

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 31/2015 – T

Tema: IRS – Isenção dos rendimentos ao abrigo do art.º 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais

Decisão Arbitral

A..., contribuinte fiscal n.º ... e B..., contribuinte fiscal n.º ..., ambos com domicílio no ..., notificados em 17-11-2014, do ato tributário de liquidação de IRS n.º 2014 ..., no montante global de € 30.848,59, de que resultou um reembolso de € 1.771,43 (Doc. n.º 1),

VÊM, nos termos e para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária) e alínea a) n.º 2 da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e com os fundamentos de facto e de Direito que invoca.

I – DO PEDIDO

I.1. Do histórico e do objeto do pedido

Constitui, segundo os Requerentes, objeto do presente pedido de constituição de tribunal arbitral o ato de liquidação de IRS n.º 2014 ..., respeitante ao exercício de 2013 (cfr. cit. Doc. 1)

I.2 – Da tempestividade

Tendo os Requerentes sido notificados no dia 17/11/2014 e sendo o prazo de apresentação do Recurso Arbitral de 90 dias, este termina em 15/02/2015, pelo que o pedido de apresentado em 19-01-2015, tal como afirmam, é tempestivo.

I.3 – Dos fundamentos de facto

1. O que está em causa, segundo os Requerentes, é a existência e efeitos de um acordo de cooperação cultural assinado em 12/07/1982 entre Portugal e o Luxemburgo, nos domínios da educação, da ciência, da cultura, das artes e dos desportos, bem como noutros domínios de interesse comum (Doc. n.º 2).
2. Os Requerentes realçam o que se dispõe no artigo 9.º do referido acordo de cooperação sobre o compromisso das Partes Contraentes (Portugal e Luxemburgo) de intercâmbio regular de professores (...) e de menção dos contactos e cooperação entre as instituições e organismos de ensino (...).
3. Referem os Requerentes que na sequência desse acordo, o Ministério da Educação Luxemburguês criou no ensino primário (1.º ano ao 5.º ano de escolaridade), cursos em língua portuguesa que fazem parte do horário escolar luxemburguês (Doc. n.ºs 3 e 4).
4. Os Requerentes descrevem ainda vários aspetos do funcionamento dos cursos, designadamente programas, horários e matérias.
5. Defendem os Requerentes que os programas de cooperação celebrados entre os dois países subscritores do acordo prevêm a realização deste tipo de cursos (Doc. n.º 5), tal como se mostra referido no artigo 2.º do programa de cooperação para o período de 2008/2011, que ainda permaneciam em vigor em 2013, por força do disposto no artigo 26.º do mencionado programa (Doc. n.º 6).
6. E foi na sequência do acordo que vem sendo referido, que foi celebrado entre o Ministério da Educação/Gabinete de Assuntos Europeus e Relações Internacionais e os Requerentes um contrato administrativo de serviço docente, para exercerem

- funções docentes na Área Consular do Luxemburgo, durante o ano escolar de 2006/2007 (cfr. doc.s 6 e 7).
7. Mais referem que este contrato, inicialmente fixado para vigorar entre 01/09/2006 e 31/08/2007, foi depois renovado sucessivamente até 31/08/2009 (cfr. doc.s 8, 9, 10 e 11).
 8. Posteriormente, os referidos contratos administrativos de serviço docente “foram convolados automaticamente em comissão de serviço válida por um ano”, sucessivamente renovadas até ao exercício de 2013 (cfr. Doc.s n.º 12 a 18) , por força das disposições legais citadas pelos Requerentes.
 9. Referem os Requerentes que em 15/04/2014, apresentaram a sua declaração periódica de rendimentos para o exercício de 2013, tendo feito constar, com o código 406, no Quadro 4 do Anexo H, os rendimentos auferidos ao abrigo, em seu entender, do referido acordo de cooperação (cfr. doc. n.º 19).
 10. Os Requerentes foram, no entanto, notificados em 24/07/2014 pelos Serviços Locais de Finanças de ..., para efeitos de audição prévia, da intenção de efetuarem correções aos valores inscritos no Quadro 4 do campo 401, da declaração do ano de 2013, relativos a ambos os contribuintes, que apresentavam valores “0” e que seriam corrigidos para € 48.754,50 para cada sujeito passivo – os Requerentes A e B (cfr. doc. 20).
 11. Os fundamentos das correções, conforme Ofício n.º ..., de 2014/07/22, do referido Serviço de Finanças, eram os de que *“as retenções de trabalho dependente são superiores às conhecidas. Comprovação dos rendimentos isentos declarados; As retenções totais declaradas são superiores às conhecidas”* (cfr. doc. 20).
 12. Os Requerentes exerceram em 30/07/2014, (atempadamente, atendendo ao prazo dado para resposta de 15 dias) o direito de audição prévia, juntando diversos

elementos que, em seu entender, atestam que os rendimentos declarados estão isentos de tributação (cfr. doc. 21).

13. Realçam os Requerente que o Chefe de Serviço de Finanças de ... não atendeu às suas justificações, por entender que “*não foram apresentados novos elementos que aferissem da isenção dos rendimentos ao abrigo do art.º 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais*”, notificando-os através do Ofício n.º ..., de 7/10/2014 dessa conclusão e de que...
14. “*Foi também ouvido o Instituto C..., entidade pagadora dos rendimentos, reiterando que as funções que V.ªs Ex.ªs exercem em Comissão de Serviço ao abrigo do regime Jurídico do Ensino de Português no Estrangeiro, **Não tem Correlação com os acordos de cooperação mencionados no art.º 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais***” (Doc. n.º 22).
15. A AT concedeu aos Requerentes a possibilidade de apresentação de uma declaração de substituição no prazo de 15 dias, referente ao exercício de 2013, eliminando os valores inscritos no campo 406 do quadro 4 do Anexo H e inscrevendo-os no campo 401 do quadro 4 do Anexo A.
16. Como os Requerentes entenderam que não deveriam assim proceder, a AT alterou officiosamente a declaração em causa e emitiu o acto de liquidação de IRS n.º 2014 ... e que levou ao presente Recurso.

I.4 – Dos fundamentos de Direito

17. A questão controversa consiste, portanto em saber se os rendimentos auferidos pelos Requerentes em 2013, pelo exercício, em comissão de serviço, de funções de ensino no Luxemburgo, poderão beneficiar das condições para usufruir da isenção prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

18. E citam o artigo 39.º do EBF, cujo n.º 1 se transcreve também, por ser o único que interessa à análise do objeto do pedido:

“Artigo 39.º - Acordos e relações de cooperação

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

2 - ...

...

5 - ...”

19. Foi com base no preceito transcrito que os Requerentes procederam do modo como o fizeram, no preenchimento da sua declaração de rendimentos do ano de 2013, nela invocando a isenção de IRS que entendem ser-lhes devida.

20. E em reforço do seu entendimento, remetem para o entendimento vertido no Ofício-Circulado n.º 20 107, de 30/08/2005, que vai no sentido de que se trata de *“um benefício automático, na medida em que resulta direta e imediatamente da lei, não dependendo de posterior acto de reconhecimento”*.

21. Os Requerentes citam em defesa da sua tese Nuno Sá Gomes, *in* Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal (165), Lisboa 1991, páginas 132 2 133, que tece considerações sobre a natureza dos benefícios fiscais e em particular sobre os que são automáticos, que operam *“ope legis”*, referindo também que este tipo de benefícios *“...não são concedidos pela administração fiscal, mas estabelecidos directamente pela lei, nascendo o seu direito subjectivo ao benefício correspondente, da verificação histórica dos respectivos pressupostos”*.

22. E os Requerentes entendem que o benefício fiscal em causa “*é um benefício automático e que a sua aplicação dependerá apenas da verificação dos requisitos nele contidos*”.
23. Assim, realçam os Requerentes que “*para a aplicação do benefício em análise basta que se encontrem preenchidos os pressupostos elencados no n.º 1 do artigo 39.º do EBF, ou seja, que o contribuinte esteja deslocado no estrangeiro ao abrigo de um acordo de cooperação*”. E mais realçam que “*Estes são os únicos pressupostos de que depende a aplicação do benefício fiscal em causa*”.
24. Ora, os Requerentes entendem que ficou demonstrado que se encontram deslocados no Luxemburgo, exercendo a atividade de professores na respetiva Área Consular, ao abrigo do acordo de cooperação celebrado entre Portugal e o Luxemburgo, que visa promover o intercâmbio a diversos níveis, designadamente ao nível da educação através da lecionação de cursos em regime integrado (cfr. cit. Doc.s 2 a 16).
25. Por isso, entendem os Requerentes que “*é por demais evidente que os rendimentos auferidos pelos Requerentes, na qualidade de professores ao abrigo do referido acordo cooperação estão isentos de tributação, nos termos do n.º 1 do artigo 39.º do EBF*”.

I.4.1. Violação do Princípio da Legalidade

26. Entendem os Requerentes que a AT tributados os rendimentos em causa através do ato de liquidação de IRS controvertido, “*violou não só o disposto no n.º 1 do artigo 39.º do EBF, mas também um dos princípios elementares do Direito Tributário, o Princípio da Legalidade consagrado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)*”.

27. E os Requerentes transcrevem o referido preceito constitucional, bem como citam o que Gomes Canotilho e Vital Moreira referem sobre este mesmo preceito, *in* Constituição da República Portuguesa Anotada – Artigos 1.º a 107.º - Volume I, 4.ª Edição Revista, Coimbra Editora, 2007, páginas 1090 e 1091.

28. Ora, realçam os Requerentes, *“uma vez que, no caso em análise, a lei fiscal não faz depender a isenção de imposto de quaisquer outros requisitos para além dos constantes do artigo 39.º, n.º 1 do EBF e que o princípio da legalidade tributária impede a Autoridade Tributária de fixar requisitos adicionais ao funcionamento de um benefício fiscal, é inegável a ilegalidade do acto de liquidação aqui em crise”*.

29. E que, portanto, deve ser ordenada a anulação do acto de liquidação controvertido.

II – DA RESPOSTA DA REQUERIDA – A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

II. 1 – Defesa por exceção – Questão prévia prejudicial – Exceção dilatória de incompetência

1. Defende a Requerida que face à competência dos tribunais arbitrais plasmada na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e à vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais, nos termos do artigo 4.º do RJAT, não estão abrangidos no âmbito da competência material do Tribunal Arbitral a apreciação de matéria relativa ao reconhecimento de isenções e benefícios fiscais.
2. E isto porque, segundo a Requerida, decorre justamente do pedido e da causa de pedir deduzidos, que a pretensão dos Requerentes consiste no reconhecimento de isenção prevista no artigo 39.º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

3. Donde resulta, no entender da Requerida, face às “disposições legais atrás invocadas, nomeadamente o disposto nos artigos 2.º do RJAT, que o Tribunal arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar e decidir o pedido da Requerente ou conhecer da matéria a ele respeitante.
4. E precisa referindo que, na verdade, *“os actos tributários relativos ao reconhecimento das isenções tributárias constituem actos destacáveis do procedimento tributário, susceptíveis de reacção por parte dos sujeitos passivos através de meio próprio, não podendo a liquidação de imposto dela decorrente ser posta em causa através da impugnação judicial ou, no caso que ora interessa, através de pedido de pronúncia arbitral, conforme, por exemplo é referido na jurisprudência plasmada no acórdão do STA n.º 0188/09, de 09/09/2009”*.
5. E a este propósito, a Requerida invoca o que se decidiu no Processo Arbitral n.º 17/2012-T, de 14 de Maio de 2012:

“Na verdade, a falta de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira ao tribunal arbitral traduz-se na imediata impossibilidade da eficácia subjectiva de um julgado que, se fosse proferido por este tribunal nas matérias excluídas, não produziria quaisquer efeitos sobre a parte que haveria de o executar, consubstanciando, portanto, falta de jurisdição, a qual é delimitada em função da matéria e, portanto, consubstancia a incompetência material deste tribunal”.

6. Assim, entende a Requerida que *“é, pois, inequívoco, que a falta de jurisdição do tribunal para dirimir o litígio configura efectivamente a excepção dilatória de incompetência e não qualquer outra, fazendo-se, atenta a natureza arbitral, uma leitura integrada do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, com o n.º 1 do seu artigo*

4.º e, ainda, com o mencionado artigo 2.º da Portaria de Vinculação acima transcritos”.

7. E em reforço da sua tese, a Requerida remete ainda para a decisão proferida no Processo Arbitral n.º 310/2014-T, de 26 de Novembro de 2014, em que se concluiu pela procedência da exceção da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria:

“Ora, conforme tem sido jurisprudência constante deste Tribunal, a Requerida não se encontra vinculada à Jurisdição do CAAD quanto às matérias peticionadas pela Requerente (...)”

8. Assim sendo, considerando que a AT não se encontra vinculada à jurisdição arbitral relativamente a atos de reconhecimento de isenção de IMT¹ em matéria tributária, será de concluir, refere a Requerida, pela incompetência do presente tribunal arbitral para decidir o presente litígio, o que constitui uma *“exceção dilatória de conhecimento oficioso que determina a absolvição da instância nos termos do artigo 576.º e alínea a) do art.º 577.º do Código de Processo Civil (CPC) aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, o que desde já se requer”*.
9. Pelo que, em consequência, conclui a Requerida, deve o Tribunal abster-se de conhecer ou de pronunciar-se sobre questões relativas ao reconhecimento de benefícios fiscais em causa nos presentes autos.

