

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 97/2015-T

Tema: IRS – Benefícios fiscais; acordo de cooperação; artigo 39º do EBF

Decisão Arbitral

Processo n.º **97/2015 -T**

Tema: IRS – Benefícios fiscais - acordo de cooperação - art.39º, n.º 1 do EBF

Requerente – A...

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

I – Relatório

1. No dia 16 de Fevereiro de 2015, A..., contribuinte n.º ..., com domicílio no ... n.º ..., ...-... ..., veio, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) e nos artigos 1.º, alínea a) e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de tribunal arbitral para apreciação e declaração de ilegalidade da liquidação n.º 2014 ... de IRS relativa ao ano de 2010, assim como de juros compensatórios, no montante global de € 15.519,76 (quinze mil quinhentos e dezanove euros e setenta e seis cêntimos). Juntou, para além da procuração forense e comprovativo de pagamento de taxa inicial, 23 documentos.

2. No Pedido de pronúncia arbitral, o Requerente optou por não designar árbitro tendo sido por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, designada como árbitro único a signatária, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

3. O tribunal arbitral ficou constituído em 28 de Abril de 2015.

4. A Administração Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) enviou, em 27 de Maio de 2015, a sua Resposta assim como o processo administrativo (PA).

5. Com assentimento das Partes foi dispensada a realização da reunião do art. 18º do RJAT mas não de apresentação de alegações escritas, sucessivas – que vieram a ser apresentadas em 9 de Julho e 4 de Setembro – indicando-se que a decisão arbitral seria comunicada até 25 de Outubro de 2015.

6. O Pedido de Pronúncia

No Pedido inicial, a Requerente sustenta, em síntese:

- Constitui objecto do presente pedido de constituição do tribunal arbitral o acto de liquidação de IRS n.º 2014 ..., o acto de demonstração de liquidação de juros e o acto de demonstração de acerto de contas n.º 2014, respeitantes ao exercício de 2010, que apuraram imposto a pagar no montante de € 15.519,76 (cf. cit. Docs. 1, 2 e 3).
- Ao abrigo do acordo de cooperação cultural entre Portugal e o Luxemburgo nos domínios da educação, da ciência, da cultura, das artes e dos desportos, assinado em 12/07/1982 (cf. art. 9º), o Ministério da Educação Luxemburguês criou, no ensino primário (1.º ano ao 6.º ano de escolaridade), cursos em língua portuguesa que fazem parte do horário escolar luxemburguês.
- Na sequência do mencionado acordo de cooperação entre Portugal e o Luxemburgo, bem como da criação dos cursos em língua portuguesa, foi celebrado entre o Ministério da Educação/Gabinete de Assuntos Europeus e Relações Internacionais e a ora Requerente um contrato administrativo de serviço docente, para exercer as funções docentes na Área Consular do Luxemburgo durante o ano escolar de 2006/2007, contrato esse vigente inicialmente entre 01/09/2006 a 31/08/2007, que foi depois renovado sucessivamente até 31/08/2009, e, posteriormente, convolado automaticamente em comissão de serviço válida por um ano, por força do disposto no artigo 3.º, n.º 5 do Decreto-Lei n.º 165-C/2009, de 28 de Julho, sendo esta comissão renovada por mais um ano, por Despacho proferido pela Presidente do Instituto ... I.P.
- Assim, no exercício de 2010, a ora Requerente exercia ao abrigo do já citado acordo de cooperação, funções docentes na Área Consular do Luxemburgo, tendo auferido nesse ano rendimentos, na qualidade de professora, ao abrigo do já referido acordo de cooperação no valor global de € 53.874,10.

- Em 25/04/2011, a ora Requerente apresentou a sua declaração periódica de rendimentos, para o exercício de 2010, tendo inscrito, com o código 406, no Quadro 4 do Anexo H da mesma os rendimentos auferidos ao abrigo do referido acordo de cooperação.
- Notificada em 25/09/2014, para exercer o seu direito de audição prévia sobre o projecto de correcção à declaração periódica de rendimentos apresentada para o exercício de 2010 com vista a tributar, em sede de IRS, os rendimentos isentos declarados pela ora Exponente no campo 406 do Anexo H, a Requerente respondeu juntando documentos comprovativos da isenção.
- A AT manteve a correcção, notificando a Requerente para entrega de declaração de substituição, o que esta não fez, seguindo-se a liquidação oficiosa objecto do presente pedido de pronúncia, em que a questão controvertida é pois, saber se os rendimentos auferidos pela Requerente, no exercício da profissão de professora no Luxemburgo, durante o ano de 2010, reúnem as condições para poderem usufruir da isenção contemplada no n.º 1 do artigo 39.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).
- De acordo com o disposto nesta norma, os rendimentos auferidos pelos contribuintes deslocados no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação, no desempenho das suas funções, estão isentos de IRS, devendo segundo as instruções de preenchimento do Anexo H da Declaração de Rendimentos do IRS Modelo 3, constantes da Portaria n.º 1303/2010, de 22 de Dezembro, no quadro 4 do anexo H inscrever com o código 406 as *“Remunerações auferidas ao abrigo de acordos de cooperação – (artigo 39.º, n.ºs 1 e 2 do EBF) – isenção não dependente de reconhecimento prévio”*.
- Como a própria Autoridade Tributária reconhece no seu Ofício -Circulado n.º 20 107 de 30/08/2005, trata-se de um benefício automático, resulta directa e imediatamente da lei, não dependendo de acto de reconhecimento, bastando para a sua aplicação que se encontrem preenchidos os únicos pressupostos elencados no citado 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.
- No caso em apreço a Requerente encontra-se deslocada no Luxemburgo, exercendo a actividade de professor na Área Consular do Luxemburgo, ao abrigo do acordo de cooperação celebrado entre Portugal e o Luxemburgo, que visa promover o

intercâmbio a diversos níveis, designadamente ao nível da educação através da leccionação de cursos em regime integrado, pelo que os rendimentos auferido pela Requerente, na qualidade de professora ao abrigo do referido acordo estão isentos de tributação, nos termos do n.º 1 do artigo 39.º do EBF, e a AT violou essa norma assim como o Princípio da Legalidade consagrado constitucionalmente no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

- Como 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.
- Face ao exposto, o tribunal deve ordenar a anulação do acto de liquidação controvertido, bem como da respectiva demonstração de liquidação de juros e de acerto de contas, bem como condenar a AT a pagar juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 24.º n.º 1, alínea b), e nº 5, do RJAT, 100º e 43º, nº 1, da LGT.

