir direito internacional que preveja essa isenção ou por aplicação do princípio da reciprocidade acordada entre Estados.
54. E que, realça a Requerente, importa, neste âmbito, chamar à colação o Acordo Cultural celebrado entre Portugal e Espanha, em 1970, promulgado pelo Decreto-Lei n.º 654/70, de 29 de dezembro, nos termos do qual ambos os países acordaram entre si fomentar as relações culturais e científicas, reconhecendo que seria necessária a promoção de taxas e direitos alfandegários sobre importação de material científico e cultural, bem como, a eliminação de entraves à circulação e obtenção de autorizações de residência por parte de cidadãos que exerçam atividades decorrentes da aplicação daquele Acordo.
55. E mais refere a Requerente que aquele acordo pretendeu criar também condições favoráveis para a promoção da cultura entre os dois Estados, condições que só serão

plenamente alcançadas com a criação de isenções de taxas e direitos alfandegários, e bem assim com a criação de isenções de impostos sobre o rendimento por parte dos cidadãos que exerçam atividade no âmbito daquele acordo, nomeadamente, os professores cidadãos de um Estado que exercem atividade no outro Estado.

56. Donde, em conclusão, se extrai, realça a Requerente, que do referido Acordo Cultural que Portugal deverá criar condições para que a remuneração auferida por um professor, cidadão de nacionalidade espanhola, que exerça funções em Portugal beneficie de isenção de imposto sobre o rendimento.

57. E ainda que, subjazendo aquela isenção ao Acordo Cultural referido, impõe-se concluir que *“existe norma de direito internacional aplicável nos termos e para efeitos do disposto no artigo 37.º, n.º 1 do EBF”*.

58. Pelo que, realça que *“se impõe concluir que os rendimentos auferidos pela Requerente, pelo exercício da função de professora no Instituto Espanhol “B...”, sito em Lisboa, estão isentos de IRS, ao abrigo do disposto no artigo 37.º, n.º 1, alínea b) do EBF, razão pela qual, o ato tributário em crise é ilegal, não podendo por isso deixar de ser anulado”*.

59. E realça que este entendimento foi o que presidiu à entrega das declarações anuais de rendimentos por mais de 20 anos e que foi validado pela AT, nomeadamente através da análise das declarações relativas aos anos de 1997, 1998 e 1999, (cfr. doc.s 13 a 16), não vislumbrando motivos para alteração do entendimento da AT.

C) Da isenção dos técnicos das missões diplomáticas e consulares, nos termos do artigo 37.º, n.º 2 do EBF

60. E mais acrescenta a Requerente que é técnica da missão diplomática espanhola em Portugal, pelo que os seus rendimentos deverão estar isentos, atendo o disposto no artigo 37.º, n.º 2 do EBF.

61. E isto porque o Instituto Espanhol “B...”, sito em Lisboa, “ *é um centro de ensino do Ministério da Educação, Cultura e Desporto de Espanha (cfr. docs. n.ºs 9 e 10), que se encontram na dependência direta da Secretaria da Educação da Embaixada de Espanha em Portugal (cfr. doc.6”*.
62. Donde, os funcionários daquele Instituto são classificados como técnicos daquela missão diplomática e que nos termos do artigo 37.º, n.º 1, alínea a), que refere “*Fica isento de IRS, nos termos do direito internacional aplicável, ou desde que haja reciprocidade: a) o pessoal das missões diplomáticas e consulares, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade”*.
63. E lembra que nos termos do n.º 2 daquele artigo “*As isenções previstas no número anterior não abrangem, designadamente, os membros do pessoal administrativo, técnico, de serviço e equiparados, das missões diplomáticas e consulares, quando sejam residentes em território português e não se verifique a existência da reciprocidade”*.
64. E que, portanto, à luz dos citados preceitos, para que haja lugar a isenção de IRS terá de existir reciprocidade entre Estados.
65. E segundo a Requerente, face à Convenção de Viena sobre Relações Internacionais, promulgada pelo decreto-Lei n.º 48.295, de 27 de março de 1968, validamente ratificada por ambos os Estados, português e espanhol, não pode deixar de considerar-se que existe reciprocidade.
66. Pelo que, volta a concluir a Requerente que os rendimentos por si auferidos, pelo exercício da função de professora no Instituto Espanhol “B...”, sito em Lisboa, estão isentos de IRS, ao abrigo do disposto no já citado artigo 37.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do EBF, razão pela qual, reafirma, o ato tributário *sub judice* é ilegal, impondo-se, em consequência, a sua anulação.

D) Da ilegalidade dos juros compensatórios

67. Mais refere a Requerente que, sem prejuízo de todo o exposto, mesmo que a AT considere que a liquidação de IRS em causa não padece de ilegalidade, o que não concede, ainda assim, as respetivas liquidações de juros compensatórios e juros compensatórios por recebimento indevido se afiguram, por si só, ilegais.
68. E começa por fundamentar o seu entendimento com o que dispõe o artigo 35.º da LGT, que prescreve: *“São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”*.
69. Donde se conclui, realça a Requerente, que o direito a juros compensatórios tem como pressuposto a existência de uma dívida de imposto, de um retardamento por referência ao momento legalmente definido como oportuno para a respetiva liquidação e/ou entrega e, ainda, umnexo de causalidade adequada entre aquele retardamento e a atuação do contribuinte, assente num juízo de censura que lhe seja imputável.
70. Ora, diz a Requerente que, conforme tem referido, *“o preenchimento da declaração de rendimentos modelo 3 referente ao ano de 2010, em particular a inscrição das remunerações auferidas pelo exercício de funções de professora no Instituto Espanhol “B...”, sito em Lisboa, no Anexo H – Código de Rendimento 402, obedeceu ao procedimento que a Requerente adotou ao longo dos anos e que, aliás, foi validado pela AT (cfr. docs. 13 a 16)”*.
71. E mais conclui que, *“a admitir-se que a liquidação adicional de IRS não padece de qualquer ilegalidade, inexistente, com efeito, qualquer juízo de censura que motive a respetiva liquidação de juros compensatórios, devendo considerar-se que o erro da*

Requerente é desculpável, uma vez que na origem da emissão do ato tributário de liquidação não está uma qualquer atuação/omissão culposa da sua parte, mas ao invés um entendimento que foi, aliás, validado pela administração tributária ao longo dos anos”.

72. Donde, conclui que, pelo exposto, as liquidações adicionais de IRS e de juros compensatórios por recebimento indevido em apreço não poderão deixar de ser anuladas.

E) Do pagamento voluntário e juros indemnizatórios

73. A Requerente esclarece que para evitar a execução fiscal procedeu ao pagamento voluntário da totalidade do imposto e juros apurados no ato tributário em apreço (cfr. doc. 25) e que, como vem demonstrando, é manifesto o erro que subjaz ao ato tributário sob censura, erro esse imputável à AT,

74. Pelo que, em consequência do referido pagamento, a procedência do presente pedido de pronúncia arbitral, deverá determinar, nos termos da lei, o reembolso à Requerente do montante liquidado e indevidamente pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios a que se referem os artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

II – DA RESPOSTA DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), vem pronunciar-se nos seguintes termos sobre a legalidade do ato tributário consubstanciado na:

- a. Liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), identificada com o n.º 2014..., de 25/7/2014;
- b. Liquidação de juros compensatórios por recebimento indevido n.º 2014 ...;
- c. Liquidação de juros compensatórios n.º 2014 ...;
- d. Demonstração de acerto de contas n.º 2014 ..., de 31/07/2014;

Todos referentes ao ano de 2010 e peticionando que seja declarada a ilegalidade do ato supra e o conseqüente reembolso da quantia paga, acrescida de juros indemnizatórios.