Sem prescindir, apresenta, no entanto, a sua:

II . 2 – Defesa por impugnação

II. 2.1. Do pedido

¹ Só pode entender-se que quereria referir a isenção de IRS, por ser o ato de liquidação de IRS o ato controvertido.

10. Lembra a Requerida que os Requerentes vêm impugnar o acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2014 ... notificado no dia 17 de Novembro de 2014, respeitante ao exercício de 2013, no valor de € 30.848,59.
11. Realça a Requerida que a questão controvertida nos presentes autos consiste em saber se os rendimentos auferidos no exercício da profissão de professor no Luxemburgo, durante o ano de 2013, reúnem as condições para poderem usufruir da isenção contemplada no n.º 1 do artigo 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) – (Cf. artigo 26.º da PI).
12. E remetem para o referido no art.º 41.º da PI: *“Ora, uma vez que, no caso em análise, a lei fiscal não faz depender a isenção de imposto de quaisquer outros requisitos para além dos constantes do artigo 39.º, n.º 1 do EBF e que o princípio da legalidade tributária impede a Autoridade Tributária de fixar requisitos adicionais ao funcionamento de um benefício fiscal, é inegável a ilegalidade do acto de liquidação aqui em crise”*.
13. E porque os Requerentes pugnam pela anulação do acto de liquidação controvertido, a AT pugna, por sua vez, pela legalidade da liquidação, por considerar que a mesma consubstancia uma correta interpretação e aplicação da lei aos factos.

II. 2.2. Dos factos

14. A Requerida remete, então, quanto à matéria de facto que interessa para a boa decisão da causa, para os articulados das partes e para os documentos juntos e para o PA junto com a presente resposta, para efeitos de probatório, de que destaca o seguinte.

15. Que os Requerentes exerceram no exercício de 2013 funções docentes na área Consular do Luxemburgo, em comissão de serviço de acordo com o DL n.º 234/2012, de 30 de Outubro, ao abrigo do qual tal comissão foi renovada.
16. Mais refere a Requerida que nesse ano de 2013, os Requerentes auferiram rendimentos, na qualidade de professores, no valor de € 97.509,99, pagos pelo C... - I.P..
17. Mais referem que os Requerentes apresentaram a sua declaração periódica de rendimentos em 15/04/2014, na qual inscreveram no quadro 4 anexo H os rendimentos auferidos ao abrigo de Acordo de cooperação.
18. Que posteriormente, em 22/07/2014, foi enviado o ofício n.º ..., para notificar os Requerentes a fim de exercerem o seu direito de audição prévia, sobre o projeto de correções à declaração periódica de rendimentos (2013), direito que exerceram em 30/07/2014, tendo apresentado diversos documentos.
19. Pelo Chefe do Serviço de Finanças de ...s foram notificados os Requerentes através do ofício n.º ..., de 07/02/2014, o qual indeferiu os argumentos dos Requerentes e procedeu à notificação dos mesmos para apresentarem uma declaração de substituição relativa ao referido ano de 2013, de modo a que os valores inscritos no campo 406 do quadro 4, fossem transferidos para o campo 401 do quadro 4 do anexo A (por lapso foi indicado anexo H).
20. O mesmo Serviço de Finanças solicitou ao Instituto C... por ofício de 25/09/2014, informação quanto ao Contrato de Trabalho dos professores do ensino de Português no estrangeiro A... e B... (os Requerentes nos autos), tendo sido respondido que:

“se encontram a exercer funções em comissão de serviço ao abrigo do Regime Jurídico do Ensino de Português no Estrangeiro (Decreto-Lei n.º

165/2006, de 11 de agosto, com a redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 234/2012, de 30 de outubro), não existindo correlação com os acordos de cooperação mencionados no artigo 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais”.

21. Mais refere a Requerida que a Representação da Fazenda Pública da Direção de Finanças de ... havia pedido informação em termos idênticos, no ano de 2013, por estarem a decorrer processos relativos a situações semelhantes com referência a exercícios de anos anteriores, tendo a resposta sido detalhada, mas no mesmo sentido e da agora prestada ao Serviço de Finanças, (cfr. doc. 1 que junta).
22. Refere finalmente a Requerida que os Requerentes foram notificados no dia 17 de novembro de 2014, do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), n.º 2014 ..., respeitante ao exercício de 2013, no valor de € 30.848,59.

II.2.3. Do direito

23. A Requerida realça que, em suma, sustentam a aplicação do artigo 39.º do EBF à situação factual dos autos, por considerarem que reúnem os pressupostos para tal, dado que se encontram deslocados no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação.
24. E que os Requerentes consideram que os seus rendimentos se encontram isentos de tributação, e que a AT faz depender de outros pressupostos, para além dos constantes naquele artigo, em violação do artigo 39.º do EBF, assim como o princípio da legalidade, nomeadamente o n.º 2 do artigo 103.º da CRP – mas a Requerida entende que não têm razão, por se mostrar correta a aplicação das normas legais em causa.

25. Mais alegam os Requerentes, em sustentação da sua tese, que se encontram deslocados no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação celebrados em 1982 entre o Estado do Luxemburgo e o Estado Português.
26. A Requerida refere, porém, que a alegação dos Requerentes não é suficiente para cumprir os pressupostos de atribuição do benefício fiscal constante do artigo 39.º do EBF, porquanto, desde logo, o Acordo referido era simplesmente um Acordo Cultural que não se enquadra no conceito de Acordo cooperação, cujo conceito se encontra consagrado na Lei.
27. E a Requerida precisa que, contrariamente ao sustentado pelos Requerentes, nem todos os acordos de cooperação são suscetíveis de serem enquadrados no conceito de acordo de cooperação consagrado na Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril.
28. E que estes Benefícios Fiscais, tal como estabelece o artigo 2.º, n.º 1 do EBF, são *“medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem, quando se refere às pessoas deslocadas no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação”*.
29. Mais precisa a Requerida que os Benefícios em causa *“têm em vista as pessoas que, de modo direto ou indireto, servem o Estado Português no cumprimento das obrigações de direito internacional que para este decorrem da celebração de tratados, bilaterais ou multilaterais, que assumam a forma de acordos de cooperação internacional”*.
30. E que é o referido diploma legal estabelece o enquadramento jurídico do “agente da cooperação” portuguesa e define os princípios e as normas integrantes do seu estatuto, conforme dispõe o artigo 2.º, nos seguintes termos:

“1. Para efeitos da presente lei, considera-se agente da cooperação portuguesa o cidadão que, ao abrigo de um contrato, participe na execução de uma ação de cooperação financiada pelo Estado Português, promovida ou executada por uma entidade portuguesa de direito público ou por uma entidade de direito privado de fins não lucrativos em países”.

31. E que, por sua vez, no artigo 3.º do mesmo diploma legal se encontram as definições do que são, nomeadamente, “Acção de cooperação” e “Ajuda humanitária”, cujas alíneas c), d) e e) transcrevem:

“ (...)

c) “*Ação de cooperação*” a ação ou projecto em prol do desenvolvimento de países receptores de ajuda pública ao desenvolvimento ou beneficiários de ajuda humanitária;

d) “*Ajuda humanitária*” a acção com carácter de curto prazo, destinada a intervir em situações de excepção resultantes, nomeadamente, de catástrofes, quer naturais quer provocadas pelo homem;

e) “*Voluntário*” o cidadão abrangido pelo regime previsto na [Lei n.º 71/98, de 3 de Novembro](#), que exerça a actividade no âmbito de acções de cooperação”.

32. A Requerida remete ainda para a “*génese subjacente à criação deste benefício fiscal, imperioso é concluir que o preenchimento do conceito de acordo de cooperação, terá de ser feito nos termos definidos por Lei, onde não cabe todo e qualquer acordo, incluindo os culturais, celebrado entre Estados*”.

33. E remete também para o Ofício Circulado n.º 20107/2005, de 30 de agosto, sob o título de “Acordos e relações de cooperação”, ao qual a AT se encontra vinculado a aplicar, e que divulga o entendimento sancionado por despacho de 12 de maio de 2005, proferido pelo substituto legal do Diretor-Geral dos Impostos, que transcreve.

34. Face ao conteúdo da referida doutrina da AT, entende a Requerida que *“perante este conjunto de normas e dispositivos legais, aplicáveis à situação dos autos, podemos concluir que é necessário, assim, que os rendimentos auferidos no estrangeiro, o sejam no exercício de uma atividade que concretize o cumprimento de obrigações de direito internacional, assumidas pelo Estado Português emergentes de acordos de cooperação tal como identificados na Lei n.º 13/2004”*.
35. Mais referindo que *“tais medidas têm em vista incentivar a participação dos seus cidadãos nas ações de cooperação que, directa ou indirectamente, o Estado Português desenvolve, medidas essas que consagram um benefício fiscal através do qual se procura atingir essa finalidade no pressuposto da relevância de tais acções no quadro da defesa dos interesses estratégicos de Portugal”*.
36. Donde conclui ter ficado demonstrado que o conceito de acordo de cooperação não é um mero conceito discricionário, mas que se encontra estabelecido na Lei, ao qual a AT se encontra vinculada, por força do princípio da Legalidade, (artigos 8.º e 55.º da LGT e 103.º da CRP), e que outra não poderia ser a interpretação nem a aplicação da legislação em causa à situação factual dos autos.
37. Mais refere a Requerida que, *“em suma, analisados os contornos factuais da situação em causa nos presentes autos, os acordos culturais ao abrigo dos quais inicialmente os requerentes começaram por lecionar Português no Luxemburgo, e mesmo agora, exercendo funções em comissão de serviço, nunca os seus rendimentos poderiam ser considerados isentos de tributação nos termos do artigo 39.º, n.º 1 do EBF”*.
38. Mais referindo que *“este entendimento foi já sustentado em jurisprudência recente, para citar dois Acórdãos do TCA Norte, no Proc. 01732/06.5BEBRG*

da 2.^a Secção – Contenciosos tributário, proferido em 28-02-2013: e no Proc. 01104/07.4BEBRG da 2.^a Secção – Contencioso Tributário, proferido em 14-06-2012”.

39. E para melhor ilustração e bondade da tese que a Requerida sustenta, transcreve o seguinte extrato do Acórdão do TCA Norte, no Proc. 01732/06.5BEBRG, de 28-02-2013:

“I – A norma do artigo 37.º, n.º 1 do EBF aplicável (actualmente, correspondente ao artigo 39.º, n.º 1 do mesmo diploma legal) quando se refere às ‘pessoas deslocadas no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação’, tem em vista as pessoas que, de modo directo ou indirecto, servem o Estado Português no cumprimento das obrigações de direito internacional que para este decorrem da celebração de tratados, bilaterais ou multilaterais, que assumam a forma de acordos de cooperação internacional.

II – A Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, no seu artigo 3.º, alínea c), estabelece que para efeitos da sua aplicação a expressão ‘acção de cooperação’, a cujo artigo artigo 2.º, n.º 1, se refere, é a ‘acção ou projecto em prol do desenvolvimento de países receptores de ajuda pública ao desenvolvimento ou beneficiários de ajuda humanitária’ (aliás, na senda do que já se previa nos art.ºs 2.º, n.º 1, e 3.º do Decreto-Lei n.º 363/85, de 10 de Setembro), pelo que a actividade do ensino desenvolvida por professora de português em França em regime de destacamento, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 13/98, de 24 de Janeiro, não se insere no âmbito da cooperação para o desenvolvimento ou ajuda humanitária”.

40. Donde conclui a Requerida que os rendimentos auferidos pelos Requerentes no exercício de 2013 não podem ser considerados como abrangidos pelo benefício fiscal constante do artigo 39.º do EBF, por não preencherem os pressupostos legais, designadamente por não terem sido auferidos no âmbito de um acordo

de cooperação, estabelecido nos termos da Lei n.º 13/2014, isso mesmo tendo sido confirmado pela entidade que contratou esses docentes.

41. E que, portanto, diz a Requerida, não se verifica qualquer ilegalidade do acto de liquidação nem fundamentação legal que sustente a pretensão dos Requerentes, pelo que a sua pretensão improcede, bem como o pedido de reembolso das quantias pagas pelos Requerentes e o pedido de juros indemnizatórios.

III – ALEGAÇÕES

III.1 – Dos Requerentes

III.1.1 – Das alegações

1. Os Requerentes mantêm os argumentos de facto e de direito aduzidos na sua petição inicial.
2. De seguida descrevem todos os factos decorridos, desde o acordo celebrado, passando pela apresentação da sua declaração de rendimentos de 2013, da sua correção pela AT e do ato de liquidação de IRS em causa, já integralmente descritos na petição inicial.
3. Realçam que, em seu entender, lograram, através de prova documental, provar todos os factos alegados na sua PI, bem demonstrar a tese de direito que sustentam, no sentido de demonstrar a ilegalidade da liquidação.