7. A Resposta

A Requerida responde, em síntese:

- Não assiste razão à Requerente quando considera que os rendimentos por si auferidos, no exercício da profissão de professora no Luxemburgo em 2010, reúnem as condições para usufruir da isenção contemplada no n.º 1 do art.º 39.º do EBF.
- A Requerente não provou que o seu contrato de docente (celebrado para o ano lectivo de 2006/2007) tenha sido celebrado ao abrigo de qualquer acordo de cooperação para efeitos de aplicação do art.º 39.º do EBF nem juntou o acordo de cooperação, a que se refere no art.º 11.º do pedido de pronúncia arbitral (*pi*);
- O Acordo que junta (Doc. 1) constitui um Programa, não é de um Acordo Internacional, convenção ou acordo, não passou o procedimento, necessário e obrigatório, de ratificação e/ou aprovação plasmado no art.º 8.º da Constituição da República Portuguesa, por forma a vincular o Estado Português.
- Dos documentos juntos não resulta que a posição contratual da Requerente a classifique como «...pessoas deslocadas no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação,

relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo.» (cf. n.º 1 do art.º 39.º do EBF) ou como agente da cooperação portuguesa, na acepção da Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril.

- Também não é essa a posição do Instituto ..., Instituto ..., IP para situações factuais exactamente iguais – o Ofício n.º ...-S/2014/4229 de 25.09.2014 esclarece a inexistência de qualquer correlação das funções desempenhadas pela Requerente com os acordos de cooperação previstos no artigo 39.º do EBF.
- Não se verifica a aplicabilidade ao caso das normas da Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril (enquadramento e estatuto jurídico do agente da cooperação portuguesa), no que respeita à definição de cooperador, contrato de cooperação, acção de cooperação (artigos 2.º, 1; 7.º, 1, 3.º, 1, c), nem o Grão-Ducado do Luxemburgo consta da lista de países receptores de ajuda pública ao desenvolvimento constantes da lista “The Dac List of Oda Recipients” da OCDE.
- O Acordo celebrado entre o Governo da República Portuguesa e o Governo do Grão-Ducado do Luxemburgo não foi celebrado no âmbito da cooperação mas de um mero acordo cultural, conforme resulta do Decreto n.º 129/82, de 16 de Novembro, nos termos do qual os dois países se limitam a estabelecer princípios orientadores por forma a promover o desenvolvimento de iniciativas culturais estabelecidas entre os países outorgantes com o objectivo de promover social, cultural e desportivamente actividades destinadas a cidadãos (cf. art.º 2.º do Acordo)
- E o contrato de serviço docente outorgado pela Requerente em 2006, convolado em comissão de serviço, integra-se no âmbito de aplicação do regime jurídico do ensino português no estrangeiro, abrangido pelo Decreto-Lei n.º 165/2006 de 11 de Agosto, não lhe sendo aplicável a Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, *conditio sine qua non* de aplicação da isenção prevista no n.º 1 do art.º 39.º do EBF.
- Os contratos de cooperação estão sujeitos a registo, de acordo com o art. 8.º da Lei n.º 13/2004, e devem ter, obrigatoriamente, as cláusulas previstas no art. 9º da mesma lei, prova que a Requerente não fez.
- O Ofício Circulado n.º 20107/2005, de 30 de Agosto, e a Informação Vinculativa relativa ao Processo: .../..., esclarecem as condições de aplicação do art. 39º do EBF.

- Não se encontram reunidos os pressupostos de aplicação do artigo 39º do EBF, o benefício fiscal em causa não lhe poderá ser aplicado.
- Nos termos do supra transcrito artigo 19º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património «os salários, vencimentos e outras remunerações similares pagos por um Estado Contratante a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado, subdivisão ou autoridade, só são tributáveis nesse Estado.»
- Segundo o n.º 1 do art.º 2.º do EBF os benefícios fiscais são «...medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.».
- A invocação da aplicação de um benefício automático não dispensa da prova da prova da verificação dos pressupostos para que fosse concedido “*ope lege*” aquele benefício fiscal.
- Qualquer interpretação que retirasse à AT a possibilidade de controlar os pressupostos de atribuição de benefícios fiscais de aplicação automática seria inconstitucional por violação dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a actividade da AT.
- O artigo 14º, nº 2, da LGT é muito claro ao dispor que «*Os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão...*»
- Razão pela qual, deverá ser negada razão à pretensão da Requerente, mantendo-se os actos sindicados e não sendo devidos quaisquer juros indemnizatórios por não haver erro imputável aos serviços gerador de qualquer obrigação de indemnizar.

8. Alegações

Nas alegações juntas, as Partes reiteraram os argumentos expostos anteriormente.

9. Objecto do pedido

A questão jurídica fundamental a decidir consiste em saber se os rendimentos auferidos pela Requerente no exercício de funções docentes no ano de 2010 no Grão-Ducado do Luxemburgo estão sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)

nos termos gerais ou se usufruem de isenção ao abrigo do artigo 39.º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

10. Saneamento

O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não padece de qualquer nulidade nem foram suscitadas pelas partes quaisquer exceções que obstem à apreciação do mérito da causa, pelo que se mostram reunidas as condições para a prolação da decisão arbitral.

II Fundamentação

11. Factos provados

Com base nas peças juntas pela Requerente e Requerida, incluindo os documentos juntos com o Pedido, assim como constantes do Processo Administrativo junto pela Requerida, documentação que se dá aqui como reproduzida.

11.1. Em 12 de Julho de 1982, foi assinado um acordo de cooperação cultural entre Portugal e o Luxemburgo nos domínios da educação, da ciência, da cultura, das artes e dos desportos, (Documento n.º 4, junto com o Pedido de pronúncia).

11.2. Em 23 de Setembro de 1982, o Conselho de Ministros aprovou, para ratificação, um Acordo Cultural assinado em Lisboa em 12 de Julho de 1982 entre o Governo da República Portuguesa e o Governo do Grão Ducado do Luxemburgo, tendo essa decisão, Decreto n.º 129/82, sido publicado no Diário da República de 16 de Novembro de 1982 (Documento n.º 4, junto com o Pedido).

11.3. O Ministério da Educação Luxemburguês organiza desde 1983 cursos integrados em língua materna no ensino primário, até ao 6.º ano de escolaridade, tendo esse ensino sido, a partir de 2001, em Esch-sur-Alzette, generalizado ao conjunto das escolas primárias, durante duas horas semanais leccionadas por professores idos de Portugal, abrangendo diversas disciplinas, em horário escolar, com frequência não obrigatória, reconhecendo-se que o domínio da língua materna permite um melhor aproveitamento escolar, desenvolvimento mais harmonioso da criança e uma mais-valia para o futuro (informação do Ministério de Educação nacional luxemburguês, Documento nº 5).

