

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 623/2019-T

**Tema: IRS - Rendimentos obtidos em França. Prova da retenção na fonte.
Obrigatoriedade de englobamento. Direito da União Europeia.**

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Carlos Lobo e Prof. Doutor Vasco Valdez (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 13-12-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., residente na Rua ..., ..., ...-... ..., Portugal e **B...**, residente no ..., ..., Luxemburgo, casados, respetivamente contribuintes n.ºs ... e ... (doravante designados em conjunto como “Requerentes”), vieram apresentar, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”) e do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, pedido de constituição do tribunal arbitral tendo em vista a anulação do acto de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa n.º ...2008... e a anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2008... .

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 24-09-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 13-11-2019 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 13-12-2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que suscitou a excepção da incompetência material absoluta do Tribunal Arbitral para reconhecer o direito dos requerentes ao pagamento de uma indemnização por prestação indevida de garantia e defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 28-01-2020, foi dispensada reunião e alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar a excepção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

2. Questão da incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o pedido de reconhecimento do direito dos Requerentes ao pagamento de uma indemnização por prestação indevida de garantia

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que dos artigos 2.º e 4.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-/2011, de 22 de Março, resulta «*que o tribunal arbitral*

é incompetente em razão da matéria para apreciar e decidir o pedido da Requerente em tudo o que se prende com a apreciação da matéria relativa ao processo de execução fiscal, designadamente para apreciar o direito a indemnização por garantia indevidamente prestada para suspender o processo executivo, por falta de previsão legal a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é definida no artigo 2.º do RJAT».

Porém, o artigo 171.º do CPPT estabelece que «a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda» e que «a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência».

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

Assim, o artigo 2.º do RJAT, ao atribuir competência aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciarem a legalidade de actos de liquidação, tem como corolário que lhes atribui competência para tudo o que imperativamente deve ser objecto desse processo, como é o caso da indemnização por garantia indevida.

Sendo este o regime que resulta do CPPT, diploma de natureza legislativa, ele não pode ser afastado por diplomas de natureza regulamentar, como é o caso da Portaria n.º 112-A/2011, por força da princípio da hierarquia das normas, estabelecido no artigo 112.º, n.º 5 da CRP: «Nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos».

A esta luz, o artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, que estabelece que «*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*», será materialmente inconstitucional, por ofensa do artigo 112.º, n.º 5, da CRP, se for interpretado como criando a possibilidade de alteração por via regulamentar (portaria de vinculação) do estatuído no CPPT sobre a apreciação do pedido de indemnização por garantia indevida no «*no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda*», quando este é o processo arbitral.

E, pela mesma razão, também será material e organicamente inconstitucional o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, se for interpretado como derogando o artigo 171.º do CPPT.

Assim, por força do disposto no artigo 204.º da CRP, que estabelece que «*nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados*», não podem ser aplicadas as normas do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pelo que se recusa a sua aplicação, com a interpretação defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Assim, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para a apreciação dos pedidos de indemnização por garantia indevida conexcionados com processos dos tipos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, decorre desta norma conjugada com o artigo 171.º do CPPT.

Pelo exposto, improcede a exceção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) Os Requerentes eram residentes em Portugal em 31-12-2007;

- B)** Em 23-95-2008 os Requerentes enviaram eletronicamente a declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2007, na qual foi mencionado no Anexo J do ora Requerente B..., nomeadamente no Campo 411 do Quadro 4A, o montante de € 611.666,04 relativo ao rendimento obtido em França proveniente de seguros do ramo «Vida» e o montante de € 70.756,13 relativo ao imposto pago no estrangeiro (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- C)** Na sequência da apresentação da declaração, foi emitida, em 21-07-2008, a liquidação n.º 2008... de IRS, com o valor a pagar no montante de € 246.504,63 (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- D)** Em 26-05-2007, os ora Requerentes apresentaram um pedido de informação vinculativa, nos termos que constam do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que pedem a confirmação do seguinte entendimento:
- (i) Os ora Exponentes, atendendo à situação tributária concreta exposta, podem beneficiar do artigo 5.º n.º 3 do Código do IRS relativamente aos rendimentos provenientes de seguros do ramo "Vida" contratados em França e, assim, os seus rendimentos estão sujeitos a uma taxa de tributação mais reduzida, e consequentemente,*
- (ii) Na ausência de campo específico para declaração destes rendimentos que acautelem devidamente os interesses dos ora Exponentes, o procedimento de pagamento acima assumido encontra-se correcto. (este procedimento consiste em englobar a totalidade dos rendimentos obtidos em França, de acordo com o princípio da boa fé, mas irão apenas pagar a parte da liquidação de IRS que considerem devida);*
- E)** Os ora Requerentes solicitaram ainda, no âmbito deste pedido de informação vinculativa, que caso o entendimento acima exposto não merecesse a concordância das autoridades fiscais, deveriam estas prestar informação sobre qual o procedimento declarativo a adotar pelos ora Requerentes;