III.1.2 – Da exceção de incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar o pedido de pronúncia arbitral

4. Sobre esta matéria, realçam os Requerentes, em primeiro lugar, que o Tribunal, quando da Reunião do artigo 18.º do RJAT, decidiu, em conformidade com a imposição da referida norma, ouvir as partes, em alegações sucessivas, para assegurar o contraditório, para decidir posteriormente esta questão da exceção da incompetência, antes da apreciação do objeto do pedido.
5. E isto porque a Requerida invocou na sua Resposta à PI uma exceção dilatória de incompetência do Tribunal, fundada no disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.
6. Mais realçando os autores que a Requerida invocou também, no âmbito da competência material do Tribunal Arbitral não está abrangida a apreciação de matérias relativas ao reconhecimento de isenções e benefícios fiscais (cfr. art.º 3 da Resposta da AT).
7. Mais referem os Requerentes que a AT, em defesa da sua tese, invocou a Jurisprudência de 3 Acórdãos, sendo 1 do STA e dois do Tribunal Arbitral (cfr. doc.s 1, 2 e 3).
8. Realçam, no entanto, os Requerentes que quer no respeitante ao Acórdão do STA, quer às Decisões arbitrais, todos se referem a atos de liquidação resultantes da aplicação de métodos indiretos, pelo que o entendimento destes não poderá ter qualquer aplicação no presente processo.
9. E precisam que no caso do Acórdão do STA, Proc. 0188/08, de 09/09/2009, está em causa a aplicação de métodos indiretos atinente a manifestações de fortuna (cfr. doc. 1) e que as Decisões Arbitrais versam sobre a competência do Tribunal na apreciação da legalidade de atos de liquidação adicional de IVA, emitidos com base na aplicação de métodos indiretos (cfr. doc.s 2 e 3).

10. Alegam os Requerentes que no caso em apreço, não resultando o ato de liquidação controvertido da aplicação de métodos indiretos, nem existindo qualquer ato destacável suscetível de impugnação autónoma, dado tratar-se da aplicação de um benefício fiscal de reconhecimento automático, ao abrigo do artigo 39.º, n.º 1 do EBF, conforme a própria AT admite no seu Ofício Circulado n.º 20107/2005, de 30 de agosto, não faz sentido a invocação desta Jurisprudência.

11. Mais alegam os Requerentes que, para além disso, nem do RJAT nem da Portaria n.º 112.º-A/2011, de 22 de março, resulta que estejam excluídas da competência do Tribunal as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação com fundamento na aplicação de benefícios fiscais.

12. E os Requerentes citam quer o artigo 2.º do RJAT, quer o n.º 1 do seu artigo 4.º, quer ainda a Portaria antes referida, como prova do que alegam.

13. E realçam que no presente processo, os Requerentes questionam a legalidade do ato de liquidação de IRS, respeitante ao exercício de 2013, por entenderem ser-lhes aplicável a isenção prevista no n.º 1 do artigo 39.º do EBF.

14. E porque não está em causa, ao contrário do referido pela AT, “*o reconhecimento do pedido de isenção de IMT² que deu origem ao ato de liquidação impugnado e que constitui a causa de pedir nos presentes autos*”, não resulta que estão excluídas da apreciação do Tribunal Arbitral as pretensões relativas à legalidade de atos de liquidação, com fundamento na aplicabilidade de benefícios fiscais.

² Tal como então foi realçado pelo Tribunal, a referência a IMT só pode ser um lapso, visto que é o ato controvertido respeita à liquidação de IRS.

15. E tanto assim é, que existem diversas decisões proferidas pelo Tribunal Arbitral, em que se apreciou a legalidade de atos de liquidação, com fundamento na aplicação de benefícios fiscais.
16. E os Requerentes citam, como prova, as Decisões Arbitrais proferidas nos Proc.s 197/2012 (cf. doc. 4), 197/2013-T e 74/2014-T (cf. doc.s 5 e 6), em que se questionava, em todos os casos, a legalidade da liquidação, com fundamento na aplicabilidade, respetivamente, do benefício fiscal do IMI previsto no art.º 49.º do EBF e, nos dois últimos processos, do benefício fiscal de IRC à criação de emprego, previsto no artigo 19.º do EBF.
17. Assim sendo, alegam os Requerentes ser por demais evidente que este Tribunal Arbitral tem competência para apreciar a legalidade de um ato de liquidação de IRS, com fundamento na aplicação do benefício fiscal previsto no n.º 1 do artigo 39.º do EBF.
18. Pelo que o Tribunal Arbitral deve ser considerado competente para apreciação do objeto dos autos e, conseqüentemente, julgar improcedente a exceção dilatória de incompetência deduzida pela Autoridade Tributária.

III.1.3 – Da verificação dos pressupostos previstos no artigo 39.º do EBF

19. Os Requerentes oferecem a prova documental que atesta a veracidade de todos os factos alegados na sua PI, cuja veracidade não foi contestada pela AT, pelo que se consideram como provados.
20. Donde, o que os Requerentes pretendem é ver provada e decidida a questão de saber se os rendimentos auferidos, na qualidade de professores, no exercício de 2013, reúnem os pressupostos para beneficiarem da isenção prevista no artigo 39.º, n.º 1 do EBF.

21. Realçam o que a AT refere na notificação relativa às correções efetuadas na declaração de rendimentos de IRS de 2013, quando referem que: *“Foi também ouvido o Instituto C..., entidade pagadora dos rendimentos, reiterando que as funções que V.ªs Ex.ªs exercem em comissão de serviço ao abrigo do regime Jurídico do Ensino Português no Estrangeiro, não tem correlação com os acordos de cooperação mencionados no art.º 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (...)”*.
22. Os Requerentes entendem, porém, o contrário, por os rendimentos auferidos em 2013 se incluírem no âmbito do acordo cultural de cooperação celebrado entre Portugal e o Luxemburgo.
23. Para tanto, remetem para o doc. n.º 2 anexo à PI, pelo qual se constata que *“em 12/07/1982 foi celebrado entre Portugal e o Luxemburgo um **acordo cultural de cooperação** nos domínios da educação, da ciência, da cultura, das artes e dos desportos, bem como noutros domínios de interesse comum, o qual teve como objectivo promover o intercâmbio a diversos níveis entre Portugal e Luxemburgo, designadamente no domínio da educação”*.
24. Mais alegam que foi na sequência desse acordo que o Ministério da Educação Luxemburguês criou o ensino primário, criou cursos integrados em língua portuguesa, definiu programas escolares definidos no Plano de Estudos do Ensino Primário Luxemburguês, coordenou os cursos integrados atribuída ao *“groupe de pilotage”* constituído por representantes do Ministério da Educação do Luxemburgo e por responsáveis dos serviços de ensino das embaixadas e por professores (cfr. doc. 4 anexo à PI).
25. Donde, entendem os Requerentes que os princípios base dos referidos cursos integrados constam do acordo cultural de cooperação entre Portugal e o Luxemburgo, como aliás, prova o doc. n.º 5 Anexo à PI.

26. E remetem, em defesa da sua tese, para o artigo 2.º do programa de cooperação para o período de 2008/2011, que se mantinha em vigor para 2013 por força do disposto no artigo 26.º, no qual é referido que:

“1. As partes acordam na necessidade de explorar novas vias para cursos integrados, por um lado, e para a aprendizagem do Português Língua Estrangeira, por outro, criando, para o efeito, um Grupo de Trabalho que apresenta propostas sobre a oferta do ensino em Língua Portuguesa no ensino básico, e em Língua Portuguesa no ensino secundário luxemburguês(...), (cfr. doc. n.º 5 anexo à PI).

27. Realçam os Requerentes que foi na sequência do mencionado acordo cultural de cooperação, bem como da criação dos cursos integrados em língua portuguesa, que foi celebrado entre o Ministério da Educação/Gabinete de Assuntos Europeus e Relações Internacionais e os Requerentes, um contrato administrativo de serviço docente, para exercer funções docentes na Área Consular do Luxemburgo durante o ano escolar de 2006/2007, renovados sucessivamente até 31/08/2009 (Docs. n.ºs 6 a 11 da PI).

28. Posteriormente foram convolados em comissão de serviço, a qual também foi sendo renovada sucessivamente, mantendo-se em vigor no exercício de 2013 (Doc.s n.ºs 12 a 14 da PI).

29. E que foi ao abrigo das funções docentes exercidas no âmbito do acordo de cooperação que no ano de 2013 auferiram, na qualidade de professores, o valor global de € 97.509,00 (cfr. doc.s 17 e 18 da PI).

30. Fixada a questão factual, alegam os Requerentes, em matéria de direito, que é, aliás, a questão *decidenda* nos autos, que no ano de 2013 reúnem as condições para poder usufruir da isenção contemplada no n.º 1 do artigo 39.º do EBF, ao

contrário do que defende a AT, alegando que o benefício em causa, embora de concessão automática, depende do preenchimento dos pressupostos constantes do Ofício Circulado n.º 20107/2005, de 30 de agosto e da Lei n.º 13/2004, de 14 de abril, em concreto dos seus artigos 2.º e 3.º.

31. Realçam os Requerentes que a AT juntou ao PA a informação elaborada pelo C... – Instituto ..., IP (doravante Instituto C...) e enviada para a Chefe do serviço de Finanças de ..., sobre os contratos dos Requerentes, mas não anexou a AT o Ofício que foi remetido ao Instituto, para se conhecer, em concreto, o que foi perguntado.
32. E que a AT junta também o parecer do Instituto C... sobre o enquadramento do contrato do Requerente, elaborado por A..., que vai no sentido de que o Requerentes não podem beneficiar da isenção prevista no artigo 39.º, n.º 1 do EBF, pelo facto de não se verificarem as condições definidas nos artigos 8.º e 9.º da Lei n.º 13/2004, de 14 de abril, designadamente pelo facto de o Luxemburgo não constar na lista dos países receptores de ajuda pública ao desenvolvimento, (cfr. anexo 2 ao referido parecer).
33. Alegam os Requerentes que o referido parecer foi solicitado apenas para o Requerente A... e com referência aos anos de 2007, 2008 e 2009, que não estão aqui em causa nos presentes autos.
34. Os Requerentes reafirmam que não assiste razão nem à AT nem ao Instituto C..., por o artigo 39.º, n.º 1 do EBF não fazer depender a aplicação da isenção nele prevista do preenchimento dos requisitos previstos na Lei n.º 13/2004, de 14 de abril, para a qual remete o parecer do Instituto C....
35. E os Requerentes voltam a citar a norma do n.º 1 do artigo 39.º do EBF, donde, em seu entender resulta que os rendimentos auferidos pelos contribuintes

deslocados no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação, no desempenho das suas funções, estão isentos de IRS.

36. E reforçam a sua tese pelo facto de se tratar de um benefício co carácter automático, tal como a própria AT reconheceu no seu Ofício-Circulado n.º 20 107, de 30/08/2005, ***“na medida em que resulta direta e imediatamente da lei, opera pela verificação dos seus pressupostos e não depende de qualquer ato de reconhecimento”***.
37. E os Requerentes voltam a remeter para o entendimento de Nuno Sá Gomes, tal como o fizeram na sua PI, realçando que os únicos pressupostos exigíveis se encontram elencados no citado artigo 1.º do artigo 39.º do EBF e não noutras normas, nomeadamente as da Lei n.º 13/2004, de 14 de abril, que aprovou o Regime do Agente de Cooperação – o que em seu entender não faz qualquer sentido.
38. Mais alegam que *“tendo em conta que este benefício fiscal foi criado pelo Decreto-Lei n.º 216/89, de 01 de julho e que a actual redação resulta do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, em que apenas se alteraram vírgulas, é evidente que o legislador quando consagrou este benefício fiscal não pretendia fazer depender a sua atribuição do preenchimento de pressupostos que apenas foram aprovados, anos mais tarde, pela Lei n.º 13/2004, de 14 de abril”*.
39. E ainda que, ao contrário do que a AT pretende fazer crer, a referida Lei n.º 13/2004, de 14 de abril não densifica e concretiza os conceitos de agente da cooperação e de acordos de cooperação previstos no artigo 39.º, n.º 1 do EBF.
40. Mais alegam que *“convém ter ainda presente que o artigo 39.º, n.º 1 do EBF e a Lei n.º 13/2004, de 14 de abril têm âmbitos de aplicação diferente”*.

41. E realçam os Requerentes que, *“com efeito, enquanto o artigo 39.º, n.º do EBF consagra um benefício fiscal para todas as pessoas que se encontrem deslocadas ao abrigo de acordos de cooperação, independentemente do país em que essa ação se desenvolva, a Lei n.º 13/2004, de 14 de abril, apenas se aplica aos agentes de cooperação, sendo considerados como tais as pessoas que desenvolvam a sua atividade nos países elencados na lista do CAD (?) (cfr. anexo 2 do parecer do Instituto C...)”*.
42. Donde concluem que *“se o legislador pretendesse que o benefício fiscal em apreço se aplicasse somente aos agentes de cooperação, tê-lo referido expressamente”*.
43. E que *“o legislador, no artigo 39.º do EBF, ao contrário do que sucede noutros preceitos legais do EBF, por exemplo nos artigos 23.º, 24.º, 27.º, 44.º e 52.º, não remete para qualquer legislação avulsa para efeitos de aplicação/delimitação do benefício fiscal em causa...e estas são diferenças que não podemos nem devemos, segundo as regras de boa exegese, ignorar”*.
44. E reforçam que *“o elemento gramatical não pode simplesmente ser ignorado, já que na determinação do sentido e alcance da norma, a que se refere o artigo 11.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, deve o intérprete observar as regras e princípios gerais estabelecidos no Código Civil, que precisamente mandam presumir ‘que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados’ (cfr. artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil).*
45. E porque assim é, alegam os Requerentes que *“onde o legislador usou diferente terminologia (usando num caso a expressão pessoas deslocadas ao abrigo de acordos de cooperação e no outro agente de cooperação) e usou diferente técnica legislativa (usando, num caso, remissões para a legislação avulsa e, no outro, não – como sucede com o artigo 39.º, n.º 1 do EBF) é de presumir que o*

legislador quis fazer essa distinção e, por isso, onde o legislador disse diferente quis dar significados e consequências diferentes”.