11.4. Previstos pelo Ministério de Educação Nacional do Grão Ducado do Luxemburgo para funcionarem para as línguas maternas italiana e portuguesa, os cursos integrados em língua italiana foram suprimidos pela embaixada Italiana a partir de 2005 por falta de inscrições, enquanto em 2009/2010 se verificava, em 14 comunas, que 28% dos alunos de nacionalidade portuguesa inscritos no ensino primário frequentavam cursos integrados em língua portuguesa (Cf. resposta da Ministra do Grão Ducado a questão colocada pela Câmara dos Deputados, Documento nº 6, junto com o Pedido).

11.5. Em 13 de Novembro de 2002, realizou-se no Luxemburgo a VIII reunião da Comissão Mista presidida pela Presidente do Instituto ..., para em aplicação do Acordo assinado em 12 de Julho de 1982, estabelecer um programa de cooperação para o triénio 2003 a 2005 entre os dois países nos domínios da educação, língua, ciência e ensino superior, cultura, juventude, associativismo, desporto e comunicação social (Documento nº 6, junto com o Pedido).

11.6. Em 4 de Junho de 2008, em Lisboa, foi assinado pelo Vice-Presidente do Instituto ..., em representação do Governo da República Portuguesa e o Director Geral do Ministério da Cultura, Ensino e Superior e Investigação luxemburguês, em representação do Governo do Grão Ducado do Luxemburgo, um Programa de Cooperação Cultural para o período de 2008-2011 nos domínios da Educação, da Língua, da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, da Cultura, da Juventude e do Desporto, do Associativismo e da Comunicação Social (Documento nº 7 junto ao Pedido).

11.7. Em 11 de Setembro de 2006, a Requerente celebrou, em Portugal, com o Ministério da Educação/Gabinete de Assuntos Europeus e Relações Internacionais um “contrato administrativo de serviço docente nos termos do art. 33º do Estatuto da Carreira Docente e

art. 21º do Decreto-Lei nº 165/2006, de 11 de Agosto”, para o ano escolar de 2006/2007, como professora do 1º ...o básico para exercício de funções docentes em Esch-sur-Alzette, na Área Consular do Luxemburgo, com remuneração mensal paga de acordo com a Tabela Salarial aprovada por Despacho Conjunto dos Ministros das áreas dos Negócios Estrangeiros, Finanças e Educação, no montante de € 3.365,73, para vigorar até 31 de Agosto de 2007, e que foi renovado sucessivamente até 31 de Agosto de 2008 e depois até 31 de Agosto de 2009 (Documentos nºs 8, 9 e 10, juntos com o Pedido).

11.8. O referido contrato administrativo de serviço docente foi, por força do disposto no artigo 3.º, n.º 5 do Decreto-Lei n.º 165-C/2009, de 28 de Julho, convolado automaticamente em comissão de serviço, válida por um ano (Documento n.º 11 junto com Pedido).

11.9. Por Despacho (extracto) n.º 15612/2011, de 11 de Julho de 2011, da Presidente do Instituto ..., I.P., a comissão de serviço referida no número anterior foi renovada por mais um ano, nos termos do artigo 20º do Decreto-Lei nº 165/2006, de 11 de Agosto, com a redacção conferida pelo Decreto-Lei nº 165-C/2009, de 28/7, e dos artigos 24º e 37º da Lei nº 12-A/2008, de 27/2 (Documento n.º 12 junto com Pedido).

11.10. A Requerente continuou a exercer funções como professora do 1º ...o do Ensino Básico, colocada na área Consular do Luxemburgo, encontrando-se em 24 de Janeiro de 2014 em comissão de serviço conforme o Decreto-Lei nº 234/2012, de 30 de Outubro (Documentos nºs 13, 14, 15, juntos com o Pedido).

11.11. No exercício de 2010, foram pagas à Requerente as importâncias de € 50.025,95 e € 3.848,15, suportadas respectivamente pelo Instituto ... e pelo GEPE do Ministério da Educação (Documentos n.ºs 16 e 17 juntos com Pedido).

11.12. Em 25/04/2011, a Requerente apresentou a declaração periódica de rendimentos, para o exercício de 2010, com o número de identificação 2402-IO246-15, tendo inscrito com o código 406, no Quadro 4 do Anexo H da mesma os rendimentos pagos pelas duas entidades, no valor global de € 53.874,10 (Documento n.º 18 junto com Pedido).

11.13. Em 25 de Setembro de 2014, a Requerente foi notificada, através do ofício n.º ..., de 22.09.2014, do Serviço de Finanças de ..., da intenção de os serviços da AT procederem a correcções aos valores inscritos na declaração periódica de rendimentos apresentada para o exercício de 2010, passando os rendimentos do código 406 para 401, sendo convidada a

exercer o direito de audição prévia sobre o projecto de correcção (Documento n.º 19 junto com Pedido).

11.14. Em 30 de Setembro de 2014, a ora Requerente exerceu o direito de audição prévia (Documento n.º 20 junto com Pedido).

11.15. Em 8 de Outubro de 2014, a Requerente foi notificada através do Ofício n.º ... de 07/10/2014, do Despacho da Chefe do Serviço de Finanças de ..., de que mantinha as correcções, fixando o prazo de 15 dias para apresentação de uma declaração de substituição referente ao exercício de 2010, de modo a que os valores inscritos no campo 406, do quadro 4 do Anexo H fossem transferidos para o campo 401, do quadro 4 do Anexo A (cf. cit. Documento n.º 21 junto com Pedido).

11.16. A Requerente não apresentou declaração de substituição, tendo a AT procedido officiosamente a liquidação, e procedido à notificação em 11 e 12 de Novembro de 2014, do acto de liquidação de IRS n.º 2014 ... e da respectiva demonstração de liquidação de juros e de acerto de contas, respeitante ao exercício de 2010, com data limite de pagamento em 15 de Dezembro de 2014 (Documentos n.ºs 1, 2 e 3 juntos com o Pedido)

11.17. Em 21 de Novembro de 2014, foi efectuado pagamento do montante de € 15.519,76 (Documento n.º 23 junto com Pedido).

12. Factos não provados

Não ficou provado que a Requerente tenha assinado um contrato designado como de cooperação. Configura-se que saber se a Requerente assinou ou não um contrato de cooperação constitui então uma questão de direito, dependente da qualificação do contrato para exercício de funções docentes no Grão-Ducado do Luxemburgo.

Assim, não há factos não provados relevantes para a decisão.