A Requerida realça que o fundamento invocado pela Requerida é o de que os rendimentos declarados estariam isentos de IRS, ao abrigo quer da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha para Evitar a Dupla Tributação (CDT), quer do Estatuto dos Benefícios Fiscais – EBF.

A Requerida entende, porém, que não assiste qualquer razão à Requerente “*decaindo in totum os argumentos expendidos, como demonstrará nos termos seguintes*”.

II.1 – DOS FACTOS

1. Refere que a Requerente é residente em Portugal, para efeitos fiscais, pelo menos desde 1986 (31-12-1986) – cfr. se extrai dos doc.s a fls. 40 e a fls. 39 e 38 do Processo Administrativo – PA.
2. A 01-11-1988 a Requerente outorgou com o Ministério de Educacion y Ciencia de Espanha um contrato de trabalho, visando a prestação da atividade de professora em Portugal, sendo considerada para todos os efeitos, diz a Requerida, como funcionária do Reino de Espanha e recebendo a sua remuneração diretamente através do Ministério de Educacion, Cultura e Deportes de Espanha (cf. do.s juntos com a P.I.).
3. Mais refere que a Requerente entregou a 26-04-2011 a declaração Mod. 3 de IRS referente ao ano de 2010, em formato papel (cf. Doc. 17 junto com a P.I.), tendo indicado no quadro 4 do Anexo H rendimentos de trabalho dependente com o código 402, i.e., com o entendimento, errado segundo a Requerida, de que se tratava de remunerações do pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, nos termos e para efeitos do n.º 1 do artigo 37.º do EBF (cf. Doc. 17 junto com a P.I.).

4. Dado que a Requerente indicou no referido quadro 4 do Anexo da declaração mod. 3 de IRS um NIF respeitante a uma entidade estrangeira não constante da base de dados fiscal portuguesa, o sistema informático registou o erro denominado H67, ou seja, NIF da entidade pagadora/retentora não preenchido.
5. Refere a Requerida que face ao erro evidenciado, foi elaborada a informação n.º 11/2012, de 14-02-2012 que remete para a informação n.º .../11, relativa ao mesmo contribuinte e ao mesmo tipo de erro, da Direção de Serviços de IRS, tendo, em consequência sido notificada a Requerente do projeto de alteração da declaração em causa.
6. A notificação, ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, do projeto de alteração foi fundada numa informação de que os rendimentos auferidos e declarados na qualidade de professora ao serviço do Estado Espanhol, não têm enquadramento naquele benefício, por não se encontrar ao serviço de uma organização estrangeira ou internacional, para feitos da alínea b) do n.º 1 do art.º 37.º do EBF.
7. Não tendo sido exercido o seu direito de audição, a Requerente foi notificada pelo Ofício n.º ..., de 06-06-2014 (cf. fls. 6 do PA e doc. 24 junto com a P.I.) do ato tributário de liquidação do IRS em causa, contra o qual a Requerente vem reagir através do presente pedido de pronúncia arbitral.

II.2 – POR IMPUGNAÇÃO

8. Refere a Requerida que *“deverão considerar impugnados os factos alegados pela Requerente que se encontrem em oposição com a presente defesa da Requerida, considerada no seu conjunto, nos termos do disposto no artigo 574.º, n.º 2 do CPC, ex-vi artigo do CPTA”*.

9. E mais refere a Requerida que *“impugnam-se especificadamente, por não provados, e por relevantes para a decisão da causa os artigos 4.º, 5.º, 50.º, 51.º, 52.º e 53.º da douda p.i.”*.
10. E realça que *“em momento algum a Requerente prova que em 1985 fosse residente na Argélia”*, ao contrário da Requerida que diz provar que, pelo menos desde 1986, era a Requerente residente.
11. A Requerida refere que *“tendo presente o ónus da prova que se consubstancia no princípio de que quem alega um determinado facto constitutivo de um direito, tem a necessidade de prová-lo. (cf. Art.º 342.º do CC e n.º 1 do art.º 74.º da LGT)”*,
12. Ou seja, *“a Requerente alega determinados factos que compete fornecer a demonstração da realidade dos factos alegados, necessários à procedência do pedido por si deduzido em juízo – o que a Requerente não fez”*.
13. E a Requerida refere ainda que *“impugnam-se as informações e inferências vertidas pela Requerente nos artigos 18.º, 19.º e 20.º”*.
14. E, por isso, realça que a Requerente refere naqueles artigos da p.i. que *“a administração tributária confirmou a isenção de tributação dos rendimentos auferidos pela Requerente”* e que adotou *“o procedimento tributário...validado pela administração tributária”* – sendo a Requerente livre, diz a Requerida, de criar a confiança que tem, mas não pode assacar à Requerida qualquer responsabilidade pela confiança que ela própria criou.
15. Ou seja, esclarece a Requerida, que *“o facto de não haver correções efetuadas naqueles anos fiscais não consubstancia, nem pode consubstanciar, tal como pretende a Requerente uma ratificação das declarações apresentadas pelo contribuinte, que obrigue a AT à imutabilidade das suas conclusões”*.

16. A Requerida realça que *“os contribuintes têm ao seu dispor, por razões de certeza e segurança, por forma a consolidar a sua confiança e a legitimar a mesma, o uso do disposto no artigo 64.º do RCPIT, solicitando ao Diretor-Geral da AT que sancione as conclusões de um qualquer relatório de que eventualmente sejam alvo”*.
17. Mais esclarece a Requerida que *“nos termos do estatuído no artigo 64.º do RCPIT, só no caso de o contribuinte solicitar ao Senhor DGI o sancionamento das conclusões do RIT e caso venha a ser deferido tácita ou expressamente é que a AT fica impedida de não proceder relativamente ao mesmo contribuinte em sentido diverso do teor das conclusões do RIT nos 3 anos seguintes aos da notificação destas, salvo se, posteriormente, se apurar simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos fiscalmente relevantes relativamente ao objeto da inspeção”, cf. Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 03706/09, de 25-01-2010”*.
18. Mais refere a Requerida que *“se impugna especificadamente o afiançado nos art.ºs 78.º e 79.º da p.i., por não provados e por terem interesse para a boa decisão da causa, já que da sua junção não resulta que a sua posição contratual a classifique como técnico de uma qualquer missão diplomática”*.
19. A Requerida refere que dos documentos juntos resulta que a Requerente outorgou com o Ministério de Educacion y Ciencia de Espanha um contrato de trabalho visando a prestação da atividade de professora em Portugal, sendo considerada, para todos os efeitos, como funcionária pública de Espanha e recebendo a sua remuneração diretamente através do referido Ministério, entidade que, como bem refere a Requerente, é a *“...a entidade que tutela o Instituto Espanhol «B...»...”* (cf. Art.º 36.º da p.i. e doc. 9 e 10 juntos).