46. Concluindo os Requerentes que *“se o legislador, no artigo 39.º, n.º 1 do EBF, não previu qualquer requisito ou pressuposto, de prévia ou posterior verificação, para possibilitar que tal benefício venha a ser concedido, qualquer tentativa de fazer aplicar, ao caso vertente, as normas constantes do Regime de Agente de Cooperação, tal como pretende a Autoridade Tributária, não pode proceder”.*
47. E voltam a realçar que *“a norma de isenção em causa, em momento algum, determina que, para efeitos da concessão do benefício da isenção de tributação em sede de IRS, o interessado tenha que estar abrangidos pelo regime jurídico da cooperação, previsto, nomeadamente, na Lei n.º 13/2004, de 14/04”.*
48. E os Requerentes também não concordam com o parecer do Instituto C..., quando refere que no âmbito de atuação do Requerente A... como docente do ensino de português no Luxemburgo, ao abrigo de contrato de comissão de serviço em 2013, *“não se enquadra no âmbito de um acordo de cooperação estabelecido com Portugal, porquanto o Luxemburgo não estabeleceu relações de cooperação para o desenvolvimento com Portugal, (...) em virtude dos elevados níveis de desenvolvimento que o mesmo vem demonstrando”.*
49. Alega os Requerente que, *“se assim é, como é que se justifica que Portugal mantenha um acordo de cooperação para o desenvolvimento com a Suécia? (Doc. n.º 7, que se junta).*
50. Por todo o referido, alegam os Requerentes que *“torna-se forçoso concluir que a aplicação do benefício fiscal em análise depende apenas do preenchimento dos pressupostos elencados no citado n.º 1 do artigo 39.º do EBF, i.e., que o contribuinte esteja deslocado no estrangeiro ao abrigo de um acordo de*

cooperação – o que, no caso vertente, ficou inequivocamente demonstrado nos autos”.

51. E que ficou também provado nos autos que os Requerentes se encontravam no ano de 2013 deslocados no Luxemburgo a exercer a atividade de professores na Área Consular, ao abrigo de um contrato celebrado entre os Requerentes e o Ministério da Educação, na sequência do acordo de cooperação celebrado entre Portugal e o Luxemburgo, que visa promover o intercâmbio a vários níveis, designadamente da educação.
52. Pelo que se encontravam abrangidos pelas exigências do art.º 39.º do EBF, cumprindo os pressupostos legais exigíveis.
53. Donde concluem que o ato de liquidação ora controvertido, que retira a isenção aos Requerentes, viola o n.º 1 do artigo 39.º do EBF, mas também o princípio da legalidade consagrado no artigo 103.º da CRP, cuja doutrina administrativa constante do Ofício-Circulado n.º 20107, de 30/08/2005, da Direção de Serviços de IRS não pode sobrepor-se ao legislador, sob pena de violação do princípio constitucional de separação de poderes constante do artigo 111.º da CRP, bem o princípio da legalidade fiscal.
54. Termos em que entendem que o acto impugnado deverá ser anulado e que a exceção invocada pela AT deverá ser julgada improcedente, com todas as legais consequências.

III.2. – Alegações da Requerida – A Autoridade Tributária e Aduaneira

A Requerida embora dando integralmente por reproduzidos os fundamentos de facto e de direito constantes da sua Resposta, acresce o seguinte, em abono da posição defendida:

III.2.1 - Objeto do pedido de pronúncia arbitral

1. Lembra que está em causa nos presentes autos a questão de saber se *“os rendimentos auferidos pelos Requerentes, no exercício da profissão de professor no Luxemburgo, durante o ano de 2013, reúnem as condições para poderem usufruir da isenção contemplada no n.º 1 do artigo 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)”*.

III.2.2 – Da incompetência material absoluta do tribunal arbitral

2. Alega a Requerida que *“a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT determina que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”*
3. Mais alega que nos termos do artigo 4.º do RJAT *“A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”*.
4. E constata a Requerida que não se encontram abrangidos no âmbito da competência material do Tribunal Arbitral a apreciação de matéria relativa ao reconhecimento de isenções e benefícios fiscais.

5. Donde, alega a Requerida, face à matéria em causa nos presentes autos *“importa deduzir a excepção da incompetência material absoluta do Tribunal para conhecer do pedido que vem deduzido”*.
6. E que assim resulta, segundo a Requerida, *“das disposições legais antes invocadas, nomeadamente o artigo 2.º do RJAT, o tribunal arbitral é incompetente em razão da matéria para proferir decisão relativa ao reconhecimento das isenções referidas no n.º 1 do artigo 39.º do EBF”*.
7. E que para o efeito do reconhecimento da isenção em causa, *“os Requerentes poderiam lançar mão de uma ação administrativa especial”*, dado que *“a competência dos Tribunais Arbitrais é a que consta da Lei não sendo admissível a interpretação extensiva de forma a abranger matérias para as quais a Autoridade Tributária não se auto vinculou”*.

III.2.3 - A Requerida, porém, sem prescindir, mais alega que:

8. Conforme documentos juntos aos autos, os Requerentes estiveram deslocados no estrangeiro ao abrigo de um Acordo Cultural celebrado entre o Estado do Luxemburgo e o Estado Português, celebrado em 1982.
9. E continua a Requerida a explicitar que esse Acordo consistia simplesmente um Acordo Cultural, que não se enquadra no conceito de Acordo de cooperação, cujo conceito se encontra consagrado na Lei.
10. Mais alega a Requerida que, contrariamente ao sustentado pelos Requerentes, *“nem todos os acordos de cooperação são susceptíveis de serem enquadrados no conceito de acordo de cooperação consagrado na Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril”*.
11. E que é este diploma que estabelece o enquadramento jurídico do “agente da cooperação” portuguesa e define os princípios e as normas integrantes do seu

estatuto que caracteriza no seu artigo 2.º o agente de cooperação nos seguintes termos:

“1 – Para efeitos da presente lei, considera-se agente de cooperação portuguesa o cidadão que, ao abrigo de um contrato, participe na execução de uma acção de cooperação financiada pelo Estado Português, promovida ou executada por uma entidade portuguesa de direito público ou por uma entidade de direito privada de fins não lucrativos em países beneficiários”.

12. A Requerida remete também para o Ofício-Circulado n.º 20107/2005, de 30 de agosto, sob o título “Acordos e relações de cooperação” ao qual a AT se encontra vinculado a aplicar, e que divulga o entendimento sancionado por despacho de 12 de maio de 2005, proferido pelo substituto legal do Diretor-Geral dos Impostos, refere o seguinte sobre os conceitos previstos no artigo 37.º do EBF, que transcreve e que aqui se expressa, quanto ao n.º 1 (que interessa aos autos) do então artigo 37.º do EBF:

“1. Artigo 37.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais

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

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

- Seja financiada por um Estado da União Europeia, por uma organização internacional ou por uma agência especializada ou ainda por outra entidade promotora ou executora que suporte a ação com fundos próprios, desde que haja um reconhecimento expresso do estatuto de agente de cooperação por despacho do

Ministro dos Negócios Estrangeiros, precedido de parecer do Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento (IPAD);

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

2. ...

....

3. ...”

13. A Requerida alega que os Requerentes celebraram um contrato administrativo de docência, não tendo ficado provado que a celebração desses contratos tenha ficado prevista a sua integração num Acordo cultural celebrado entre Portugal e o Luxemburgo.

14. A Requerida remete também para o Acórdão do TCA Norte 01732/06.5BEBRG, de que transcreve o seguinte extrato:

*“Ora sobre essas concretas questões já foi este TCAN chamado a pronunciar-se, em recursos em que é a mesma **Recorrente** apenas divergindo o ano de referência, pelo que, nos termos permitidos pela lei processual civil, adere-se sem reserva ao discurso fundamentador do Acórdão de 24.05.2012, processo n.º 528/06.9BEBRG, e do Acórdão de 14.06.2012, processo n.º 1104/07.4 BEBRG (impugnação das liquidações de IRS dos anos de 2003 3 de 2002, respectivamente, sendo que aqui a liquidação contestada respeita ao IRS do ano de 2004).*

Assim, a propósito da pretendida aplicabilidade ao caso do disposto no artigo 37.º do EBF, escreveu-se no Acórdão de 24.05.2012, processo n.º 528/05.9BERBRG, o seguinte:

“De acordo com o preceituado na norma do artigo 37.º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redação em vigor em 2003 (correspondente à actual redacção do n.º 1 do artigo 39.º do EBF) ficavam isentos de IRS “as pessoas deslocadas no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo”.

Deste modo, tudo estará em saber se os rendimentos auferidos pela Recorrente durante o ano de 2003 a título de “subsídio de residência” se enquadram naquele normativo de isenção tributária.

A nosso ver, digamo-lo desde já, a resposta a essa questão não pode deixar de ser negativa.

A norma do artigo 37.º, n.º 1 do EBF (actualmente correspondente ao artigo 39.º, n.º 1 do mesmo diploma legal) quando se refere às “pessoas deslocadas no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação“, tem em vista as pessoas que, de modo directo ou indirecto, servem o Estado português emergentes de acordos de cooperação. O que se compreende. Com vista a incentivar a participação dos seus cidadãos nas acções de cooperação que, directa ou indirectamente, desenvolve, o Estado Português consagra um benefício fiscal através do qual procura atingir essa finalidade no pressuposto da relevância de tais acções no quadro da defesa dos interesses estratégicos de Portugal (como é sabido, de acordo com o que se estabelece no artigo 2.º, n.º 1 do EBF, consideram-se “benefícios fiscais as mediadas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”).

Ora, no caso em apreço, ao contrário do que é sustentado pela Recorrente, a actividade docente que esta exerceu em França não corresponde nem concretiza qualquer obrigação de direito internacional assumida pelo

Estado Português perante o Estado Francês através de um acordo internacional de cooperação.

É certo que, tal como refere a Recorrente, em 12 de Junho de 1970, foi assinado um Acordo de Cooperação Cultural, Científica e Técnica entre o Governo da República Portuguesa e o Governo da República Francesa, aprovado para ratificação pelo Decreto-Lei n.º 28/71, de 6 de Fevereiro, publicado no Diário do Governo, I Série, n.º 31, de 6 de Fevereiro de 1971. No entanto, através desse acordo, o Estado Português, em matéria de ensino, apenas se obrigou a favorecer o ensino da língua francesa em território português (artigo I do Acordo) e obrigou-se a desenvolver esforços no sentido de organizar o ensino da língua francesa em território português (artigo II do Acordo)”.

Artigo I: “As Partes Contratantes, reconhecendo a importância que reveste para cada um dos dois países o conhecimento da língua e da cultura da outra, favorecerão o seu ensino e difusão nos seus respectivos territórios. (...)”

Artigo II: *“Cada uma das Partes Contratantes esforçar-se-á por organizar o ensino da língua do outro país nos seus respectivos estabelecimentos escolares, de todos os graus de ensino .(...)”*

Manifestamente, portanto, não assumiu o Estado Português perante o Estado Francês qualquer obrigação de colocar ou de financiar a colocação de professores de língua portuguesa nas suas (do Estado Francês) escolas.

Por outro lado, o Acordo entre o Governo Português e o Governo da República Francesa relativo à emigração, à Situação e à Promoção Social dos Trabalhadores e das suas Famílias em França, assinada em Lisboa em 11 de janeiro de 1977, também invocado pela Recorrente, visou apenas, nos

termos que dele resultam, facilitar a promoção profissional e social e melhorar as condições de vida e do trabalho dos trabalhadores portugueses em França e garantir a esses trabalhadores e às suas famílias ali residentes a preservação e o desenvolvimento da respectiva identidade cultural e, portanto, dele não resultam obrigações internacionais de cooperação do Estado Português para com o Estado Francês cujo cumprimento implique para o Estado Português a obrigação de colocar professores de língua portuguesa em escolas francesas.

Aliás, parece evidente que em ambos os acordos internacionais que referimos, relativamente ao ensino do português em França as obrigações de cooperação são do Estado Francês para com o Estado Português e não inverso. Deste modo, não se vislumbra fundamento legal que permita sustentar a tese da Recorrente de que terá exercido a actividade que justificou a percepção dos rendimentos sobre os quais incidiu a liquidação de imposto impugnada no âmbito e ao abrigo de um acordo de cooperação”.