13. Fundamentação dos factos provados e não provados

A fixação da factualidade fez-se com base nos factos alegados pela Requerente e não contestados pela AT, assim como em toda a documentação junta aos autos, incluindo o processo administrativo.

14. Aplicação do direito

14. 1. A relação jurídica da Requerente

Segundo a matéria de facto apurada (pontos 11.7 a 11.10) a Requerente tem exercido funções docentes ao abrigo do regime jurídico consagrado no Decreto-Lei n.º 165/2006, de 11 de Agosto, e sucessivas alterações deste diploma ¹, tendo a sua remuneração sido suportada no exercício em causa nos autos (2010) pelo Ministério da Educação e pelo Instituto ..., IP.

O Decreto-Lei n.º 165/2006 estabelece 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, aprovada pela Lei n.º 46/86, de 14 de Outubro, com as alterações introduzidas pelas Leis n.º 115/97, de 17 de Setembro, e n.º 49/2005, de 30 de Agosto” (redacção do artigo 1º, n.º 1, ainda em vigor).

O diploma dá conta de como o Ministério da Educação, para concretizar o apoio ao ensino estrangeiro recrutou e colocou no estrangeiro pessoal docente, vinculado aos quadros do Ministério da Educação ou especialmente contratado².

O Decreto-Lei n.º 119/2007, de 27 de Abril, consagra como atribuições gerais do Instituto ... ³, IP, designadamente, “estruturar e coordenar a política de difusão e promoção da língua e da cultura portuguesa no estrangeiro e promover o português como língua de comunicação internacional”, “assegurar a representação do País na negociação de acordos

¹ Decreto-Lei n.º 165-C/2009, de 28 de Julho, e DL 234/2012, de 30 de Outubro.

² O preâmbulo do diploma refere como as regras desse recrutamento e as condições do exercício da sua actividade deram corpo a um regime jurídico específico, concretizado através do Decreto-Lei n.º 13/98, de 24 de Janeiro, e desenvolvido por instrumentos legislativos complementares, designadamente o Decreto Regulamentar n.º 4-A/98, de 6 de Abril, e o Decreto-Lei n.º 176/2002, de 31 de Julho, e como no sentido de organizar e acompanhar localmente as actividades do ensino português no estrangeiro, foi criado pelo Decreto-Lei n.º 264/77, de 1 de Julho, um serviço de coordenação junto de algumas missões diplomáticas ou postos consulares, sendo as normas de funcionamento desse serviço entretanto objecto de uma profunda revisão, consubstanciada no Decreto-Lei n.º 30/99, de 29 de Janeiro. Na sequência do DL 165/2006, e na mesma data, 11 de Agosto, foi publicado o Decreto Regulamentar n.º 13/2006, estabelecendo “as normas técnicas relativas aos concursos para preenchimento dos lugares dos docentes de ensino de português no estrangeiro”.

³ Designado como “...-Instituto ...”, após reestruturação efectuada pelo DL n.º 21/2012, de 30/01, que revogou o Decreto-Lei n.º 119/2007, de 27/04. Antes deste último, o instituto, criado pelo DL n.º 135/92, de 15/07, era regido pelo DL 170/97, de 05/07.

culturais e respectivos programas de cooperação, coordenando a participação dos departamentos do Estado com atribuições nos domínios da cultura e educação⁴, e a “coordenar a actividade da rede de docência de língua e cultura e língua portuguesas no estrangeiro ao nível do ensino básico e secundário (art. 3º, nº 2, alíneas a), b) e n), cabendo-lhe a missão, em coordenação com outros departamentos governamentais, de gerir a rede do ensino do português no estrangeiro a nível básico e secundário (art. 3º, nº 1).

O Decreto-Lei nº 165/2006 previa que a prestação de serviço docente no estrangeiro fosse efectuada em regime de contrato, devendo observar os requisitos previstos no artigo 22.º do Estatuto da Carreira Docente dos Educadores de Infância e dos Professores dos Ensinos Básico e Secundário, aplicando-se com as devidas adaptações, o disposto no artigo 33.º do Estatuto da Carreira Docente⁵.

Sem entrar em pormenor acerca do estatuto de docente no estrangeiro e sua relação com o estatuto de carreira docente, dir-se-á que o regime aplicável em primeira linha à Requerente tinha em conta, até 31 de Agosto de 2009, o “disposto no art. 33º do Estatuto da Carreira Docente e art. 21º do Decreto-Lei nº 165/2006, de 11 de Agosto”, e,

⁴ Cf. art. 3º, nºs 1 e 2. A redacção do DL 165-A/2009 inclui “ensino superior, juventude, desporto e comunicação social”.

⁵ Cf. artigo 21º, nº 1 e 2 do DL 165/2006. O art. 22º do ECD refere-se aos requisitos gerais e específicos de admissão a concurso (sendo que o concurso é previsto pelo art. 17º como o processo de recrutamento e selecção, normal e obrigatório, do pessoal docente) e o artigo 33º previa, com a epígrafe, contrato administrativo, que “1-O exercício transitório de funções docentes pode ser assegurado por indivíduos que preencham os requisitos de admissão a concurso, em regime de contrato administrativo, tendo em vista a satisfação de necessidades residuais do sistema educativo não colmatadas por pessoal docente dos quadros que sobrevenham até ao final do 1º período lectivo, sem prejuízo das disposições especiais constantes da legislação própria a que se refere o n.º 4 do artigo 29º.2-Os princípios a que obedece a contratação de pessoal docente ao abrigo do número anterior são fixados por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da Administração Pública e da Educação”.

Esta norma deveria ser lida em conjunto com o art. 29º do ECD que dispunha: 1-A relação jurídica de emprego do pessoal docente reveste, em geral, a forma de nomeação. 2-A nomeação pode ser provisória ou definitiva. 3-A vinculação do pessoal docente pode revestir a forma de contrato administrativo prevista no artigo 33.º 4-A contratação de pessoal docente pode ainda revestir a modalidade de contrato de trabalho a termo resolutivo para o exercício temporário de funções docentes ou de formação em áreas técnicas específicas, nos termos e condições previstos em legislação própria “. (a redacção do art. 33º e dos nºs 3 e 4 é a aprovada pelo DL 35/2007).

Uma mais aprofundada interpretação destas normas exigiria mais atenção, atendendo às grandes alterações ocorridas nos últimos anos na legislação relativa aos trabalhadores da administração pública, sendo contudo despcienda para o assunto dos autos.

posteriormente a essa data, as alterações decorrentes do Decreto-Lei n.º 165-C/2009, de 28 de Julho (factos provados 11.7. e 11.8.)