II.3 – DO DIREITO

A Requerida apresenta os seguintes argumentos e fundamentos de direito:

II.3.1 – DA (alegada) NÃO SUJEIÇÃO A TRIBUTAÇÃO EM PORTUGAL DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS PELA REQUERENTE

1. Realça a Requerida que quando da apresentação da sua declaração Mod. 3 de IRS de 2010, inscreveu no quadro 4 do Anexo H o Código de rendimentos 402, respeitante a rendimentos auferidos ao abrigo do artigo 37.º, n.º 1, alínea b) do Estatuto dos Benefícios Fiscais, respeitante a isenções de IRS concedidas ao pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, quanto a remunerações auferidas nessa qualidade.
2. No entanto, a Requerente “vem agora, *desacertadamente*, apoiar-se como primeiro argumento na isenção dos rendimentos sub judice na alegada aplicação ao caso do artigo 19.º da CDT Portugal-Espanha”.
3. E que a Requerente “advoga a não sujeição a tributação dos rendimentos por si auferidos (art.ºs 36.º a 55.º a 58.º da p.i.), convocando em sustentação deste argumento a CDT Portugal-Espanha, nomeadamente o seu artigo 19.º que transcreve”:

“Artigo 19.º - Remunerações Públicas

1 –

- a) As remunerações, excluindo as pensões, pagas por um Estado Contratante, ou por uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado.*
- b) Estas remunerações só podem, contudo, ser tributados no outro Estado Contratante se os serviços forem prestados neste Estado e se a pessoa singular for um residente desse Estado:*
 - i. Sendo seu nacional; ou*
 - ii. Que não se tornou seu residente unicamente para o efeito de prestar os ditos serviços”*

4. Diz a Requerida que como bem reconhece a Requerente, apesar de a alínea a) do n.º 1 do art.º 19.º citado determinar que as remunerações pagas por um Estado Contratante (*in caso* a Espanha) por serviços prestados a esse Estado (a Espanha), só poderão ser tributadas nesse mesmo Estado (Espanha), a alínea b) desse mesmo número e artigo estabelece que tais remunerações serão tributadas no Estado em que são auferidas (*in casu* Portugal), desde que o titular do rendimento seja um residente nesse mesmo Estado (Portugal), e que, em alternativa, seja seu nacional, ou, não se tendo tornado seu residente unicamente para prestar os referidos serviços ao outro Estado.

5. Ora, diz a Requerida que *“no caso em apreço, a situação tem enquadramento na alínea b) do n.º 1 do art.º 19.º da CDT, considerando que as condições previstas nas subalíneas i) e ii) da alínea b) não são cumulativas (conforme decorre da conjunção «ou»), bastando a verificação de uma dessas condições”*.

6. Realçando a Requerida que é axiomático que a Requerente:
 - a) *Exerce atividade em Portugal desde 1985 – cf. Artigo 4.º da p.i. e doc. 5 junto à p.i.;*
 - b) *É residente para efeitos fiscais em Portugal, pelo menos desde 1986 – cf. Fjs. 40, 39 e 38 do PA; e*
 - c) *A 01-11-1988 outorgou com o Ministério de Educação y Ciência de Espanha um contrato de trabalho, visando a prestação da atividade de professora em Portugal, recebendo em virtude dessa prestação a devida remuneração paga pelo Estado Espanhol, através do atual Ministério de Educacion, Cultura e Deportes”*.

7. Ou seja, a Requerente recebe rendimentos provenientes do Estado Espanhol, porém, antes de auferir tais rendimentos já era residente em Portugal, pelo que não fixou residência em Portugal unicamente para o efeito de prestar os serviços de professora.

8. De facto, a Requerente apresentou a 7-01-1985 declaração de início de atividade para efeitos de imposto profissional, estando assim inscrita, o que denota que já anteriormente à data da celebração do contrato de trabalho com o Estado Espanhol, existia uma atividade profissional a ser exercida em Portugal (cf. Doc. 5 junto com a p.i.).
9. Realça a Requerida que *“já então a Requerente se identificava como A..., sendo este o apelido adquirido por casamento anterior com C..., de nacionalidade portuguesa”*.
10. Donde, conclui a Requerida que afirmar, por um lado, que em Setembro de 1987 fixou residência em Portugal única e exclusivamente para exercer a profissão de professora junto do Instituto Espanhol “B...” de Lisboa (cf. Art.º 6.º da p.i.), e que a razão que presidiu àquela mudança foi a circunstância de ter estabelecido um vínculo laboral com organismo do Estado Espanhol...
11. E, por outro lado, apresentar como única prova desse argumento o contrato laboral assinado com organismo do Estado Espanhol, com data de início de funções reportado a 1 de Novembro de 1988 – deixa, continua a Requerida, *“verdadeiras dúvidas quanto à veracidade da sua argumentação”*.
12. E realça a Requerida que *“não só deixa de explicar como desde 07-01-1985 exercia a atividade de tradutora em Portugal, ...como não prova que fosse residente na Argélia conforme afiança nos art.ºs 4.º, 5.º, 50.º, 51.º, 52.º e 53.º da douda p.i....como igualmente ignora o hiato de pelo menos 13 meses entre a data em que supostamente fixou residência em Portugal e a data em que efetivamente celebrou o contrato que lhe permitiria beneficiar do regime prescrito no artigo 19.º da CDT celebrada entre Portugal e Espanha”*.
13. Donde decorre, refere a Requerida, que, *“sem que outra conclusão seja possível alcançar, a Requerente não se tornou residente em Portugal unicamente para prestar os serviços prestados ao Estado Espanhol, sendo já residente em Portugal, o que per*

si, impõe a competência exclusiva do Estado Português para tributar aqueles rendimentos (cf. Alínea b) do art.º 19.º da CDT”.

14. Daí que, no entender da Requerida, não assiste, portanto, razão à Requerente quanto à sua pretensão de não sujeição a IRS em Portugal dos rendimentos pagos por um organismo da administração central do Estado Espanhol, *in casu* o Ministerio de Educacion y Ciência, atual Ministerio de Educacion, Cultura e Deportes.

II.3.2 – DA ISENÇÃO DO PESSOAL DAS ORGANIZAÇÕES ESTRANGEIRAS NOS TERMOS DA ALÍNEA B), DO N.º 1 DO ART.º 37.º DO EBF, supostamente aplicável à Requerente

15. Como já foi referido, a Requerente indicou no quadro 4 da sua declaração mod. 3 de IRS de 2010 o Código de rendimentos 402, considerando-os, erroneamente, isentos por se tratar de remunerações auferidas ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, ou seja, abrangidas pelo disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 37.º do EBF.
16. E a Requerente assim procedeu por classificar a entidade onde trabalha como uma “organização estrangeira”, definindo-a como uma entidade com sede em país estrangeiro, constituída por um Estado ou por uma entidade criada por Estados (por contraposição a “organização internacional”, que define como entidade constituída por Estados ou por outras entidades criadas por estados, dotada de personalidade jurídica internacional).
17. A Requerida levanta dúvidas e grandes reservas, quanto à base legal ou á doutrina de que resulta este entendimento da Requerente, nomeadamente face à pretensa dicotomia organização internacional/organização estrangeira.
18. Porém, a Requerida entende que não merecem acolhimento as inferências jurídicas da Requerente, face à *ratio legis e mens legislatoris* da norma do EBF em causa, que tem por intuito abranger precisamente organizações (sejam elas estrangeiras ou

internacionais), cujo conceito é juridicamente distinto do conceito de Estado, por tais organizações, na sua maior parte, terem como membros os próprios Estados, sem que com elas se confundam.