*Neste Recurso, e em reforço da sua argumentação quanto ao exercício das suas funções ao abrigo de acordo de cooperação entre Portugal e a França, a **Recorrente** invoca, ainda, a Lei n.º 13/2004, 14 de Abril, que estabeleceu o enquadramento jurídico do “agente da cooperação portuguesa”, concretamente o disposto no art.º 2.º, n.º 1, que define o “agente de cooperação portuguesa” como sendo “o cidadão que, ao abrigo de um contrato, participe na execução de uma acção de cooperação financiada pelo Estado Português, promovida ou executada por uma entidade portuguesa de direito público ou por uma entidade de direito privado de fins não lucrativos em países beneficiários”.*

Porém, a invocada Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, não altera a conclusão alcançada. Com efeito, nos termos da alínea c) do artigo 3.º do mesmo

diploma, estabelece-se que para efeitos da presente lei a expressão “acção de cooperação”, a cujo art.º 2.º n.º 1, se refere, é a “acção ou projecto em prol do desenvolvimento de países receptores de ajuda pública ao desenvolvimento ou beneficiários de ajuda humanitária” (aliás, na senda do que já se previa nos art.ºs 2.º, n.º 1, e 3 do Decreto-Lei n.º 363/85, de 10 de Setembro).

Donde, imediatamente se percebe, que não é neste âmbito – da cooperação para o desenvolvimento ou ajuda humanitária – que se insere a actividade de docência exercida pela impugnante em França. Com efeito, a impugnante esteve, em 2004, em regime de destacamento, em França, a ensinar português, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 13/98, de 24 de Janeiro, diploma este que aprovou o regime jurídico dos docentes de ensino português do estrangeiro, concretamente o regime jurídico de concursos, as condições de trabalho e o respectivo sistema remuneratório.

Como se afirmou no referido Acórdão deste TCAN de 14.06.2012, processo n.º 1104/07.4 BEBRG, e que aqui se reitera: “Daquilo que se trata é, pois, nos termos do preâmbulo do referido DL n.º 13/98, de uma especial modalidade de educação escolar, resultante de incumbências do Estado Português definidas na Constituição da República (cfr. artigos 74.º e 78.º), visando a contribuição para a valorização da língua e da cultura portuguesas junto das comunidades portuguesas residentes no estrangeiro, nos vários níveis de educação e ensino. Portanto, em causa está assegurar, no interesse de Portugal, a difusão da língua e cultura portuguesas, o que nada tem a ver com acordos de cooperação em que o Estado Português se obriga perante outros Estados receptores/beneficiários”.

*Em suma, a actividade exercida pela impugnante, aqui **Recorrente**, não pode, para efeitos da aplicação do artigo 37.º, n.º 1 do EBF, qualificar-se*

como o exercício de funções no estrangeiro ao abrigo de um acordo de cooperação”.

15. A Requerida, transcreve também, um estrato do Acórdão do mesmo Tribunal, processo n.º 01104/07.4BEBRG, que alega ir no mesmo sentido:

“I. A norma artigo 37.º, n.º 1 do EBF (actualmente, corresponde ao artigo 39.º, n.º 1 do mesmo diploma legal) quando se refere às “pessoas deslocadas no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação”, tem em vista as pessoas que, de um modo directo ou indirecto, servem o Estado português no cumprimento das suas obrigações de direito internacional que para este decorrem da celebração de tratados, bilaterais ou multilaterais, que assumam a forma de acordos de cooperação internacional.

II. A actividade docente que a Recorrente exerceu em França não corresponde nem concretiza qualquer obrigação de direito internacional assumida pelo Estado Português perante o Estado Francês através de um acordo internacional de cooperação.

III. A Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, no seu artigo 3.º, alínea c), estabelece que para efeitos da sua aplicação a expressão “acção de cooperação”, a cujo artigo 2.º n.º 1, se refere, é a “acção ou projecto em prol do desenvolvimento de países receptores de ajuda pública ao desenvolvimento ou beneficiários de ajuda humanitária” (aliás, na senda do que já se previa nos artigos 2.º, n.º 1, e 3 do decreto-Lei n.º 363/85, de 10 de setembro), pelo que a actividade de ensino desenvolvida por professores de português em França em regime de destacamento, ao abrigo do decreto-Lei n.º 13/98, de 24 de Janeiro, não se insere no âmbito da cooperação para o desenvolvimento ou ajuda humanitária.

IV. O “suplemento de residência “atribuído mensalmente à Impugnante para compensar as diferenças de custo de vida entre Portugal e o país de acolhimento e necessidade de os docentes residirem temporariamente no estrangeiro, constitui um complemento remuneratório enquadrável na norma de incidência do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e n.º 3, alínea b), do CIRS, na redacção aqui aplicável.

V. Relativamente às pensões de alimentos pagas a filhos pela Recorrente, não é o facto de os acordos de fixação de pensões de alimentos não corresponderem a qualquer litígio, que obsta a consideração, para efeitos do disposto no artigo 56.º do CIRS, dos montantes pagos ao abrigo dos mesmos.

VI. O requisito que a lei estabelece respeita apenas à fonte da obrigação, especificando que esta terá de resultar de sentença judicial ou de acordo homologado nos termos da lei e esse requisito verifica-se no caso presente.”

16. A Requerida mais alega que, “em suma, analisados os contornos factuais da situação em causa nos presentes autos, os acordos culturais ao abrigo dos quais inicialmente os Requerentes começaram por lecionar Português no Luxemburgo, e mesmo agora, exercendo funções em comissão de serviço, nunca os Requerentes poderiam ser considerados isentos de tributação nos termos do artigo 39.º, n.º 1 do EBF.

17. E continua a Requerida a alegar que em virtude de a atividade docente que os Requerentes exerceram no Luxemburgo não corresponde nem concretiza qualquer obrigação de direito internacional assumida pelo Estado Português perante o Estado Francês através de um acordo internacional de cooperação, conforme entendimentos corroborado pelo Instituto C....

18. Donde, concluem pela improcedência, por totalmente infundada, da tese de que os contratos de docência celebrados estão abrangidos pelo artigo 39.º, n.º 1 do EBF, por assim decorrer diretamente da lei, não só do EBF, como da Lei n.º 134/2004, bem como da Jurisprudência citada, pelo que a Recorrida contesta todo o alegado pelos Requerentes nos artigos 71 a 83 das alegações.

19. E isto porque, continua a Requerida, se o legislador não se referiu aos contratos de docência foi certamente porque não quis que os mesmos ficassem abrangidos e não se trata, como pretendem os Requerentes, de estabelecimento de pressupostos através de circulares, mas apenas de aplicação de interpretação da lei.

20. Face ao exposto, alega a Requerida que a pretensão dos Requerentes é desprovida de qualquer suporte factual, legal ou jurisprudencial, pelo deve ser considerada improcedente, por os rendimentos auferidos em 2013 não poderem ser considerados como abrangidos pelo benefício fiscal do artigo 39.º do EBF, por não preencherem os pressupostos legais, por não terem sido auferidos no âmbito de um acordo de cooperação estabelecido nos termos da Lei n.º 134/2004.

IV – MATÉRIA DE FACTO

IV. 1. Factos provados

1. Que em 22 de março de 2007 foi celebrado entre o Requerente A... e o Ministério da Educação, um Contrato Administrativo de Serviço Docente nos termos do art.º 33.º do Estatuto da Carreira Docente e art.º 21.º do Decreto-Lei n.º 165/2006, de 11 de agosto, para o ano escolar de 2006/2007, como professor do 1.º Ciclo do Ensino Básico para exercício de funções docentes na Área Consular de Luxemburgo (conf. doc. 6 anexo à PI), mais tarde convertido em contrato administrativo de serviço docente.

2. Consta do referido contrato que a remuneração é paga de acordo com a Tabela Salarial aprovada por Despacho Conjunto dos Ministros de Estado e dos Negócios Estrangeiros, de Estado e das Finanças e da Educação, no montante de € 3.739,70, produzindo efeitos a partir de 1 de setembro de 2006, sendo válido até 31 de agosto de 2007 e podendo ser renovado nos termos do art.º 20.º do citado Decreto-Lei n.º 165/2006.
3. Que em 11 de setembro de 2007 foi celebrado idêntico contrato com a Requerente B..., com base nas referidas disposições legais, também como professora do 1.º Ciclo do Ensino Básico, com igual remuneração e com produção de efeitos para igual período (cfr. doc. n.º 7 à P.I.).
4. Ambos os contratos foram objeto de uma Adenda, assinada em 11 de setembro, segundo a qual se consta uma alteração relevante, qual seja a da renovação dos contratos pelo prazo de um ano, vigorando até 31 de agosto de 2008 (cfr. docs. 8 e 9 anexos à PI).
5. Com data de 11 de setembro de 2008 verificaram-se novas adendas aos contratos referidos, sendo de relevar a renovação dos mesmos até 31 de agosto de 2009 (cfr. docs. 10 e 11 anexos à PI).
6. Os Contratos referidos foram celebrados nos termos do artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 165/2006, de 11 de agosto, que consagra a Lei de Bases do Sistema Educativo que consagra o ensino português no estrangeiro e que veio a ser alterado pelo Decreto-Lei n.º 165-C/2009, de 28 de julho, cujo artigo 21.º não sofreu alteração e de cujo Preâmbulo se retira que *“importa estabelecer um novo quadro geral de actuação dos docentes de ensino português no estrangeiro, o professor e o leitor, e clarificar os respectivos direitos e deveres por directa aplicação dos princípios reguladores da prestação do serviço público, com as adaptações exigidas pelas especiais condições em que os mesmos são chamados a actuar”* (cfr. doc. n.º 12 junto à PI).

7. Por Despacho (extracto) n.º 15612/2011, de 11 de julho de 2011, publicado no Diário da República, 2.ª Série – N.º 221, de 17 de novembro de 2011, (pág.s 45565 e 45566) constata-se que “Nos termos do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 165/2006, de 11 de agosto, com a redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 165-C/2009, de 28 de julho e dos artigos 24.º e 37.º da Lei n.º 12.º-A/2008, de 27 de fevereiro, é renovada a comissão de serviço por mais um ano no cargo de professor do ensino português no estrangeiro dos docentes ora Requerentes (cfr. doc. n.º 13 anexo à PI).
8. Pelo Decreto-Lei n.º 234/2012, de 30 de outubro, “*O XIX Governo Constitucional elegeu o ensino de português como âncora da política da diáspora, cabendo fundamentalmente ao C... – Instituto ..., I.P., doravante abreviadamente designado por C..., I.P., concretizar os objetivos do Governo nesse domínio*”.
9. Este diploma procedeu também a alterações ao Decreto-Lei n.º 165/2006, de 11 de Agosto, republicando-o, em que aparece revogado o artigo 21.º, com base no qual foram celebrados os contratos antes referidos (cfr. doc. 14).
10. Pela Declaração emitida em 24 de janeiro de 2014 pelo Ministério dos Negócios Estrangeiros – Coordenação do Ensino Português no Luxemburgo, é referido que o Requerente A..., é professor do 1.º Ciclo do Ensino Básico, com exercício de funções na Área Consular do Luxemburgo, desde 01 de setembro de 2006 até à presente data, encontrando-se em comissão de serviço conforme Decreto-Lei n.º 234/2012, de 30 de outubro (cfr. doc. n.º 15).
11. Idêntica Declaração, com os mesmos parâmetros e datas, é emitida Declaração relativa à ora Requerente B... (cfr. doc. n.º 16).
12. Os Requerentes provaram, conforme Declaração de 05/03/2014, que relativamente a 2013 o C..., I.P., com NIPC ..., pagou a cada um dos ora Requerentes, a importância global de € 44.981,63 de rendimentos da categoria A, tendo efetuado

retenções no valor de € 13.712,00 relativamente a cada um, acrescida de € 663,00 de Sobretaxa Extraordinária e que foram efetuadas deduções relativas a Contribuições obrigatórias para regimes de proteção social de € 5.762,01, também relativamente a cada um dos ora Requerentes (cfr. doc.s 17 e 18).

13. Em 15/04/2014 os sujeitos passivos Requerentes, com os NIF's ... e ..., respetivamente, apresentaram, via *internet*, a declaração de rendimentos do ano de 2013, onde consta do Anexo H, quadro 4, com os Códigos 406, a importância de € 48,754,50 relativamente a cada um dos Requerentes, bem como as retenções de € 15.580,00, respeitantes também a cada um (cfr. doc. n.º 19).
14. Pelo Ofício n.º ..., de 2014-07-22, a Chefe do Serviço de Finanças de ..., procede à notificação dos contribuintes Requerentes, para efeitos de audição prévia, informando-os de as retenções de trabalho dependente declaradas são superiores às conhecidas e que deve ser efetuada a comprovação dos rendimentos declarados como isentos e notificando-as da intenção de efetuar correções aos valores declarados constantes do Anexo H, Quadro 4, Campo 406, de € 48.754,50 relativamente a cada sujeito passivo e passando-os para o Anexo A, Quadro 4, Campo 401, com os mesmos valores (cfr. doc. n.º 20).
15. Este Ofício foi recebido a 24/07/2014 pelos Requerentes, que utilizando o direito de Resposta, remeteram em 20/07/2014 por correio registado, carta ao Serviço de Finança de ...s, informando-o, em síntese, de que em seu entender os rendimentos auferidos em 2013 se encontram abrangidos pela isenção prevista no artigo 39.º, n.ºs 1 e 2 do EBF, que não carece de reconhecimento prévio, por se terem sido auferidos ao abrigo de acordos de cooperação (cfr. doc. n.º 21).
16. A chefe do Serviço de Finanças de ...s remeteu aos sujeitos passivos ora Requerentes o Ofício n.º ..., de 2014-10-07, notificando-os de que “não foram apresentados novos elementos que aferissem da isenção dos rendimentos ao abrigo do art.º 39.º do EBF (...) por não terem correlação com os acordos de cooperação

mencionados no artigo 39.º do EBF (...) e de que as correções de que foram notificados serão efetuadas oficiosamente, se não apresentarem declaração de substituição, no prazo de 15 dias [cfr. doc. 22).