O Decreto-Lei n.º 165-C/2009, que veio introduzir diversas alterações ao Decreto-Lei n.º 165/2006, refere no seu preâmbulo que a constante alteração da rede do ensino português no estrangeiro não permite que as funções aí exercidas consubstanciem a adopção de uma carreira especial, nos termos da Lei n.º 12-A/2008, de 27 de Fevereiro. Deste modo, e uma vez que o exercício destas funções docentes requer a especialização da componente do ensino português no estrangeiro, decidiu o Governo que estas sejam exercidas em regime de comissão de serviço, e o recrutamento efectuado por concurso público, visando alargar a possibilidade de acesso a estas funções a todos os docentes, com o perfil adequado.

Assim, é de ter em conta o artigo 21º e a nova redacção dada ao art. 20º que passa a dispor que os docentes do ensino português no estrangeiro exercem o cargo de professor ou de leitor em regime de comissão de serviço nos termos definidos no diploma, na nova redacção ⁶.

De realçar, ainda, previsões como a de que “O recrutamento do pessoal docente do ensino português no estrangeiro é realizado mediante oferta pública de emprego aberta a candidatos, detentores ou não de uma relação jurídica de emprego público por tempo indeterminado” (art. 31º, n.º 1), e que “Os níveis remuneratórios correspondentes à remuneração base dos docentes de ensino português no estrangeiro constam de tabela a aprovar por decreto regulamentar” (art. 34º, n.º 1), ou a possibilidade de recrutamento local por procedimento concursal simplificado para suprir necessidades de natureza temporária (art.32º).

Na redacção inicial do Decreto-Lei n.º 165/2006, o n.º 7 do artigo 20º dizia: ” O serviço docente em países nos quais Portugal desenvolve acções de cooperação e designadamente nos países africanos de língua oficial portuguesa e em Timor--Leste pode ainda ser

⁶ Previa que sem prejuízo do disposto no artigo 15.o (coordenadores quando funcionários ou agentes da AP), o serviço docente no estrangeiro era prestado no regime de contrato nos termos do artigo 21º.

prestado no regime de agente de cooperação, nos termos da legislação em vigor, desde que essas acções sejam devidamente reconhecidas como acções de cooperação pelo serviço da administração central do Estado responsável pela cooperação portuguesa para o desenvolvimento”. (*sublinhado nosso*)

Este nº 7 do artigo 20º do DL 165/2006 foi revogado pelo Decreto-Lei nº 165-C/2009, mas o artigo 4º deste diploma diz, no nº 4, “O serviço docente em países nos quais Portugal desenvolve acções de cooperação e designadamente nos países africanos de língua oficial portuguesa e em Timor-Leste pode ainda ser prestado no regime de agente de cooperação nos termos da legislação em vigor, desde que essas acções sejam devidamente reconhecidas como acções de cooperação pelo serviço da administração central do Estado responsável pela cooperação portuguesa para o desenvolvimento” (*sublinhado nosso*).

14.2. Da aplicabilidade de norma do EBF

14.2.1. Os benefícios em sede de cooperação

O Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Junho, previa no artigo 46º: “Ficam isentas de IRS as pessoas deslocadas no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo”⁷.

O então artigo 46º foi objecto de sucessivas alterações, pelas Leis nº 65/90, de 28/12, A Lei nº 75/93, de 20/12, Lei nº10-B/96, de 23 de Março, Lei nº 127-B/97, de 20 de Dezembro:

- A primeira, Lei nº 65/90, introduziu um número (nº 2)⁸ alargando o benefício a pessoas deslocadas no estrangeiro ao serviço de empresas que tenham celebrado acordos com entidades estrangeiras, desde que aquelas obtivessem aprovação do Ministro das

⁷ Isenção já consagrada no Código do Imposto Profissional (art. 2º, § 5º) para os rendimentos deste imposto, embora não para o Imposto Complementar (cf. Teresa Barbot Faria, Estatuto dos benefícios Fiscais, Notas explicativas, Rei dos Livros, 1995, 3ª edição, p. 222).

⁸ “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”.

Finanças, demonstrando as vantagens para o interesse nacional, tratava-se de acções e relações de cooperação promovidas por empresas não abrangidas pelo DL 362/85, de 10/9, mas justificando-se para acordos com países menos desenvolvidos como era o âmbito deste diploma⁹;

- A Lei n.º 75/93 aditou um número (com n.º3)¹⁰, obrigando ao englobamento dos rendimentos isentos para efeitos da taxa aplicável aos restantes rendimentos;
- A Lei n.º 10-B/96 aditou um número (que passou a ser o n.º3), que permitia a aplicação do disposto número 1 às remunerações auferidas por militares e elementos das forças de segurança deslocados no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação técnico militar celebrados pelo Estado português e ao serviço deste, desde que reconhecido “o interesse nacional” e aditou um artigo, 42.º- A, sobre isenção de pessoal em missões de salvaguarda de paz, ficando dependente de reconhecimento do preenchimento dos requisitos pelo Ministro das Finanças¹¹.
- A Lei n.º 127-B/97, aditou um número (com n.º 2) “Ficam igualmente isentos de IRS os militares e elementos das forças de segurança deslocados no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação técnico militar celebrados pelo Estado Português e aos serviço deste, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo”, passando o anterior n.º 2 a 3, e esclarecendo (num n.º 5) que a isenção a que se refere o n.º 3 (referente a trabalhadores ao serviço de empresas) abrangia também rendimentos auferidos por pessoas deslocadas no estrangeiro exercendo actividade no âmbito de profissões constantes da lista anexa ao Código do IRS, líquidos dos encargos previstos no artigo 26.º do referido Código”.

⁹ Teresa Barbot Faria (ob. cit., p. 223).

¹⁰ “O disposto nos números anteriores não prejudica o englobamento dos rendimentos isentos, para efeitos do disposto no art. 72.º do Código do IRS e determinação da taxa aplicável ao restante rendimento colectável”.

¹¹ “1-Ficam isentos de IRS os militares e elementos das forças de segurança quanto às remunerações auferidas no desempenho de funções integradas em missões de carácter militar, efectuadas no estrangeiro, com objectivos humanitários ou destinadas ao estabelecimento, consolidação ou manutenção da paz, ao serviço das Nações Unidas ou de outras organizações internacionais, independentemente da entidade que suporta as respectivas importâncias. 2-O disposto no número anterior não prejudica o englobamento dos rendimentos isentos, para efeitos do disposto no artigo 72.º do Código do IRS e determinação de taxa aplicável ao restante rendimento colectável. 3-O reconhecimento relativo ao preenchimento dos requisitos de isenção, quando necessário, é da competência do Ministro das Finanças”.