19. E a Requerida precisa que na referida norma do EBF “*estão abrangidas organizações estrangeiras das quais constituem exemplos paradigmáticos a ONU, a OCDE, a NATO ou o FMI, sendo que o pessoal ao serviço destas organizações tem a maior parte das vezes um estatuto específico, designadamente ao nível da tributação, por força de normas ou tratados internacionais especificamente relacionados com as organizações em si*”.
20. E que, deste modo, o EBF visa isentar de tributação em sede de IRS os rendimentos auferidos por pessoas ao serviço daquelas, desde que exista norma ou tratado internacional que especificamente preveja tal isenção relativamente ao pessoal da organização em causa.
21. E a Requerida, a título ilustrativo, remete para:
 - a) *“A Convenção sobre o Estatuto da Organização do Tratado do Atlântico Norte, Representantes Nacionais e Pessoal Internacional, assinada em Otava a 20-09-1951, aprovada para ratificação, por Resolução da Assembleia Nacional do então Diário do governo, I Série, n.º 170, de 3 de Agosto de 1955 – saliente-se o artigo 19.º desta Convenção, e*
 - b. *A Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Nações Unidas, adoptada pela Assembleia da República a 13-02-1946, aprovada por adesão pela Resolução da Assembleia da República n.º 38/98 e ratificada pelo decreto do Presidente da república n.º 34/98, publicados no Diário da República, Série I-A, n.º 175/98, de 31 de Julho de 1998 – de onde se realça, a título de exemplo, a alínea b) da Secção 18 do art.º V e, bem assim, a reserva formulada pelo Estado Português a que se referem os art.ºs 2.º da Resolução e do decreto ante mencionados”.*

22. E ainda assim, reforça a Requerida que, como bem reconhece a Requerente, o eventual direito ao benefício fiscal sempre estará dependente, ou da existência de direito internacional que reconheça tal isenção, ou por aplicação do princípio da reciprocidade entre estados, sendo que esta só se coloca ao nível dos Estados.
23. E a Requerida precisa que, em bom rigor, a Requerente enquadra a sua invocação do benefício fiscal por entender estar ao serviço de uma “organização estrangeira” o que é manifestamente diferente de estar ao serviço de um Estado estrangeiro (e ao serviço de um estado estrangeiro estarão apenas e só os funcionários das missões diplomáticas e dos postos consulares, o que, nunca será o caso).
24. Mais refere a Requerida que “a isto acresce que o diploma legal em que a Requerente apoia o argumento da existência de reciprocidade que permite o enquadramento da sua situação tributária à luz da alínea b) do n.º 1 do artigo 37.º do EBF é o Decreto-Lei n.º 654/70, de 29 de Dezembro”.
25. E que *“tal diploma, porém, apenas consubstancia a publicitação de um “acordo cultural entre Portugal e a Espanha”. Tal não passa, contudo, de uma declaração de princípio, entre os dois Estados... e, aliás, dele não resultam, de todo, as conclusões que a Requerente tece nos artigos 68.º e 69.º e 70.º do seu articulado”*.
26. Mais defende a Requerida que, de facto, em momento algum tal acordo se debruça sobre a criação de isenções de impostos sobre o rendimento, nem dele decorre que o Estado Português tenha qualquer obrigação de criar benefícios fiscais específicos na sequência de tal acordo.
27. E que o único suporte legal para aferir das condições de reciprocidade entre Estados a nível fiscal, consubstancia-se na CDT celebrada entre Portugal e Espanha, e que segue o modelo da convenção fiscal sobre o rendimento e o património, Convenção que não acolhe qualquer benefício fiscal que decorra do acordo cultural entre Portugal e

Espanha, donde os rendimentos auferidos pela Requerente estarem sujeitos a tributação em Portugal.

28. E conclui a Requerida que *“in casu verifica-se que a Requerente está/estava ao serviço, como professora do Estado Espanhol, através do Ministerio de Educacion y Ciencia de Espanha, atual Ministerio de Educacion, Cultura e Deportes, o qual pertence à administração central do referido Estado, entidade que lhe paga a correspondente remuneração”*.
29. E continua referindo que daqui redunda que os rendimentos em causa não têm enquadramento na alínea b) do n.º 1 do artigo 37.º do EBF, em face de a Requerente estar ao serviço de um Estado e não de uma organização estrangeira ou internacional,
30. Pelo que, afirma a Requerente que *“fenecem, deste modo, os argumentos expendidos, acerca da existência de direito internacional que determine a isenção, ou até mesmo uma situação de reciprocidade entre Estados, que acolha um regime privilegiado para a situação tributária da Requerente”*.

II.3.3 – DA ISENÇÃO DOS TÉCNICOS DAS MISSÕES DIPLOMÁTICAS E CONSULARES, NOS TERMOS DO N.º 2 DO ARTIGO 37.º DO EBF, supostamente aplicável à Requerente

31. Como questão prévia, a Requerida esclarece, desde logo, que ao contrário do sustentado, a Requerente **não é** técnica da missão diplomática de Espanha em Portugal.
32. Como já foi antes referido a Requerente outorgou um contrato de trabalho com o Ministerio da Ciencia Espanhol, sendo, por isso, considerada como funcionária do Reino de Espanha e recebendo a sua remuneração diretamente através do Ministerio de Educacion, Cultura e Deportes de Espanha.

33. A Requerida esclarece que *“apenas se pode arrogar de agente ou técnico diplomático, para efeitos de aplicação do EBF e demais normas legais que dependam dessa qualificação, os agentes cujo estatuto pessoal e subjetivo de agente diplomático esteja previsto e/ou reconhecido enquanto tal”*.
34. Pelo que só e apenas neste caso, continua a Requerida, goza de isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, nacionais, regionais ou municipais, com as exceções previstas na lei, sem margem para interpretações para além do que vem estatuído na sua letra, na Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 48295, de 27 de Março de 1968, mais concretamente nos artigos 1.º, 34.º e 37.º - regime que a Requerente obnubila.
35. E a Requerida remete para a alínea f) do artigo 1.º da referida Convenção de Viena, em que se determina que *“Membros do pessoal administrativo e técnico são os membros do pessoal da missão empregados no serviço administrativo e técnico da missão”*.
36. A Requerida afirma que percorrendo tal tratado e todos os documentos juntos pela Requerente, fácil é concluir que as suas funções e tarefas e vínculo laboral desta ao Estado Espanhol, que não sendo ao Ministérios dos Assuntos Exteriores e de Cooperação mas antes ao da Educacion, Cultura e Deportes de Espanha, não permitem enquadrá-la como técnica da missão diplomática de Espanha em Portugal.
37. E a Requerida reforça o seu entendimento referindo que **“de facto, nunca a Requerente sequer se esforçou por fazer prova de tal estatuto, pois que isso lhe seria impossível, dada a inexistência de tal enquadramento legal das suas funções”**.
38. E mais refere que a Requerente se limita vagamente a afirmar, e sublinha, tão só afirmar, *“que é qualificada como técnica da missão diplomática da Embaixada de*

Espanha em Portugal, remetendo a Requerida para os art.ºs 78.º e 79.º da douda p.i. já devidamente impugnados na presente resposta”.