17. A AT procedeu, após correções efetuadas, à liquidação de IRS do ano de 2013 com o n.º 2014 ..., com data de 2014-10-31, de que resultou um imposto a reembolsar de € 1.771,43, com notificação de que poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos no artigo 140.º do CIRS e 70.º e 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Por sua vez, por parte da Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira, foram juntos os seguintes documentos, para efeitos de prova do alegado:

18. Informação do C... – Instituto ..., com o N.º S/2013/909, acerca do contrato administrativo de serviço docente celebrado com A..., para se apurar se o referido contrato recai no âmbito da Lei n.º 13/2004, de 14 de abril, cujo parecer devidamente sancionado pelo Conselho Consultivo em 13/05/2013, conclui que não poderá o docente em causa beneficiar da isenção prevista no artigo 39.º do EBF, por falta de preenchimento dos requisitos legalmente fixados (Cfr. Anexo ao PA).

IV.2. Factos não provados

Não há factos não provados.

IV.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Toda a matéria de facto que foi invocada nos autos mostra-se totalmente provada com os documentos junto aos autos.

V - SANEAMENTO

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

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD, no dia 26-03-2015, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, conforme consta da respetiva ata.

O pedido é legítimo e foi apresentado atempadamente em 19 de janeiro de 2015, por o Requerente ter sido notificado em 17-11-2014 do acto de liquidação de IRS 2014 ..., referente ao exercício de 2013.

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

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

VI – Da questão prévia prejudicial – Exceção dilatória de incompetência

Recordando, defende a Requerida a este propósito que:

1. Face à competência dos tribunais arbitrais plasmada na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e à vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais, nos termos do artigo 4.º do RJAT, não estão abrangidos no âmbito da competência material do Tribunal Arbitral a apreciação de matéria relativa ao reconhecimento de isenções e benefícios fiscais.
2. E isto porque, segundo a Requerida, decorre justamente do pedido e da causa de pedir deduzidos, dado que a pretensão dos Requerentes consiste no reconhecimento de isenção prevista no artigo 39.º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).
3. Donde resulta, no entender da Requerida, face às “disposições legais atrás invocadas, nomeadamente o disposto nos artigos 2.º do RJAT, que o Tribunal

arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar e decidir o pedido da Requerente ou conhecer da matéria a ele respeitante.

4. E precisa referindo que, na verdade, *“os actos tributários relativos ao reconhecimento das isenções tributárias constituem actos destacáveis do procedimento tributário, susceptível de reacção por parte dos sujeitos passivos através de meio próprio, não podendo a liquidação de imposto dela decorrente ser posta em causa através da impugnação judicial ou, no caso que ora interessa, através de pedido de pronúncia arbitral, conforme, por exemplo é referido na jurisprudência plasmada no acórdão do STA n.º 0188/09, de 09/09/2009”*.
5. E a este propósito, a Requerida invoca o que se decidiu no Processo Arbitral n.º 17/2012-T, de 14 de Maio de 2012:

“Na verdade, a falta de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira ao tribunal arbitral traduz-se na imediata impossibilidade da eficácia subjectiva de um julgado que, se fosse proferido por este tribunal nas matérias excluídas, não produziria quaisquer efeitos sobre a parte que haveria de o executar, consubstanciando, portanto, falta de jurisdição, a qual é delimitada em função da matéria e, portanto, consubstancia a incompetência material deste tribunal”.

6. Assim, entende a Requerida que *“é, pois, inequívoco, que a falta de jurisdição do tribunal para dirimir o litígio configura efectivamente a excepção dilatória de incompetência e não qualquer outra, fazendo-se, atenta a natureza arbitral, uma leitura integrada do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, com o n.º 1 do seu artigo 4.º e, ainda, com o mencionado artigo 2.º da Portaria de Vinculação acima transcritos”*.
7. E em reforço da sua tese, a Requerida remete ainda para a decisão proferida no Processo Arbitral n.º 310/2014-T, de 26 de Novembro de 2014, em que se

concluiu pela procedência da exceção da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria:

“Ora, conforme tem sido jurisprudência constante deste Tribunal, a Requerida não se encontra vinculada à Jurisdição do CAAD quanto às matérias peticionadas pela Requerente (...)”

8. Assim sendo, considerando que a AT não se encontra vinculada à jurisdição arbitral relativamente a atos de reconhecimento de isenção de IMT³ em matéria tributária, será de concluir, refere a Requerida, pela incompetência do presente tribunal arbitral para decidir o presente litígio, o que constitui uma *“exceção dilatória de conhecimento oficioso que determina a absolvição da instância nos termos do artigo 576.º e alínea a) do art.º 577.º do Código de Processo Civil (CPC) aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, o que desde já se requer”*.
9. Pelo que, em consequência, conclui a Requerida, deve o Tribunal abster-se de conhecer ou de pronunciar-se sobre questões relativas ao reconhecimento de benefícios fiscais em causa nos presentes autos.

Importa, portanto, decidir:

Conforme artigo 4. do Ponto B da P.I. dos Requerentes, é referido o seguinte:

“4. Constitui objecto do presente pedido de constituição de tribunal arbitral o acto de liquidação de IRS n.º 2014 ..., respeitante ao exercício de 2013””⁴

Seguidamente vêm os fundamentos de facto e de direito, que remetem efetivamente para os contratos administrativos de serviço de docentes do 1.º Ciclo do Ensino

³ Só pode entender-se que quereria referir a isenção de IRS, por ser o ato de liquidação de IRS o ato controvertido.

Básico na Área Consular do Luxemburgo, em vigor desde 01 de setembro de 2006 até janeiro de 2014, conforme documentos de prova juntos, e

Para a aplicação aos rendimentos auferidos nesta qualidade do benefício estatuído no n.º 1 do artigo 39.º do EBF, por se tratar de exercício de funções ao abrigo do acordo de cooperação cultural entre Portugal e o Luxemburgo em 12/07/1982, nos domínios da educação, da ciência, da cultura, das artes e dos desportos, bem como noutros domínios de interesse comum, remetem para o doc. n.º 2 anexo à P.I. (entre outros), que respeita ao Decreto n.º 129/82, de 15 de novembro.

Nestes termos, por o objeto do pedido se enquadrar no âmbito de competência do Tribunal Arbitral, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e artigo 4.º que remete para a portaria que regula a vinculação da AT, presentemente a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em cujo objeto de vinculação previsto no artigo 2.º respeita a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT) e não integre as exceções previstas nas alíneas a) a d) deste artigo 2.º- e no presente caso não integra, importa apreciar o pedido.

A AT defendeu que o meio próprio de defesa seria a ação administrativa especial, somente que não estando em causa um Recurso Arbitral de uma decisão de indeferimento de pedido de isenção de IRS, ao abrigo do artigo 39.º ou outro, até porque o benefício invocado é automático, verificados os respetivos pressupostos – não tem fundamento o argumento invocado pela AT.

Outrossim, seria o caso se tivesse havido pedido de isenção de IRS ao abrigo do artigo 39.º do EBF ou outro, dirigido à AT ou a Membro do Governo, e este fosse objeto de uma decisão desfavorável, contra a qual o Requerente quisesse reagir judicialmente. Aí sim, seria uma reação contra um ato administrativo em matéria tributária, mas não contra um acto de liquidação de um tributo.

⁴ Em itálico e sublinhado pelo Tribunal.

Nestes termos, o Tribunal decide pela improcedência da exceção invocada, por falta de fundamentos legais, como acaba de ficar provado.

VI – MATÉRIA DE DIREITO

1. A questão controversa consiste, portanto, em saber se os rendimentos auferidos pelos Requerentes em 2013, pelo exercício de funções de ensino no Luxemburgo, reunirão as condições para usufruir da isenção prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).
2. E citam o artigo 39.º do EBF, cujo n.º 1 se transcreve, por ser o único que interessa à análise do objeto do pedido:

“Artigo 39.º - Acordos e relações de cooperação

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

2 - ...

...

5 - ... ”

3. Como ficou dito, foi com base no preceito transcrito que os Requerentes procederam do modo que o fizeram, quando do preenchimento da sua declaração de rendimentos do ano de 2013, nela invocando a isenção de IRS que entendem ser-lhes devida.
4. Fixada a matéria de facto e provado, portanto, o exercício de funções docentes pelos Requerentes, na Área Consular do Luxemburgo, no ano de 2013 em causa, ao abrigo de um contrato administrativo de serviço docente de língua portuguesa ao 1.º Ciclo do Ensino Básico, importa conhecer se os rendimentos auferidos pelo

exercício de tais funções, se encontram abrangidos pelo acordo de cooperação de que fala a norma do n.º 1 do artigo 39.º do EBF.

5. O primeiro Acordo de cooperação cultural celebrado entre Portugal e o Luxemburgo invocado pelos Requerentes é o que consta do Decreto-Lei n.º 129/82, de 15 de Novembro, assinado em 12/07/1982 e publicado na I Série do D.R. n.º 265, de 16/11/1982 (cfr. doc. 1 anexo à PI).

6. Do conteúdo do referido diploma, constata-se que se trata, de facto, de um acordo cultural em que ambas as Partes Contratantes esforçar-se-ão:

“Por desenvolver a sua cooperação nos domínios da educação, da ciência, da cultura, das artes e dos desportos, bem como noutros domínios de interesse comum.

Por promover as trocas de material e de documentação respeitante àqueles domínios e por facilitar os contactos entre as pessoas”.

7. E mais adiante, no artigo 8.º, que se cita por relevante, voltam as Partes a comprometer-se em promover junto dos professores da outra Parte o ensino da sua língua e cultura respetivas, através da concessão recíproca de **bolsas de estudo**.⁵

8. Uma outra norma do Acordo considerada relevante pelo Tribunal é a do artigo 17.º, no qual se refere que:

*“Cada uma das Partes Contratantes concederá, nos limites da sua legislação, **facilidades aduaneiras**⁶ com vista à importação sem fins lucrativos de material pedagógico, científico, artístico ou técnico proveniente da outra Parte.*

⁵ Em Itálico e sublinhado do Tribunal.

⁶ Idem

9. Como se conclui, não são concedidas pelo referido Acordo cultural, que não de Cooperação no sentido da norma do artigo 39.º, n.º 1 do EBF, quaisquer outras facilidades de natureza tributária, nem de IRS, que ainda não havia sido criado (bem como, obviamente o Estatuto dos Benefícios Fiscais), mas também não de Imposto Profissional (CIP), que, aliás, não faria sentido, por se tratar de funcionários do Estado Português, que se encontravam isentos, ao abrigo do artigo 4.º do Código do Imposto Profissional.
10. De relevar, aliás, que nos termos do referido artigo 4.º do CIP se encontravam isentos:
- “d) O pessoal das missões diplomáticas e consulares, quando haja reciprocidade.*
- e) O pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, nos termos de acordos celebrados pelo Estado Português.*
11. Donde se conclui que o referido diploma invocado, o Decreto-Lei n.º 129/82, de 15 de Novembro, não poderia ter aplicação ao IRS, pois que, para além de um Acordo Cultural de compromissos de benefícios, apenas se refere à concessão de bolsas de estudo e a facilidades aduaneiras, para da regulação de outras matérias adjetivas.
12. Entretanto, pelo Decreto-Lei n.º 442.º-A/88, de 30 de novembro é aprovado o Código do IRS, para entrar em vigor em 1 de janeiro de 1989, seguindo-se-lhe a aprovação do Estatuto dos Benefícios Fiscais pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, com produção de efeitos desde 1 de Janeiro de 1989, (após publicação do Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de Dezembro, **que procede à extinção de benefícios fiscais**⁷ e, de seguida, é publicada a Lei n.º 8/89, de 22 de abril, que autoriza o Governo a legislar em matéria de benefícios fiscais em sede de IRS, IRC e CA e de Imposto sobre as Sucessões e Doações).

13. E é pela referida Lei n.º 8/89, de 22 de abril, que através do artigo 4.º o Governo é autorizado a legislar, entre outras situações, sobre as seguintes:

“dd) Isentar, desde que haja reciprocidade, o pessoal das missões diplomáticas e consulares quanto às remunerações quanto às remunerações auferidas nessa qualidade, bem como o pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais quanto às remunerações da mesma natureza, nos termos de acordos celebrados com o Estado Português;

ee) Isentar os rendimentos obtidos por pessoas singulares deslocadas no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação, sejam ou não consideradas residentes nos termos do artigo 16.º do Código do IRS”.

14. E eis que aparece então o artigo 46.º do EBF, sobre Acordos e relações de Cooperação, na redação dada pela Lei n.º 65/90, de 28 de dezembro, (que adita o n.º 2), nos seguintes termos:

*“1 – Ficam isentas de IRS as pessoas deslocadas no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação, relativamente ao rendimento **no âmbito do respetivo acordo.**⁸*

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

⁷ Em Itálico e sublinhado pelo Tribunal

⁸ Idem

15. Posteriormente, a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, autoriza o Governo a rever os Códigos do IRS, IRC e EBF, decorrida a primeira década de vigência, tendo o Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho, republicado os novos Códigos.