Com a reestruturação do sistema fiscal ocorrida em 2001, e redacção dada aos diplomas pelo Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de Julho, o regime manteve-se, passando a constar do artigo 37º do EBF, e, com a nova renumeração e republicação efectuada pelo Decreto - Lei nº 108/2008, de 26 de Junho, passou a ser o artigo 39º, apresentando a seguinte redacção:

«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 - Ficam igualmente isentos de IRS os militares e elementos das forças de segurança deslocados no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação técnico-militar celebrados pelo Estado Português e ao serviço deste, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo.

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

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

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

É esta a norma que vigorava ao tempo da situação objecto de apreciação nos autos.

Na sua interpretação não pode deixar de se atender à génese da norma, interpretações a que foi sujeita, alterações ocorridas e respectivas causas.

Vejamos:

Em 1995, sobre o âmbito dos acordos de cooperação abrangidos neste artigo, Teresa Barbot Faria referia, em anotações ¹² ao artigo 46º, nº 1, o entendimento do Centro de Estudos Fiscais, sancionado por despacho do Director - Geral de 3 de Janeiro de 1990, de que a expressão “acordos de cooperação” empregada nesse artigo apenas abrange os acordos celebrados com intervenção do Estado Português, designadamente os previstos no nº 1 do art. 7º do Decreto-Lei nº 363/85, de 10 de Setembro, que aprova o Estatuto do Cooperante.

Levantada frequentemente a questão da aplicabilidade de benefício fiscal a militares deslocados em missões, a administração fiscal ¹³ opôs-se a tal entendimento tendo-se seguido intervenção legislativa que levou a alterações na redacção acima descritas, primeiro pela Lei nº 52-C/96, de 27 de Dezembro, e depois, pela Lei nº 127-B/97, de 20 de Dezembro, apenas com este último diploma (redacção dada pelo art. 43º, nº 1 ao 46º do EBF) passando a prever isenção de IRS para «os militares e elementos das forças de segurança deslocados no estrangeiro, ao abrigo de acordos de cooperação técnico -militar celebrados pelo Estado Português e ao serviço deste, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo» (nº 2 do art. 46º) (*sublinhado nosso*).

Ou seja, anteriormente à Lei nº 52-C/96, o art. 46º do EBF não previa aplicação a militares deslocados em missões, e depois, mas antes da alteração introduzida pela Lei nº 127-B/97 (OE para 2008), previa mas com exigência de reconhecimento prévio do benefício.

¹² Ob. cit. pp. 222 e 223.

¹³ Representando uma boa síntese das posições em presença, cita-se excerto de acórdão do TCAS de 15-10-2002 (rec.1653/99): “Com efeito, o recorrente considera-se abrangido pelo nº 1 do art. 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais em virtude de, no período de 27/05/96 a 31/12/96, se ter constituído como “*pessoa deslocada no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação*” celebrado pelo Estado Português, uma vez que no texto do nº 1 daquele artigo não é feita qualquer restrição normativa relativamente ao tipo de pessoas beneficiárias da isenção, nomeadamente no que se refere à categoria ou à natureza do *acordo de cooperação*. Já na perspectiva dos serviços da administração tributária que lhe efectuaram a liquidação de IRS desse ano, assim como das diversas entidades que lhe responderam às sucessivas exposições e requerimentos que apresentou sobre a questão, antes da entrada em vigor da redacção dada ao art. 46º do EBF pela Lei nº 52-C/96, de 27-12, a isenção do nº 1 do art. 46º só abrangia as relações jurídicas de cooperação emergentes de *acordos de cooperação em sentido próprio*, isto é, corporizados em tratados internacionais celebrados com intervenção do Estado Português, situação na qual se não enquadrava o recorrente, pelo que só a partir de 1997 poderia passar a gozar da isenção fiscal ali prevista”.

Confirmando esta interpretação, veja-se o Acórdão do TCAS, proferido em 19 de Outubro de 2004, no proc 07203/02, em cujo sumário se incluíram as seguintes conclusões: *«IX - Os rendimentos auferidos por um militar em 1994 no âmbito de acordos de cooperação técnico-militar não se incluíam na previsão do art. 46.º, n.º 1, do EBF, sendo que os acordos de cooperação referidos nesta norma legal eram exclusivamente os que obedeciam ao regime do Decreto-Lei n.º 363/85, de 10 de Setembro, de natureza bem diversa. X - Os rendimentos auferidos por militares no âmbito de acordos de cooperação técnico-militar só a partir de 1 de Janeiro de 1997 passaram a beneficiar de isenção de IRS, não por força do referido n.º 1 do art. 46.º, mas por força do n.º 3 do mesmo artigo, na redacção que lhe foi dada pela Lei do Orçamento de Estado para 1997».*

Tratava-se de um caso de militar deslocado em serviço em Moçambique, entre 9 de Fevereiro e 27 de Outubro de 1994, integrado numa missão de cooperação técnico-militar entre a República Portuguesa e a República Popular de Moçambique, ao abrigo do Acordo de Cooperação Técnica no Domínio Militar entre a República Portuguesa e a República Popular de Moçambique aprovado pelo Decreto n.º 27/90, de 11 de Julho, do Ministério dos Negócios Estrangeiros.

O Tribunal entendeu que à data em que foi publicado o EBF – 31 de Outubro de 1989, através do Decreto-Lei n.º 215/89 – estava em vigor o Decreto-Lei n.º 363/85, de 10 de Setembro, que, nos termos do seu art. 1.º, *«estabelece as normas e define os princípios que regem a actuação do cooperante, integrantes do seu estatuto», sendo que, nos termos do art. 2.º, n.º 1, cooperante, para os fins aí previstos «é todo o cidadão português que, possuindo as qualificações adequadas reconhecidas no exercício da sua actividade, se obrigue, mediante contrato nos termos do n.º 1 do artigo 7.º, a prestar serviço no quadro das relações de cooperação, de acordo com o estipulado no artigo seguinte»¹⁴.*

¹⁴«A prestação de serviço dos cooperantes portugueses será obrigatoriamente efectuada ao abrigo de contrato escrito, o qual poderá revestir as seguintes formas: a) Contrato tripartido, em que outorgarão o cooperante, o Estado Português e o Estado solicitante; b) Contrato a outorgar entre o cooperante e o organismo ou entidade empregadora do Estado solicitante, visado pelo Estado Português e pelo Estado solicitante» (n.º 1); «Dos contratos referidos no n.º 1 constarão os direitos e obrigações de cada um dos outorgantes e nele se inserirão, nomeadamente, cláusulas sobre as seguintes matérias: a) Objecto do contrato; b) Duração e renovação do