39. E mais realça a Requerida que *“aliás, e em total contradição com raciocínio supra expendido, a Requerente afirma no art.º 36.º da douda p.i. que o Ministerio de Educacion, Cultura e Deportes de Espanha, é a «entidade que tutela o Instituto Espanhol «B...»...(cf. Art.º 36.º da p.i. e doc.s 9 e 10 com esta juntos)”* – o que leva a Requerida a afirmar que *“a Requerente não é uma técnica da Embaixada de Espanha”*..
40. E para maior precisão, a Requerida pretende, todavia, continuar a escarpelizar o regime jurídico dos técnicos ao serviço das missões diplomáticas, remetendo, para o efeito, para as *“as restrições e exigências constantes do artigo 12.º, quanto à limitação territorial da missão diplomática, e conseqüente local de trabalho dos membros da missão diplomática, e bem assim a exigência de comunicação da chegada e partida dos membros da missão diplomática, ao abrigo do seu artigo 10.º”*.
41. E que, deste modo, *“fenece o argumento da Requerente que pretende subsumir as suas funções em Portugal, e as suas relações com o Estado Espanhol à qualidade de técnica da carreira diplomática”*.
42. E realça a Requerente que *“é patente na arguição da Requerente um certo desnorte no enquadramento da sua situação fiscal”*.
43. E mais realça a Requerida que, por um lado, a Requerente, na sua declaração mod. 3 de IRS do ano de 2010 invocou o benefício fiscal do art.º 37.º, n.º 1, alínea b) do EBF (pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais) e nos documentos juntos invocou a existência de vínculo laboral ao Ministerio da Educacion y Ciencia de Espanha, argumentando que o Instituto Espanhol “B...” que diz ser uma organização estrangeira, para efeitos do referido artigo 37.º do EBF.

44. E que a título principal e em contradição com os demais argumentos trazidos aos autos, veio estribar-se, erroneamente, na CDT Portugal-Espanha, enquanto instrumento jurídico legitimador do seu ideário argumentativo.
45. E que paralelamente, a Requerente sustenta, ainda, ser-lhe aplicável a isenção dos técnicos das missões diplomáticas e consulares, ao abrigo do n.º 2 do artigo 37.º do EBF, reputando-se como *“técnica da missão diplomática espanhola em Portugal”*.
46. Ora, realça a Requerida que *“todo este excursus denota um quase desespero por ver reconhecido um benefício fiscal, do qual efetivamente não pode usufruir, por não reunir os pressupostos para tal”*.
47. E face a esta deriva na sua defesa, a Requerida entende que carece de todo, de legitimidade, a pretensão da Requerente, por os rendimentos auferidos não beneficiarem de qualquer isenção em Portugal, seja nos termos do artigo 37.º do EBF, seja com base em qualquer outro dispositivo legal.
48. Motivo porque, diz a Requerida, deverá ser negada razão à pretensão da Requerente, mantendo-se, em consequência os atos sindicados plenamente vigentes.

II.3.4 . CONCLUSÃO

49. Por todo a argumentação aduzida, diz a Requerida que é evidente a conformidade legal do ato tributário objeto do presente pedido arbitral,
50. E que, por isso, não existe erro imputável aos serviços na emissão da liquidação em causa, condição indispensável para o pagamento de juros indemnizatórios solicitados.
51. E mais refere que, nos termos do art.º 43.º, n.º 1 da LGT, que estabelece:

“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido” ...

52. Em consequência, reforça a Requerida, que não tendo havido erro imputável aos serviços gerador de qualquer obrigação de indemnizar, não são devidos juros indemnizatórios.

E a Requerida termina por entender que deve ser julgado improcedente o pedido de pronúncia da Requerente, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário de liquidação e absolvendo-se em conformidade a Requerida do pedido.

III – SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.

O pedido é tempestivo e o processo não enferma de nulidades, nem foram invocadas quaisquer exceções prévias pelas partes.

III – FIXAÇÃO DOS FACTOS RELEVANTES

1. A Requerente, já com o nome de A... , sendo este último apelido de seu marido C..., de nacionalidade portuguesa, apresentou em Portugal em **7-01-1985** uma declaração de início do exercício de atividade, a que se referia o artigo 45.º-A do então Código do Imposto Profissional, para o exercício da atividade profissional por conta própria de “Tradutora”, nela declarando como domicílio fiscal a Rua ...em Lisboa (cf. Doc. 5 anexo à p.i.).
2. Nessa declaração foi mencionado o número fiscal de contribuinte ..., constando do sistema de Gestão e Registo do Cadastro de Contribuintes que a Requerente tinha

domicílio fiscal em Portugal, (pelo menos à data de **31-12-1986**-cf. Doc. fls. 38, 39 e 40 do PA).

3. Do contrato laboral junto como doc. 19 à p.i. consta que este foi elaborado em **19-12-1985**, para exercer funções de Professora de língua e cultura portuguesa, em Lisboa, Portugal, sem referir a partir de que data, tal como sucede nas “Cláusulas Generales del Contrato, que apenas contêm a assinatura da Requerente, (cf. doc. n.º 19 anexo à p.i.).
4. De uma “*fecha de contratacion*” com dados do contrato respeitantes a **01-11-1988**, destinada ao posto de trabalho em Lisboa, emitida pelo Ministério para las Administraciones Publicas em Madrid, consta a data de assinatura de **09-01-1989**, (cf. doc. 19 anexo à p.i.).
5. Do que se conhece dos autos, entregou em 26-4-1999 a declaração mod. 3 de IRS respeitante ao ano de 1998 no então 7.º B.º Fiscal de Lisboa, indicando como domicílio Fiscal ... na Pontinha, do concelho de Loures, constando como sujeito passivo A C... e como sujeito passivo B a Requerente, tendo ambos juntado 1 Anexo B, 1 Anexo F, 1 Anexo H e 1 Anexo J.
6. No Anexo B consta como beneficiária dos rendimentos a Requerente, na qualidade de Tradutora e no Anexo H mencionou, entre outros, rendimentos do trabalho dependente, Categoria A, com o valor de 3.698.773\$00, no quadro 402, respeitante a Remunerações do pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais – Art.º 42.º, n.º 1, alínea b) do EBF e no Anexo J mencionou na linha 17 do quadro 4 Remunerações Públicas – Ministério de Educacion y Ciencia, o valor de 3.698.773\$00 (cf. Doc. 11 junto à p.i.).
7. Foi-lhe efetuada a liquidação de IRS e, conforme Nota Demonstrativa da Liquidação de IRS n.º 5112958321, com data de 20/08/1999, dela consta a atribuição do benefício fiscal que invocou no Anexo H (cf. doc. 12 junto à p.i.).