16. E em consequência disso, surge o artigo 37.º do EBF que se transcreve:

“Artigo 37.º - Acordos e relações de cooperação

*1- Ficam isentas de IRS as pessoas deslocadas no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação, relativamente aos rendimentos auferidos **no âmbito do respetivo acordo.**⁹*

2- Ficam igualmente isentos os militares

3- O Ministro das Finanças pode, a requerimento das entidades interessadas...

4- O disposto no número anterior....

5- A isenção a que se refere o n.º 3 é extensível, nas mesmas condições, a rendimentos auferidos por pessoas deslocadas no estrangeiro, desde que exerçam a sua actividade no âmbito das profissões constantes da lista referida no artigo 151.º do Código do IRS, líquidos dos encargos dedutíveis nos termos do mesmo Código”.

17. Posteriormente, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) foi republicado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26/06, sendo de relevar que o artigo 37.º deu lugar ao artigo 39.º cuja redação não sofreu, porém, qualquer alteração.

18. De relevar que, de facto, a isenção prevista no n.º 1 do artigo 39.º do EBF (em vigor desde 1 de janeiro de 2009), é de aplicação automática, desde que os rendimentos sejam auferidos no âmbito de acordo de cooperação, por pessoas deslocadas no estrangeiro ao abrigo desses mesmos acordos.

⁹ Itálico e sublinhado do Tribunal.

19. Face a todo o exposto, retomemos a prova produzida, para aplicação do direito aplicável e conhecer se os rendimentos em causa foram efetivamente auferidos no âmbito dos acordos de cooperação a que se refere a norma citada.
20. Assim, relativamente aos documentos n.ºs 3, 4 e 5 juntos à PI, constate-se que se trata de meros programas e não de quaisquer Acordos de cooperação, no sentido da norma do artigo 39.º do EBF.
21. Dos contratos administrativos e respetivas adendas juntos pelos Requerentes como doc.s n.ºs 6 a 11, também não decorre a aplicação de qualquer benefício fiscal, sendo, no entanto, de relevar que foram celebrados nos termos do artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 165/2006, de 11 de agosto, referindo-se nas respetivas Adendas que *“se encontram reunidas as condições previstas no n.º 3 do artigo 20.º do citado Decreto-Lei n.º 165/2006”*.
22. Donde se conclui que o Decreto-Lei n.º 165/2006, de 11 de agosto, estabelece, nos termos do n.º 1 do artigo 1.º, o regime jurídico do ensino português no estrangeiro, enquanto modalidade especial de educação escolar, conforme previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 19.º da Lei de Bases do Sistema Educativo, aprovado pela Lei n.º 46/86, de 14 de outubro, com as alterações introduzidas pelas Leis n.ºs 115/97, de 17 de setembro, e 49/2005, de 30 de agosto.
23. Relativamente ao doc. n.º12 anexo à PI e invocado pelos Requerentes, trata-se do Decreto-Lei n.º 165-C/2009¹⁰, de 28 de julho, que vem na sequência do anteriormente citado, que procedeu a diversas alterações, entre os quais ao artigo

¹⁰ Não foi junto o Decreto-Lei n.º 165/2006, de 11 de agosto, que aprovou o regime do ensino português no estrangeiro e que, segundo o seu Preâmbulo, *“visou unificar legislação que se encontrava dispersa, definindo a missão, os princípios e as formas de organização dessa modalidade especial de educação escolar, estabelecendo as regras de recrutamento do pessoal docente, bem como as condições de exercício da sua actividade, e determinando as competências e o âmbito de intervenção das estruturas de coordenação encarregadas do acompanhamento e organização do ensino português no estrangeiro a nível local”*.

Trata-se, portanto de um regime jurídico para a renovação, autonomização e requalificação deste sector de atividade, mas nada tendo a ver com Acordos de Cooperação.

20.º, que respeitava ao regime contratual do pessoal docente a contratar e que, portanto, não constitui um Acordo Cultural.

24. O Decreto-Lei n.º 234/2012, de 30 de Outubro, também junto aos autos pelos Requerentes, procede à segunda alteração do Decreto-Lei n.º 165/2006, de 11 de agosto, atrás já referido, que estabelece o regime jurídico do ensino português no estrangeiro e em que se prevê, no seu artigo 20.º, a possibilidade de renovação da comissão de serviço, que é de dois anos, por igual período até ao limite de seis anos, podendo, ainda, a título excepcional, ser alargado por mais dois anos.

25. Quanto aos demais documentos juntos, não contém matéria jurídica relevante para o enquadramento que se pretende.

Qual será então o diploma juridicamente relevante a que se refere o citado artigo 39.º, n.º do EBF?

26. Começamos então por referir o Decreto-Lei n.º 180/76, de 9 de março, que aprova o Estatuto do Cooperante, em consequência da proclamação da independência dos territórios que estiveram sob administração abre perspectivas a uma frutuosa cooperação do Estado Português com esses novos Estados.

27. Nele se estabelecem todos os procedimentos legais para a obtenção do estatuto de cooperante (direcionado, é certo, para a cooperação com os novos Estados de Língua Portuguesa), referindo no seu artigo 9.º que: “ *Quaisquer direitos, regalias ou facilidades especiais a atribuir ao cooperante serão definidos por despacho dos Ministro da Cooperação e, quando se trate de trabalhadores da função pública, por despacho conjunto deste e do Ministro titular da pasta que superintenda no organismo estatal ou paraestatal em que o cooperante preste serviço, e ainda do Ministro das Finanças, se necessário*”.

28. Posteriormente, foi publicado o Decreto-Lei n.º 363/85, de 10 de setembro, que revoga o Decreto-Lei n.º 180/76, de 9 de março, que seu artigo 1.º refere: “*O presente decreto-lei estabelece as normas e define os princípios que regem a atuação do cooperante, integrantes do presente estatuto*”.
29. De seguida, é publicada a Lei 13/2004, de 14 de abril, que revoga os Decretos-Leis n.ºs 363/85, de 10 de setembro e 10/2000, de 10 de fevereiro, no qual se estabelece o enquadramento jurídico do agente de cooperação portuguesa e define o respetivo estatuto jurídico.
30. De relevar alguns breves aspetos deste estatuto jurídico:

“Artigo 2.º - Agente de cooperação

1 – Para efeitos da presente lei, considera-se agente da cooperação portuguesa o cidadão que, ao abrigo de um contrato, participe na execução de uma acção de cooperação financiada pelo Estado Português, promovida ou executada por uma entidade portuguesa de direito público ou por uma entidade de direito privado de fins não lucrativos em países beneficiários.

2 – Aos cidadãos portugueses ou àqueles que tenham residência fiscal em território português que, ao abrigo de um contrato, participem na execução de uma acção de cooperação financiada por um Estado da União Europeia, por uma organização internacional ou por uma agência especializada ou ainda por outra entidade promotora ou executora que suporte a acção com fundos próprios pode ser reconhecido para todos os alguns dos efeitos previstos nesta lei, por despacho do Ministro dos Negócios Estrangeiros, precedido de parecer do Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento (IPAD), o estatuto de agente de cooperação, desde que a sua actividade se insira nos objectivos da política externa portuguesa.

3 – Nas demais situações em que um cidadão português participe, ao abrigo de um contrato, na execução de uma acção de cooperação, poderá, a solicitação dos

interessados, por despacho do Ministro dos Negócios Estrangeiros, precedido de parecer do IPAD, ser concedida a equiparação a agente de cooperação, desde que a sua acção seja relevante para os fins da política externa portuguesa”.

Artigo 7.º - Contrato de cooperação

1 – A prestação de serviços dos agentes de cooperação às entidades promotoras ou executoras será obrigatoriamente efectuada ao abrigo de contrato escrito.

2 – Nos contratos de cooperação em que é parte o Estado Português ou entidade de direito público, ao agente da cooperação não é conferida a qualidade de funcionário ou agente da Administração Pública.

3 – O Regime do contrato de cooperação é o constante da presente lei, aplicando-se-lhe subsidiariamente as regras do contrato de prestação de serviços.

“Capítulo VI – Acções de cooperação

Artigo 26.º - Parecer favorável

As acções de cooperação financiadas pelo Estado português carecem do parecer prévio favorável do IPAD, conforme estabelecido na alínea e do artigo 3.º do respetivo Estatuto anexo ao Decreto-Lei n.º 53/2003, de 13 de Janeiro”.

31. De referir, finalmente, o Decreto-Lei n.º 21/2012, de 30 de janeiro, que procede à fusão do IPAD, I.P., com o IC, I.P., e à criação do C... – Instituto ..., I.P., que tem por missão propor e executar a política de cooperação portuguesa e coordenar as atividades de cooperação desenvolvidas por outras entidades públicas que participem na execução daquela política.

32. Relativamente a este diploma, a Requerida veio a invoca-lo no artigo 37.º da sua Resposta, referindo: “É que, contrariamente ao sustentado pelos Requerentes, nem

todos os acordos de cooperação são susceptíveis de serem enquadrados no conceito de acordo de cooperação consagrado na Lei 13/2004, de 14 de abril”.

33. E fundamentam a sua afirmação no facto de os benefícios fiscais em causa serem *“medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem quando se refere às pessoas deslocadas no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação”.*

34. Mais precisa a Requerida que estes benefícios *“têm em vista as pessoas de, de modo directo ou indirecto, servem o Estado Português no cumprimento das obrigações de direito internacional que para este decorrem da celebração de tratados, bilaterais ou multilaterais, que assumam a forma de acordos de cooperação internacional”.*

35. E assim é, em termos do correta aplicação das normas legais invocadas.

36. Por sua vez, os Requerentes, nos artigos 67.º e seguintes das suas alegações referem o seguinte:

“67.º Estes¹¹ são os únicos pressupostos de que depende a aplicação do benefício fiscal em causa, ao invés do que tenta perpassar a Autoridade Tributária na sua resposta, ao desviar a questão jurídica para o campo de aplicação de outras normas, nomeadamente da Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, que aprovou o Regime do Agente de Cooperação”.

68.º Conforme demonstraremos de seguida, não faz qualquer sentido fazer depender a aplicação do benefício fiscal em análise, do preenchimento dos requisitos contemplados na Lei n.º 13/2004 de 14 de Abril”.

¹¹ Os Requerentes referem-se aos pressupostos da atribuição do benefício fiscal da isenção de IRS previstos no artigo 39.º do EBF.

69.º *Pois, tendo em conta que este benefício fiscal foi criado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho e que a actual redacção resulta do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho em que apenas se alteraram vírgulas, é evidente que o legislador quando consagrou este benefício fiscal não pretendia fazer a sua atribuição do preenchimento de pressupostos que apenas foram aprovados, anos mais tarde, pela Lei n.º 13/2004 de 14 de Abril*".¹²

70.º *Pelo que, ao contrário do que do que a Autoridade Tributária pretende fazer crer, a referida Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril não densifica e concretiza os conceitos de agente de cooperação e de acordos de cooperação previstos no artigo 39.º, n.º 1 do EBF*".

71.º *Para além disso, convém ter ainda presente que o artigo 39.º, n.º 1 do EBF e a Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril têm âmbitos de aplicação diferente*".

72.º *Com efeito, enquanto o artigo 39.º, n.º 1 do EBF consagra um benefício fiscal para todas as pessoas que se encontrem deslocadas ao abrigo de acordos de cooperação, independentemente do país em que essa acção se desenvolva, a Lei n.º 13/2004 de 14 de Abril, apenas se aplica aos agentes de cooperação, sendo considerados como tais as pessoas que desenvolvam a sua actividade nos países elencados na lista do CAAD (cfr. anexo 2 do parecer do Instituto C...).*

73.º *Ora, se o legislador pretendesse que o benefício fiscal em apreço se aplicasse somente aos agentes de cooperação, tê-lo-ia referido expressamente.*

74.º *Acréscce que o legislador, no artigo 39.º do EBF, ao contrário do que sucede noutros preceitos legais do EBF, por exemplo nos artigos 23.º, 24.º, 27.º, 44.º e 52.º, não remete para qualquer legislação avulsa, para efeitos de aplicação/delimitação do benefício fiscal em causa.*

75.º Estas são as diferenças que não podemos nem devemos, segundo as regras da boa exegese, ignorar”.

...

37. Com os artigos transcritos, pretendeu este Tribunal clarificar a posição das Partes e por em evidência o cerne da questão.

38. Relativamente à posição da Requerida constantes das suas Alegações, esta remete para a Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, como Acordo de Cooperação relevante e para o Ofício-Circulado n.º 20107/2005, de 30 de agosto, já referida nos autos, onde se releva a exigência de despacho do Ministro dos Negócios Estrangeiros, precedido de parecer do Instituto Português do Desenvolvimento (IPAD), que não foi demonstrado ter existido.

39. Remete também para o parecer do C... – I.P., que conclui pela não subsunção do contrato celebrado com o Requerente ao Acordo de Cooperação aprovado pela Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril.

40. Por outro lado, a Requerida remete ainda para a Jurisprudência sobre a matéria, que já foi totalmente transcrita na Parte III.2.3, artigos 14.º e 15.º da presente decisão e na qual é relevada, em regra, pelos Acórdãos citados, a exigência de **“um Acordo Internacional de Cooperação, donde decorra qualquer obrigação de direito internacional assumida pelo Estado Português perante o Estado Luxemburguês”**.¹³

Chegados aqui, em que as posições das Partes se mostram perfeitamente clarificadas quanto aos fundamentos para a aplicação do benefício fiscal ao abrigo do artigo 39.º do EBF, importa trazer ainda à colação o Decreto-Lei n.º 21/2012, de 30 de janeiro, já referido, atendendo à natureza, missão e atribuições do C... – Instituto da Cooperação, I.P..