E, continuando a citar, disse também: “*Era seguramente para as pessoas consideradas como cooperantes ao abrigo deste estatuto que o art. 46.º, n.º 1 (19), do EBF, previa (como isenção automática, i.é, independente de reconhecimento por parte da AT) a isenção de IRS, relativamente aos rendimentos auferidos nessa qualidade, qualidade cuja prova, caso a AT, no âmbito dos seus poderes de fiscalização da veracidade dos elementos declarados pelos contribuintes, entendesse solicitá-la, seria feita mediante a apresentação do contrato referido no art. 7.º do Decreto-Lei n.º 363/85, de 10 de Setembro. Ora, afigura-se-nos que o denominado «acordo de cooperação técnica no domínio militar entre a república portuguesa e a república popular de moçambique», celebrado em 7 de Dezembro de 1988 e publicado no Diário da República – I Série, de 11 de Julho de 1990, acordo ao abrigo do qual o Impugnante prestou serviço em Moçambique, não se integra no âmbito dos acordos de cooperação com o regime jurídico definido pelo Decreto-Lei n.º 363/85, de 10 de Setembro. E não será apenas a falta do contrato escrito a determinar essa conclusão: há todo um conjunto de elementos que regulamentam aquele acordo de cooperação que se afastam do regime jurídico previsto no Decreto-Lei n.º 363/85, de 10 de Setembro. Aliás, e ao encontro da tese que sustentamos, o legislador, através da Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 1996), veio dar ao art. 46.º do EBF a seguinte nova redacção: «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 - O Ministro das Finanças pode, a requerimento das entidades 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. 3 - O disposto no número anterior aplica-se ainda às remunerações auferidas por militares e elementos das*

contrato; c)Garantias de contagem de tempo de duração do contrato; d) Espírito da cooperação; e)Situação do cooperante face à lei do Estado solicitante; b)Remuneração; g)Transferências monetárias; h)Direitos do agregado familiar; i) Garantias sociais; j)Habituação e alojamento; l)Doenças e acidentes de trabalho m)Transportes; n)Isenções aduaneiras; o)Férias; p)Resolução do contrato; q)Legislação aplicável.

forças de segurança deslocados no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação técnico-militar celebrados pelo Estado Português e ao serviço deste, desde que reconhecido o interesse nacional. 4-O disposto nos números anteriores não prejudica o englobamento dos rendimentos isentos, para efeitos do disposto no artigo 72.º do Código do IRS e determinação da taxa aplicável ao restante rendimento colectável». Significa isto, se dúvidas ainda restavam, que o legislador nunca quis incluir na previsão do n.º 1 do referido preceito legal os acordos de cooperação técnico-militar celebrados pelo Estado Português, acordos que, como vimos já, têm natureza e regime jurídico distintos daqueles. Por isso, sentiu a necessidade de criar um novo benefício fiscal, para conceder, a partir de 1 de Janeiro de 1997, a isenção de IRS relativamente às remunerações auferidas por militares e elementos das forças de segurança deslocados no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação técnico-militar celebrados pelo Estado Português e ao serviço deste, desde que reconhecido o interesse nacional. Em todo o caso, e contrariamente ao que sucedia com a isenção prevista para os acordos de cooperação a que aludia o n.º 1 do art. 46.º do EBF, a isenção prevista no n.º 3 não era automática, antes estando dependente do reconhecimento do Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados. Só a partir de 1 de Janeiro de 1998, tal isenção passou a ser automática, agora nos termos do n.º 2 do art. 46.º do EBF, a que a Lei n.º 127-B/97, de 20 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 1998) deu a seguinte redacção: «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 - Ficam igualmente isentos de IRS os militares e elementos das forças de segurança deslocados no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação técnico-militar celebrados pelo Estado Português e ao serviço deste, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo (...)».

Em todo o caso, continuou o legislador a pressupor diferenças de natureza e de regime jurídico dos “acordos de cooperação” e dos “acordos de cooperação técnico-militar. Afigura-se-nos, pois, que a AT andou bem ao considerar que o Contribuinte não beneficiava, relativamente aos rendimentos em causa, da isenção prevista no art. 46.º, n.º 1, do EBF.”

14.2.2. Quanto à aplicabilidade do actual artigo 39º do EBF ao exercício de funções docentes

Vimos no número anterior qual a evolução legislativa do artigo 46º do EBF e a interpretação jurídica de que foi objecto, com negação de aplicação do nº 1 a militares deslocados ainda que ao abrigo de “acordos de cooperação”.

Serão os acordos de cooperação previstos agora no nº 1 do art. 39º do EBF aplicáveis a cidadãos nacionais, professores deslocados no estrangeiro em exercício de funções docentes?

A redacção do artigo 39º do EBF não tem sofrido alterações, sendo-lhe aplicáveis todos os raciocínios anteriormente feitos relativamente ao art. 46º do EBF (e ao 37º, entre 2001 e 2008).

Quanto à **conjugação com as normas do Decreto-Lei nº 165/2006, de 11 de Agosto**, alterado pelo Decreto-Lei nº 165-C/2009, 28 de Julho, e pelo Decreto-lei nº 234/2012, de 30 de Outubro, vejamos agora.

O Decreto-Lei nº 165/2006, visa criar meios para assegurar tarefas fundamentais constitucionalmente definidas: assegurar o ensino e valorização da língua portuguesa, defender o seu uso e fomentar a sua difusão internacional, defender e promover a cultura portuguesas no estrangeiro e facultar aos filhos dos portugueses residentes no estrangeiro o acesso a essa cultura, bem como ao acesso da língua materna. Foi valorizada na acção através da integração da aprendizagem em currículos de países estrangeiros, de elaboração e creditação de programas, tudo no quadro da melhores práticas, designadamente as que seguem o “Quadro Europeu Comum de Referência para as Línguas, aprovado pelo Conselho da Europa” (cf. preâmbulo do DL 165/2006).

Mas, o “ensino português no estrangeiro é uma modalidade especial de educação escolar” (preâmbulo do DL 165-C/2009). O Decreto-Lei nº 165/2006, na sua redacção original,

mandava observar normas do Estatuto da Carreira Docente, sendo avaliados pelo respectivo sistema de avaliação (artigos 20º e 21º do ECD)¹⁵.

Actualmente, apesar da revogação do art. 20º e alterações introduzidas na redacção DL 165/2006, a avaliação dos docentes é feita segundo o sistema de avaliação de desempenho dos trabalhadores da Administração Pública (actual art. 21º do) e continua a prever-se que o serviço prestado como docente do ensino no estrangeiro é considerado, para todos os efeitos legais, tempo de serviço efectivo em funções docentes no ensino público”.