8. Os Serviços da 2.^a Direção de Finanças de Lisboa procederam a uma correção a esta declaração de IRS de 1998, que foi notificada à contribuinte, para efeitos de audição prévia em 3-12-1999, direito que não exerceu (cf. doc. n.º 12 junto à p.i.).
9. Posteriormente, o que se conhece do documento com o n.º 15 junto à p.i. é uma notificação ao Requerente, relativa aos elementos constantes das declarações mod. 3 de IRS dos anos de 1998 e 1999, esta datada de 23-08-2000, dando-lhe conhecimento de que as suas declarações foram selecionadas para análise, tendo, em resposta a pedido de elementos pela AT, juntado fotocópia do contrato com o Ministerio de Educacion y Ciência e de Documento Nacional de Identificação emitido pelo Ministério do Interior de Espanha em 09-08-2006, com validade até 09-08-2016.
10. Posteriormente, conforme declaração mod. 3 de IRS do ano de 2010, em causa nos presentes autos, apresentada no Serviço de Finanças de Lisboa 7 em 26-04-2011, a Requerente invocou o benefício fiscal do art.º 37.º, n.º 1, alínea b) do EBF (pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais) no quadro 4 do Anexo H, com o Código 402, no valor de € 24.676\$70 de rendimentos da categoria A, com NIF da entidade pagadora 528180486, (cf. doc. 17 junto à p.i.).
11. Pelo Ofício n.º ..., de 20-02-2012, foi notificada a Requerente de que foi elaborada uma declaração de correção oficiosa à sua declaração mod. 3 de IRS do ano de 2010, com os fundamentos constantes de uma informação anexa, com o fundamento de não lhe ser aplicável a isenção que invoca, de que resultará uma liquidação que lhe será oportunamente notificada, (cf. doc. 20 junto à p.i.).
12. Na notificação da liquidação de IRS n.º 2012 ..., de 27-02-2012, com a respetiva demonstração do valor apurado a pagar de € 3.795,48, encontra-se aposto carimbo de pagamento efetuado em 5-04-2012, (cf. doc. 21 junto à p.i.).

13. A Requerente reagiu contra esta liquidação através de Reclamação Graciosa em 30-05-2012, que foi objeto de indeferimento, conforme despacho de 31-10.2012.
14. Foi na sequência deste indeferimento que a Requerente apresentou presente pedido de constituição de tribunal arbitral, cujo processo correu seus termos sob o n.º 17/2013-T, tendo sido proferida decisão determinando a anulação da liquidação adicional de IRS, com fundamento em preterição de formalidades essencial do procedimento de liquidação, por ausência de audição prévia do contribuinte do projeto de despacho de indeferimento do contribuinte.
15. Da execução desta decisão arbitral resultou uma nova liquidação corretiva, que determinou a anulação da liquidação n.º 2012 ..., de 27-02-2012, no valor de € 3.795,48, e a emissão de um cheque-reembolso do mesmo valor, (cf. doc. n.º 22 junto à p.i.).
16. Posteriormente, pelo Ofício n.º..., de 21.03.2014, pela Divisão de Liquidação da Direção de Finanças de Lisboa foi efetuada notificação para, no prazo de 15 dias exercer, querendo, o direito de audição prévia, relativamente ao projeto de alteração da sua declaração de IRS mod. 3 do ano de 2010, por terem indevidamente sido declarados rendimentos isentos no valor de € 24.676,70, (cf. doc. n.º 23 junto à p.i.).
17. De seguida, pelo Ofício n.º ..., de 06-06-2014, o mesmo Serviço da AT dá conhecimento à Requerente de que irá proceder a uma liquidação adicional de IRS, o que fez através da Nota Demonstrativa de Liquidação n.º 2014 ..., de 25-07-2014, no valor de € 3.795,48, acrescida de juros compensatórios no valor de € 186,97, o que totaliza o IRS a pagar no valor de € 3.981,81, com data limite de pagamento de 08-09-2014, (cf. doc.s 24 e 25 juntos à p.i.).

IV – FACTOS DADOS COMO PROVADOS

18. Conhece-se dos elementos junto aos autos que em **07-01-1985** foi apresentada na então Repartição de Finanças do 12.º Bairro Fiscal de Lisboa, uma declaração de início de atividade em imposto profissional, respeitante ao ano de 1985, invocando o exercício da atividade de Tradutora por conta própria, com domicílio na Rua ..., Lote 9 – 4.º D.to, 1500 – Lisboa e invocando o NIF (português) ...
19. E que, conforme ficha de Sistema de Gestão do Cadastro de Contribuinte, reportada a 31-12-1986, consta a atribuição do n.º de contribuinte definitivo ..., em substituição número provisório ..., que foi em consequência desativado, cf. fls. 40 do PA.
20. E também que, (conf. doc. n.º 6 anexo à p.i.) foi emitida em 14-07-2010 uma declaração com o timbre do Ministerio de Educacion e Instituto “B...” em Lisboa, onde consta que a Requerente exerce funções de Professora naquele estabelecimento de ensino desde **16-09-1987**, com contrato celebrado o Ministério de Educacion de Espanha, com discriminação dos anos letivos desde **1987-88**, com início em **16/09**.
21. Por outro lado, também consta dos autos uma “fecha de contratacion” com dados do contrato respeitantes a **01-11-1988**, destinada ao posto de trabalho em Lisboa, emitida pelo Ministério para las Administraciones Publicas em Madrid, com a data de assinatura de **09-01-1989**, (cf. doc. 19 anexo à p.i.).
22. E foi também junto à p.i., como doc. n.º 6, uma Declaração emitida pelo Ministerio de Educacion – Habilitation Central Extranjero, em que se certifica, com data de 25-01-2010, que a Requerente recebeu, através desta entidade, no ano de 2009, no período compreendido entre Janeiro e Dezembro, a importância de € 27.800,50, tendo descontado a *“quota obrera laborales extranjero, na importância de € 2.393,52 e como diferença da mesma quota o valor de € 639,41”*.

V – FACTOS NÃO PROVADOS

23. Quanto à posição das Partes a respeito da data em que a Requerente fixou residência em Portugal, esta refere no seu artigo 11.º da p.i o seguinte:

“que por força das circunstâncias, em setembro de 1987, a Requerente, àquela data residente em Madrid, Espanha, passou a residir em Lisboa, Portugal”

e a Requerida, alega no seu artigo 18.º o seguinte:

“Com efeito, em momento algum a Requerente prova que em 1985 fosse residente na Argélia”

e que, conforme artigo 19.º, continua a Requerida:

“Ao contrário da Requerida que prova indubitavelmente que, pelo menos desde 1986, era a Requerente residente em Portugal”.

24. Existe, portanto, uma falha de prova por parte da Requerente da data em que veio residir para Portugal, embora se mostre provado que **07-01-1985** foi apresentada na então Repartição de Finanças do 12.º Bairro Fiscal de Lisboa, uma declaração de início de atividade em imposto profissional, respeitante ao ano de 1985, invocando o exercício da atividade de Tradutora por conta própria, com domicílio na Rua ..., Lote 9 – 4.º D.to, 1500 – Lisboa e invocando o NIF (português)
25. Também não se mostra provado nos autos em que ano iniciou a apresentação das suas declarações periódicas de rendimentos modelo 3 de IRS, apenas se conhecendo que foram apresentadas as relativas a 1998, 1999 e 2010.

V – DO DIREITO

Está em causa apreciar e decidir se o benefício fiscal invocado pela Requerente na sua declaração modelo 3 de IRS do ano de 2010, Anexo H, quadro 4, Código 402, que é o que

está em causa nos autos, respeitante aos rendimentos auferidos como Professora no Instituto Espanhol “B...”, e, conseqüentemente a não tributação dos mesmos em Portugal, tem fundamento legal para efeitos da liquidação de IRS devido pela Requerente.

Os fundamentos invocados pela Requerente para a atribuição do benefício fiscal em IRS ou da não tributação, são os seguintes:

- a) Da não sujeição a tributação em Portugal por aplicação do artigo 19.º da CDT celebrada entre Portugal e Espanha;
- b) Da isenção aplicável ao pessoal das organizações estrangeiras nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 37.º do EBF;
- c) Da isenção dos técnicos das missões diplomáticas e consulares, nos termos do n.º 2 do artigo 37.º do EBF.