¹² Lembra o Tribunal que este Acordo vem na sequência de anteriores, conforme se vem explicitando.

¹³ Itálico do Tribunal.

41. Assim, para melhor compreensão transcrevem-se as seguintes normas do diploma:

“Artigo 1.º - Natureza

1 –

2 – O C..., I.P., prossegue atribuições do Ministério dos Negócios Estrangeiros (MNE) sob superintendência e tutela do respectivo ministro.

Art.º - Missão e atribuições

1 – O C..., I.P., tem por missão propor e execução e executar a política de cooperação portuguesa desenvolvidas por outras entidades públicas que participem na execução daquela política e ainda propor e executar a política de ensino e divulgação da língua e cultura portuguesas no estrangeiro, assegurar a presença de leituras de português nas universidades estrangeiras e gerir a rede de ensino de português no estrangeiro a nível básico e secundário.

2 - ...

3 – São atribuídos ao C..., I.P., no domínio da promoção externa da língua e cultura portuguesas:

a) Assegurar a representação do País na negociação de acordos culturais e respectivos programas de cooperação, coordenando a participação dos departamentos do Estado com atribuições nos domínios da cultura, educação, educação, ensino superior, juventude, desporto e comunicação social.

...

i) Conceder bolsa, subsídios ou outros apoios decorrentes de acordos culturais ou programas de difusão da língua e da cultura portuguesas, em conformidade com o regulamento interno.

...

42. Daí que o Representante da Fazenda Pública, Pedro Veiga, tenha solicitado informação ao C..., I.P., nos seguinte termos:

“Que A..., NIF ..., celebrou um contrato administrativo de serviço docente com o Ministério da Educação/Gabinete de Assuntos Europeus e Relações Internacionais para exercer as funções de docente na área consular do Luxemburgo, nos termos do artigo 33.º do Estatuto da Carreira Docente e artigo 21.º do D.L. n.º 165/2006, de 11/8. Docência que vem exercendo pelo menos desde 2007 até 2011.

Tendo a sua declaração de IRS dos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 sido objecto de correcções pela administração fiscal em virtude de as ter preenchido invocando estar isento de IRS ao abrigo do artigo 39/3 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, António Manuel Neves Rodrigues veio impugnar as correcções efectuadas invocando agora estar isento ao abrigo do artigo 39/1 do EBF: o contrato administrativo de serviço docente celebrado com o Ministério da Educação/gabinete de Assuntos Europeus e Relações Internacionais para exercer as funções de docente na área consular do Luxemburgo em 12/07/1981, logo automaticamente enquadrado no artigo 39/1 do EBF. Estando subjacente um acordo de cooperação, será um agente de cooperação.

Assim, interpôs os processos de impugnação n.ºs 78/12.4BECTB (IRS/2010), n.º 201/12.9BECTB (IRS/2007), n.º 544/12.1BECTB (IRS/2009), n.º 14/13.0BECTB (IRS/2008) e n.º 43/13.6BECTB (IRS/2011), todos junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco.

De acordo com a administração tributária, tais rendimentos estão sujeitos ao regime normal, não estando isentos de IRS nos termos do artigo 39/1 do EBF, uma vez que A... não celebrou qualquer contrato de cooperação, não se lhe aplicando o regime de agente de cooperação e não existindo qualquer parecer prévio e vinculativo do IPAD nesse sentido, procurando o ofício-circulado n.º 20107, de 30/08/2005, explicitar isso mesmo. Aliás, de acordo com a AT, A... não cumpre os

requisitos previstos no artigo 39/1 do EBF, nos artigos 14/2 e 59/4 da LGT, no artigo 20/7 do D.L. n.º 165/2006, de 11/08 (regime jurídico do ensino português no estrangeiro), nos artigos 2.º, 3.º, 4.º, 6.º, 7.º, 8.º, 10.º, 11.º, 14.º, 26.º, todos da Lei n.º 13/2004, de 14/04 (regime jurídico dos agentes de cooperação) e no artigo 3/1 alínea e) do DL n.º 5/2003, de 13/01 (Estatuto do Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento – APAD).

Em virtude de ter sido contratado por esse organismo, vínhamos requer a V.ª Ex.º se digne explicitar o vosso entendimento relativamente a esta matéria, tanto mais que A... vem ainda pedir juros indemnizatórios em virtude das correções de IRS levadas a cabo pela fazenda por enquadramento do contribuinte no regime normal do IRS (já decorrente das retenções na fonte de IRS levadas a cabo por esse organismo), requerendo ainda a urgência possível na vossa resposta em virtude de um dos prazos de contestação terminar no dia 14/04 próximo”.

43. Pelo C... – Instituto ... – Portugal (Ministério dos Negócios Estrangeiros), foi prestada a Informação n.º E – S/2013/909, da qual extraímos as seguintes conclusões, parecer e decisão final, para simplificar:

...

“3. Conclusões

Face ao que se expôs, conclui-se que:

- a) O Dr. A... exerce funções de professor do 1.º Ciclo do Ensino na Área Consular de Luxemburgo, no âmbito do Ensino Português no Estrangeiro, enquanto modalidade especial de educação escolar;*
- b) O contrato mantido com o Dr. A... não é subsumível ao conceito de contrato de cooperação, nos termos conjugados do n.º 1 do artigo e do n.º 2 n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 13/2004, de 14 de abril;*
- c) O âmbito de atuação do Dr. A... não se enquadra no âmbito de um acordo de cooperação estabelecido com Portugal, porquanto o Luxemburgo não estabeleceu relações de cooperação para o desenvolvimento com Portugal, não*

se encontrando este país na lista do CAD, em virtude dos elevados níveis de desenvolvimento que o mesmo tem demonstrado.

- d) Destinando-se o n.º 1 do artigo 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) a situações onde apenas existam acordos de cooperação, não poderá o Dr. A... beneficiar da referida isenção, uma vez que só a vigência de um contrato de cooperação permite obter esse benefício fiscal;*
- e) Para que determinada ação se enquadre no benefício automático previsto no n.º 1 do artigo 39.º do EBF é necessário que se verifiquem as condições definidas nos artigos 8.º e 9.º da Lei n.º 13/2004, de 14 de abril, designadamente, o facto dos contratos de cooperação se encontrarem registados no C... – Instituto ... e conterem as cláusulas contratuais previstas no artigo 9.º, o que não acontece com o contrato em apreço.*
- f) A partir de 1 de setembro de 2009, o Dr. A... passou a exercer, em comissão de serviço, as funções de professor do 1.º Ciclo, pelo que não se pode considerar que esteja a participar numa ação de cooperação”*

“PARECER:

Concordo. Os contratos de serviço docente outorgados em 2007 e 2008, convolados em comissão de serviço, em 2009, integram-se no âmbito de aplicação do regime do ensino português (DL n.º 165/2006, de 11/08 com a última alteração introduzida pelo DL n.º 234/2014 de 30/10) e não na Lei n.º 13/2004 de 14/04. Pelo que, inexistindo acordo de cooperação subjacente ao vínculo, outrossim um acordo cultural, não poderá o docente A... da isenção prevista no artigo 39.º/1 ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, por falta do preenchimento dos requisitos legalmente fixados.

Deverá, assim, o Representante da Fazenda Pública, junto da Direção de Finanças da Guarda, ser informado do teor da presente IS.

Ao Conselho Diretivo com a minha concordância”.

DESPACHO:

O Conselho consultivo dá o seu acordo.

13/05/2013.

- a) *D... – Presidente*
- b) *E... – Vice-Presidente*
- c) *F... – Vogal.*

44. Se dúvidas houvesse quanto à validade da argumentação das partes, ficaríamos esclarecidos quanto ao diploma legal a que devem submeter-se os contratos administrativos de serviço de docência, inicialmente celebrados para os anos de 2006/07 e sucessivamente renovados, nos termos do artigo 33.º do estatuto da carreira de docência e artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 165/2006, de 11/98, (e posterior 165-C/2009, de 28/7), para que os rendimentos auferidos pudessem beneficiar da isenção do artigo 39.º, n.º 1 do EBF.
45. De facto, qualquer dos diplomas ao abrigo dos quais foram celebrados os contratos em causa, em 2013, já de comissão de serviço, estabelecem apenas o regime jurídico do ensino português no estrangeiro, mas sem a natureza de um Acordo de Cooperação que tenha a natureza vinculatória de cooperação, estabelecendo apenas princípios e normas processuais de suporte à divulgação do ensino e da aprendizagem da língua materna no estrangeiro, bem como os aspetos remuneratórios e de avaliação.
46. Para que os rendimentos respeitantes aos contratos administrativos de docência celebrados pelos Requerentes, em comissão de serviço, em vigor no ano de 2013, de acordo com o Decreto-Lei n.º 234/2012, de 30 de Outubro, pudessem beneficiar da isenção do artigo 39.º, n.º 1 do EBF, teriam que subsumir-se a uma Lei que estabeleça um Acordo de Cooperação, como é o caso da Lei n.º 13/2004, de 13/4, em vigor ao tempo, o que não acontece, visto que os contratos em causa remetem para o Decreto-Lei n.º 165/2006, de 11/8, com as alterações posteriormente introduzidas, que não é uma lei de Cooperação.

47. E não releva de *per si* o facto de a isenção do n.º 1 do artigo 39.º do EBF ser de natureza automática, como de facto é, sendo determinante o pressuposto de que as pessoas se encontrem deslocadas no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação.

48. E, assim sendo e por todo o exposto, não se verifica a existência dos pressupostos exigíveis pelo n.º 1 ao artigo 39.º do EBF, para a concessão da isenção pretendida, considerando, face toda a prova e aos seguintes fundamentos legalmente aplicáveis:

- a) o elemento histórico-sistemático das norma em causa do artigo 39.º do EBF, n.º 1 do EBF, invocada pelos Requerentes como lhes sendo aplicável, o que não acontece, por os contratos de docência não terem sido celebrados ao abrigo de um Acordos de Cooperação, na verdadeira aceção e exigência da lei;
- b) a evolução dos Acordos de Cooperação, cada um com os seus objetivos bem definidos, designadamente o relativos aos acordos de cooperação com os países de expressão portuguesa e muito em especial o aprovado pela Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, também verdadeiro Acordo de cooperação, levam a concluir que nenhum deles é aplicável aos contratos de docência dos Requerentes em vigor em 2013;
- c) a Jurisprudência sistemática sobre a matéria, profusamente citada nos autos pela Requerida, ainda que alguns possam respeitar a diferente matéria;
- d) a posição plasmada no parecer, devidamente sancionado, do C... – I.P., como entidade que tem por missão propor e executar a política da cooperação portuguesa e coordenar as atividades de cooperação desenvolvidas por outras entidades públicas que participem na execução daquela política, que conclui também pela inexistência de um acordo de cooperação subjacente ao vínculo estabelecido nos contratos de serviços de docência em causa.

Pelo que,

Se conclui pela não aplicabilidade aos rendimentos auferidos pelos Requerentes, respeitantes ao ano de 2013 em causa, em consequência dos contratos de docência do ensino de português na Área Consular do Luxemburgo, em regime de comissão de serviço, da isenção prevista no artigo 39.º/1 ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, por falta do preenchimento dos requisitos nele legalmente fixados, sendo, para o caso, irrelevante o facto de a norma ser de aplicação automática, porquanto é a existência de pressupostos legais nela estabelecidos que definem o direito à isenção – o que não se verifica.

Donde, não existe qualquer da disposição legal citada, nem, consequentemente, violação do princípio da legalidade, plasmado no artigo 103.º da CRP, por não se mostrarem violados quaisquer disposições ou princípios legais tributários ou outros.

Razão, pela qual não assiste razão aos Requerentes.

VI - Do pagamento de juros indemnizatórios à Requerente

1. A Requerente invoca também, implicitamente, o direito ao pagamento de juros indemnizatórios com o fundamento de terem recebido menos reembolso do que aquele que lhes seria devido, porque a liquidação em causa se encontra ferida de ilegalidade por culpa dos serviços.

2. 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.”

3. E porque, comprovadamente, não foi liquidado imposto superior ao devido e, de forma subentendida, reembolso menor do que o devido, nem houve erro dos serviços, não pode haver obrigação de indemnizar.

VII - DECISÃO

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

1. Se mostrar corretamente efetuada a liquidação de IRS respeitante ao ano de 2013, n.º 2014 ..., de 31/10/2014, no valor de € 1.771,43, de reembolso, em vez do alegado reembolso a que teriam direito de € 30.848,59;
2. Não ser devido o pagamento de juros indemnizatórios a favor da Requerente, pelos fundamentos expressos, que levam à conclusão da correta liquidação de IRS antes identificada.

VI – DO VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor da ação em € 29.077,16 (30.848,59 – 1.771,43), 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 € 1.530,00, a pagar integralmente pelos Requerentes, visto que a Requerida obteve integral vencimento do pedido.

Notifique-se as Partes.

Lisboa, 15 de setembro de 2015.

O Árbitro,

(José Rodrigo de Castro)