Já a participação como cooperante em acção de cooperação tem um sentido específico na ordem jurídica portuguesa desde há décadas – relacionado com o apoio aos países em desenvolvimento, designadamente e com especial importância, com acções de apoio aos países de expressão portuguesa (PALOPS).

A importância dessa actuação, desencadeada em grande parte pela descolonização e independência de novos países com especial ligação cultural e linguística a Portugal (PALOPs), levou à consagração e desenvolvimento do **regime jurídico de cooperação**, assinalando-se os sucessivos diplomas Decreto-Lei nº 180/76, de 9 de Março, o Decreto-Lei nº 363/85, de 10 de Setembro, o Decreto-Lei nº 10/2000, de 10 de Fevereiro (Timor) e Lei nº 13/2004, de 14 de Abril, assim como à criação de **estruturas** vocacionadas para a sua especificidade nos vários campos da **Cooperação**.

Ao tempo da vigência do Decreto-Lei nº 180/76 cabia papel fundamental ao Ministério da Cooperação, o Decreto-Lei nº 363/85, referia no preâmbulo a Direcção-Geral de Cooperação e o Instituto para a Cooperação Económica, a Lei 13/2004 menciona a intervenção do Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento (IPAD).

Actualmente, cabe um papel fundamental nesta área ao “... — Instituto ..., I. P.”, criado pelo Decreto-Lei nº 21/2012, de 30 de Janeiro, tendo em vista potenciar a capacidade de

¹⁵ A Requerente foi recrutada ao abrigo desse diploma tendo o seu contrato sido automaticamente convolado no de comissão de serviço nos termos do nº 5 do art. 3º do DL 165-C/2009 (regime transitório).

intervenção no desenvolvimento da política de cooperação internacional e de promoção externa da língua e da cultura portuguesas¹⁶.

Ou seja, o **Instituto ...**, resultante da fusão do Instituto ..., I. P. (IC, I. P.), com o Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento, I. P. (IPAD, I. P.), com a subsequente reorganização e racionalização dos serviços destes dois institutos, tem actualmente, em articulação com os Ministérios dos Negócios Estrangeiros e Educação e Ciência, no domínio da cooperação, no domínio da promoção externa da língua e cultura portuguesas e no âmbito da educação pré -escolar e dos ensinos básico e secundário do ensino português no estrangeiro, sendo claramente distintas estes **três tipos de missões e atribuições** nos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 3.º do diploma.

No que respeita ao caso dos autos, a actividade da Requerente, de docência de língua portuguesa num país desenvolvido, membro, como Portugal, da União Europeia, ao abrigo de um Acordo de âmbito cultural, **não é susceptível de se confundir com uma acção de cooperação**, sujeita ao enquadramento da **Lei n.º 13/2004**, como consideramos bem explicado no Parecer junto aos autos, emitido pelo Instituto ... para situações idênticas à da Requerente.

É **distinto o regime jurídico das situações de docência e das acções de cooperação** e foram diversas as instituições competentes para o respectivo acompanhamento. Ainda quando as diferentes missões se reúnem numa mesma instituição, mantém-se a sua distinção.

Como exemplo de que a ordem jurídica reconhece que as **duas situações não se confundem** e têm que observar os respectivos regimes jurídicos, com suas exigências (e benefícios...), veja-se:

¹⁶ O DL 21/2012 revogou o Decreto-Lei n.º 119/2007, de 27/4, alterado pelo DL n.º 165-A/2009 (respeitante ao Instituto Camões, anteriormente competente na área da língua, cultura e docência da língua e cultura portuguesas no estrangeiro) e o Decreto-lei n.º 120/2007, de 27/4 (respeitante ao IPAD, anteriormente competente na área da cooperação portuguesa).

- o nº 4 do artigo 4º do Decreto-Lei nº 165-C/2009: “O serviço docente em países nos quais Portugal desenvolve acções de cooperação e designadamente nos países africanos de língua oficial portuguesa e em Timor-Leste pode ainda ser prestado no regime de agente de cooperação nos termos da legislação em vigor, desde que essas acções sejam devidamente reconhecidas como acções de cooperação pelo serviço da administração central do Estado responsável pela cooperação portuguesa para o desenvolvimento”.

- o artigo 15.º do DL 75/2010, de 23/6, (*diploma que introduziu alterações à Lei de Bases do Sistema Educativo, nº 45/86*), sob epígrafe “Agentes de cooperação: “O regime de avaliação do desempenho em funções docentes dos agentes de cooperação, cujo estatuto jurídico é estabelecido pela Lei n.º 13/2004, de 14 de Abril, é definido por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas dos negócios estrangeiros, das finanças, da Administração Pública e da educação.

No sentido da **não aplicação da isenção prevista no artigo 39º** (art. 37º entre 2001 e 2008) do EBF a situações destas de exercício de funções docentes de língua portuguesa no estrangeiro no âmbito de acordos culturais em países europeus desenvolvidos, decidiu o TCAN, nos processos 01104/07.4BEBRG (em 14 de Junho de 2012) e 01732/06.5BEBR (em 28 de Fevereiro de 2013), tendo este último acórdão concluído, em sumário: «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 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.º do Decreto-Lei n.º 363/85, de 10 de Setembro), pelo que a actividade de 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. (...)».

Em ambos os casos se tratava de situação em que se defendia a aplicação do art. 37.º a rendimentos pagos a docentes de língua portuguesa ao abrigo de um **Acordo assinado entre a República Portuguesa e a República Francesa**.

O Acórdão proferido no proc 01732/06, citando também a decisão no proc. 01104/07 considerou: «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. 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.º 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 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 (cf. artigos 74º e 78º), 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 que 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.»

Subscrevemos inteiramente a doutrina dos Acórdãos citados, assim como os já referidos no ponto anterior, pelo que se decide sem mais, que o pedido da Requerente improcede por a respectiva situação factual não se enquadrar no artigo 39º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Improcedem, assim, naturalmente, os pedidos de reembolso da quantia de imposto entretanto pago assim como de juros indemnizatórios.

15. Decisão

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS relativa ao ano de 2010 (nº 2014 ...).
- b) Condenar a Requerente em custas.

16. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 315.º do CPC, na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 15.519,76 (quinze mil quinhentos e dezanove euros e setenta e seis cêntimos).

17. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 12º e no n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e do n.º 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, de 14 de Outubro de 2015.

A Árbitro

(Maria Manuela Roseiro)