É, pois, à luz dos referidos dispositivos legais que importa conhecer da legalidade ou ilegalidade da liquidação de IRS efetuada pelos Serviços da AT, que consideraram não ser, qualquer deles, aplicável à Requerente.

Veja-se, então:

V.1 - Da não sujeição a tributação em Portugal por aplicação do artigo 19.º da CDT celebrada entre Portugal e Espanha.

1. Vejamos, antes de mais, o que se refere na noma invocada do artigo 19.º da CDT:

“Artigo 19.º - Remunerações Públicas

1 - ...

- a) As remunerações, excluindo as pensões, pagas por um Estado Contratante, ou por uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais a uma*

pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributados nesse Estado.

b) Estas remunerações só podem, contudo, ser tributadas no outro Estado contratante se os serviços forem prestados nesse Estado e se a pessoa singular for um residente deste Estado:

i) Sendo seu nacional; ou

ii) Que não se tornou seu residente unicamente para o efeito de prestar os ditos serviços”.

2. Como se depreende pela regra da alínea a) do n.º 1, as remunerações auferidas no Instituto Espanhol “B...” pagos pelo Ministério da Educação de Espanha, só poderão ser tributados nesse Estado, ou seja, exclusivamente em Espanha.

3. Pela regra da alínea b), a competência para a tributação pode passar para Portugal, desde que uma das condições (não cumulativas) previstas nas alíneas i) e ii) se verifique, ou seja:

a. Se o beneficiário do rendimentos for nacional do Estado Português – o que não acontece;

b. Se o beneficiário não se tornou residente em Portugal unicamente para o efeito de prestar os serviços de Professora em causa.

4. Importa, então, conhecer se os requisitos da alínea b) antes referida, único em causa, ou seja, (da subalínea ii) do alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º da CDT) se verificam.

5. Assim:

5.1 - Mostra-se provado nos autos que a Requerente invocou como domicílio a Rua ..., Lote 9 – 4.º D.to, 1500 – Lisboa, na declaração de início de atividade como profissional de conta própria de Tradutora, para efeitos de Imposto Profissional, apresentada em 07-01-1985 no então 12.º Bairro Fiscal de Lisboa, tendo

invocado o NIF ..., somente emitido pela então Direção Geral das Contribuições e Impostos a quem apresentava a sua declaração de residência em Portugal.

5.2 – De relevar que na referida Declaração de início de atividade, já a Requerente se identificava como A..., tendo usado este apelido de ... em razão do casamento com C..., de nacionalidade portuguesa.

5.3 Também se mostra provado nos autos que o início de funções como Professora do Instituto Espanhol “B...” somente teve início em 16-09-1987, conforme Declaração junta aos autos (doc. 6 junto à p.i.)

6. Nestas circunstâncias, a Requerente não veio residir para Portugal para exercer as funções de Professora do referido Instituto, por já aqui residir desde 1985, para efeitos do exercício da atividade de Tradutora para efeitos de Imposto Profissional, conforme, aliás, consta da ficha de Sistema de Gestão do Cadastro de Contribuinte, reportada a 31-12-1986, em que consta a atribuição do n.º de contribuinte definitivo ..., em substituição número provisório ..., que foi, em consequência desativado, cf. fls. 40 do PA – o que comprova o seu registo no cadastro fiscal de Portugal em data anterior.
7. Que nestas circunstâncias, devidamente comprovadas nos autos, a Requerente não se tornou residente em Portugal unicamente para prestar os serviços de Professora do Instituto Espanhol “B...”, porquanto já residia antes em Portugal para exercício da atividade de Tradutora e, portanto,
8. Aplica-se, assim, a subalínea ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º da CDT celebrada entre Portugal e Espanha, ou seja, a tributação dos rendimentos em causa pertence exclusivamente a Portugal, pelo que, nesta parte, não assiste razão à Requerente.
9. A Requerente não contesta este entendimento, com exceção quanto aos factos, quando refere que *“apenas fixou residência em Setembro de 1987, por efeito do vínculo*

jurídico laboral com o, à data, Ministério da Educação e Ciência de Espanha para e exercício de funções no Instituto Espanhol «B...», sito em Lisboa”.

10. A Requerida, por sua vez, comprova documentalmente que declarou a sua residência em Portugal em 1985 e se tornou residente fiscal em Portugal à data de 31 de Dezembro de 1986.
11. Termos em que não pode ser outra a conclusão que não seja a de aplicação da subalínea ii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º da CDT celebrada entre Portugal e Espanha, ou seja, que a tributação exclusiva dos rendimentos em causa pertence exclusivamente a Portugal,
12. De referir, finalmente, que dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE nada há a referir em contrário ao decidido e das Reservas também se constata que a Espanha tenha feito quaisquer Reservas ao referido artigo 19.º.

V.2 – Da isenção do pessoal das Organizações Estrangeiras nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 37.º do EBF

13. Veja-se agora o que refere o artigo 37.º do EBF:

“Capítulo V – Benefícios fiscais relativos a relações internacionais

Artigo 37.º - Isenção do pessoal das missões diplomáticas e consulares e das organizações estrangeiras ou internacionais

1 – Fica isento de IRS, nos termos do direito internacional aplicável, ou desde que haja reciprocidade:

- a) O pessoal das missões diplomáticas e consulares, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade;*
- b) O pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade.*

14. Sobre esta matéria a Requerente interpreta os conceitos de “*organização estrangeira*” e de “*organização internacional*” como sendo esta última, uma entidade criada por Estados ou por outras entidades criadas por Estados, dotadas de personalidade jurídica internacional e a primeira como uma entidade com sede em país estrangeiro, constituída por um Estado ou por uma entidade criada por Estados.

15. A Requerida, por sua vez, defende que as organizações que se encontram abrangidas pelo artigo 37.º do EBF são organizações cujo conceito é diferente do de Estado e que são exemplo paradigmático dessas entidades a ONU, OCDE, NATO ou FMI.

Cumpre, pois, analisar e decidir.

16. De realçar, desde logo e como questão prévia, que o disposto no n.º 1 do referido artigo 37.º do EBF é taxativo: “*Fica isento de IRS, nos termos do direito internacional aplicável, ou desde que haja reciprocidade*”, donde, a isenção pretendida exige estes pressupostos.

17. Ou seja, o pessoal ao serviço das organizações estrangeiras ou internacionais apenas beneficia da isenção pretendida se esta decorrer expressamente de uma norma de direito internacional devidamente ratificada ou aprovada e enquanto vincular internacionalmente o Estado Português.

18. Realça-se o que se depreende da epígrafe do Capítulo V – Benefícios fiscais relativos a relações internacionais, onde se insere o artigo 37.º do EBF, ou seja, de que esta norma só é aplicável nas situações em que mais do que um país intervém para aplicação deste benefício, quer se trate de organizações estrangeiras quer internacionais.

19. Tratando-se de Organizações estrangeiras, importa que, no caso dos autos, Portugal assumira, por qualquer instrumento legal, o reconhecimento do Instituto em causa como uma organização a quem reconhece haver interesse em conceder um benefício fiscal.
20. Ora, não consta dos autos que tenha sido publicado por Portugal qualquer instrumento dessa natureza, tudo se tendo passado na esfera exclusiva do Estado Espanhol que criou o Instituto em causa, com o objetivo de difundir a língua e cultura espanholas.
21. Toda a documentação junta aos autos pela Requerente, refere-se somente ao Regulamento de funcionamento do Instituto em causa, aos seus Órgãos, sua natureza, objetivos e seu funcionamento.
22. É facto que existe um Acordo Cultural celebrado entre Portugal e Espanha, plasmado no Decreto-Lei n.º 654/70, de 29/12 e que, nesse acordo, ambos os Estados – Portugal e Espanha – se comprometem a conceder determinadas facilidades de instalação, de fomento de cursos de verão, de concessão de facilidades aos bolseiros, de facilidades para obtenção de residência e de carteiras profissionais, de proteção dos direitos autorais ou de propriedade intelectual, etc.
23. Mas, em caso algum, se estabelecem compromissos de conceder benefícios fiscais aos professores que lecionam no Instituto, apenas se referindo, neste âmbito, a isenção de direitos de importação de determinados bens.
24. Só, portanto, haverá lugar a benefícios fiscais aplicáveis às remunerações auferidas pelos referidos professores que lecionam no Instituto em causa, se ao abrigo de disposições legais internacionais ou internas expressas, por força das quais Portugal se encontre vinculado, tal seria legalmente possível.
25. Finalmente, a Requerente não integra o quadro do Instituto em causa, apenas se tratando de uma situação de pessoa contratada para ali exercer funções como professora.

26. Assim sendo, não é legalmente possível a aplicação do benefício fiscal que pretende, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 37.º do EBF.

V.3 – Da isenção dos técnicos das missões diplomáticas e consulares, nos termos do artigo 37.º, n.º 2 do EBF.

Veja-se agora e também antes de mais, o que diz a norma invocada:

“Capítulo V – Benefícios fiscais relativos a relações internacionais

Artigo 37.º - Isenção do pessoal das missões diplomáticas e consulares e das organizações estrangeiras ou internacionais

1 – Fica isento de IRS, nos termos do direito internacional aplicável, ou desde que haja reciprocidade:

- a) O pessoal das missões diplomáticas e consulares, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade;*
- b) O pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade.*

2 – As isenções.....

27. Pretende a Requerente ser considerada como técnica da missão diplomática espanhola em Portugal, o que a Requerida contesta, falando “em desespero de causa”.

28. A Requerente remete, em defesa da sua tese para a Declaração emitida pela Embaixada de Espanha em Portugal, juntando como doc. n.º 8, anexo à p.i., que apenas refere que a trabalhadora contratada (a Requerente), exerce funções no Instituto Espanhol “B...” de Lisboa, que esse Centro depende “*de esta Consejería de Educacio da la Embaixada de Espana em Lisboa, percebendo sus salários directamente del Ministerio de Educacion, Cultura Y Deporte de Espana*”.

29. Ora, esta dependência não pode deixar de entender-se como dependência funcional e não como Instituto que integre a Embaixada de Espanha.
30. Relevante seria, pois, que essa declaração afirmasse que o Instituto Espanhol “B...” integra a Embaixada de Espanha em Portugal e que a Requerente integra o corpo da missão diplomática da Embaixada de Espanha – o que não refere.
31. Donde se infere claramente que a Embaixada de Espanha em Portugal e o Instituto Espanhol “B...” são duas entidades diferentes e independentes, embora este possa ser (funcionalmente) dependente da Embaixada.
32. Aliás, a Requerente é professora do referido Instituto Espanhol e encontra-se na direta dependência do Ministério da Educação e Ciência de Espanha, com quem celebrou o contrato e por quem é paga.
33. De referir, aliás, que a norma do n.º 2 do artigo 37.º do EBF refere expressamente que:
- “a) O pessoal das missões diplomáticas e consulares, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade;”*
34. Ora, assim sendo, para que a Requerente pudesse beneficiar da isenção ao abrigo desta última norma invocada – artigo 37.º, n.º 1, a), - teria de fazer prova de que integra ou detém a qualidade de agente diplomático, por ser membro do pessoal de serviço da missão diplomática ou consulares de Espanha em Portugal – o que não comprovou.
35. E quanto ao invocado n.º 2 do artigo 37.º do EBF, a norma refere expressamente que aquela isenção “não abrange, designadamente, os membros do pessoal administrativo, técnico, de serviços e equiparados, das missões diplomáticas e consulares, quando

possuam a cidadania portuguesa ou não tenham residência em Portugal”² e não se verifique a existência de reciprocidade.

36. Relativamente à residência em Portugal é um facto comprovado nos autos e relativamente à reciprocidade nada é invocado pela Requerente que pudesse aproveitar à Requerente, apesar de remeter para o efeito para a Convenção de Viena que foi subscrita por ambos os Estados em questão.

37. Aliás, não integrando a Requerente o corpo de pessoal da Missão Diplomática e Consular e sendo até residente em Portugal, nem sequer releva o aspeto da reciprocidade.

38. Termos em que, também quanto a este aspeto não tem razão a Requerente ao pretender que este benefício do n.º 2 do artigo 37.º do EBF lhe seja aplicável.

V.4 – Da ilegalidade dos juros compensatórios

39. Ao contrário do que afirma a Requerente, não padecendo a liquidação adicional em causa de qualquer ilegalidade e porque o atraso nesta liquidação se deve exclusivamente à Requerente, não podem deixar de ser devidos juros compensatórios.

40. De facto, tal conclusão decorre do aludido artigo 35.º da LGT, que se transcreve:

“São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido, ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”.

² Que é o caso da Requerente, que comprovadamente já era residente em Portugal antes de ter iniciado funções de Professora no Instituto Espanhol “B...”.

41. Os pressupostos da exigência dos respetivos juros compensatórios são, assim, mais do que evidente, porquanto houve um retardamento na liquidação do imposto devido, por a Requerente ter invocado uma isenção a que não tinha direito, por culpa exclusiva sua.

V.5 - Do pagamento de juros indemnizatórios à Requerente

42. A Requerente invoca também o direito ao pagamento de juros indemnizatórios com o fundamento de ter pago o imposto exigível em liquidação adicional e porque esta se encontra ferida de ilegalidade por culpa dos serviços.

43. Ora, tal como decorre do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, só

“ são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido.”

44. E porque comprovadamente, como se demonstrou não foi liquidado imposto superior ao devido, nem houve erro dos serviços, não pode haver obrigação de indemnizar.

VI - DECISÃO

Por todo o exposto, este Tribunal Singular decide negar provimento ao presente Recurso, por, em consequência,

1. Se mostrar corretamente efetuada a liquidação adicional de IRS respeitante ao ano de 2010, n.º 2014..., de 25/07/2014, no valor de € 3.795,48, acrescida dos respetivos juros compensatórios de € 186,33, que incluem juros compensatórios de € 77,36 por recebimento indevido de IRS, no valor total de € 3.981,81;
2. Não ser devido o pagamento de juros indemnizatórios a favor da Requerente, pelos fundamentos expressos, que levam à conclusão da correta liquidação adicional de IRS e dos juros compensatórios legalmente exigidos.

VI – DO VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor da ação em € 3.981,81, conforme resulta dos autos e dos documentos anexos, nos termos do disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável ex-vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

VII – DAS CUSTAS

Nos termos dos artigos 12., n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT e artigo 4.º da Tabela I do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas em € 612,00, a pagar pela Requerente, visto que a Requerida obteve vencimento integral do pedido.

Lisboa, 25 de junho de 2015.

O Árbitro,

(José Rodrigo de Castro)