F) Em 08-10-2008, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa, que consta do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que alegaram, em conclusões:

O acto tributário dê liquidação de IRS com o n.º 2008... encontra-se manifestamente errado, uma vez que o mesmo não considera o imposto suportado em França para eleitos de crédito de imposto por dupla tributação internacional a favor dos ora Reclamantes;

A obrigação de englobar o rendimento obtido pelos Reclamante no resgate dos seguros do ramo "Vida" contratados junto de uma seguradora francesa é discriminatória e manifestamente contrária ao Direito Comunitário.

Sendo a obrigação de englobar estes rendimentos inválida por contrária ao Direito Comunitário, será também inválida a liquidação ora reclamada.

Face ao exposto, deve ser anulada a liquidação de IRS n.º 2008..., na parte que respeita ao rendimento proveniente dos seguros do ramo "Vida" no montante de € 606.932,04.

Desta forma, os rendimentos provenientes dos seguros do ramo "Vida" auferida pelos Reclamantes, no montante de € 606.932,04, não podem ser objecto de englobamento obrigatório.

G) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho 09-06-2009, proferido pelo Senhor Diretos de Finanças Adjunto, manifestando concordância com uma Informação que consta do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

A reclamante vem alegar que:

- *Durante o ano de 2007 B... resgatou alguns seguros do ramo vida, em França;*
- *Posteriormente, foram Informados pela Administração Fiscal portuguesa de que os rendimentos desses seguros do ramo vida teriam de ser englobados na declaração de IRS em Portugal, quando fosse efectuado o resgate dos mesmos, devendo o montante dos rendimentos em causa ser declarado no Anexo J (campo 411);*

- *Embora não concordassem com a declaração dos rendimentos naquele campo, enviaram electronicamente a declaração de rendimentos referente a 2007, nos termos pretendidos pela Administração Tributária, ou seja, incluíram o rendimento bruto total de rendimentos obtido: em França com o resgate de seguras bem como o Imposto suportado;*
- *Simultaneamente, em 2007.05.26, efectuaram um pedido de Informação vinculativa à Administração Fiscal, onde a questionaram sobre a patente discriminação resultante da situação mencionada, contudo, até à presente data não obtiveram qualquer resposta;*
- *Nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 81º do IRS, têm direito a um crédito de Imposto no montante de € 70.756,13, o qual não foi concedido;*
- *O contribuinte residente em Portugal que subscreva seguros do ramo vida noutros países da União Europeia e receba o respectivo rendimento sem que o mesmo tenha sido sujeito a retenção na fonte a título definitivo, vê-se forçado a englobar esse rendimento, o que é manifestamente discriminatório e contrário ao direito comunitário.*

Da análise dos elementos constantes dos autos resulta que:

- *Relativamente ao exercido de 2007 foi entregue em 2008.05.23 uma Declaração Modelo 3 de IRS, acompanhada com um Anexo G, um H e dois J;*
- *Nesta declaração de rendimentos verifica-se que o contribuinte indicou ter auferido em França rendimentos no montante de € 4.821,00 referentes a dividendos ou lucros derivados de participações sociais e de € 310.776,26 referentes a mais valias derivadas da alienação de bens mobiliários, navios, aeronaves ou quaisquer outros bens;*
- *Em 2008.07.21 foi efectuada a liquidação n.º..., na qual foi apurado um rendimento global de € 622.718,04, deduções à colecta no montante de e 1.909,20 e foram consideradas retenções na fonte no montante de € 64,92, tendo resultado da mesma Imposto a pagar no montante de € 246.504,63;*

- *Nesta liquidação, apesar do contribuinte ter declarado que pagou imposto em França no montante de € 70,771,12, apenas foi considerado o montante de € 64,92, que corresponde ao Imposto retido em Portugal;*

APRECIACÃO DA MATÉRIA DE DIREITO

O n.º 1 do art. 15º do CIRS determina que para os residentes em território português o IRS Incide obre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora de Portugal.

Assim, sendo a reclamante residente em Portugal não restam dúvidas de que terá, nos termos do art. 12º do CIRS, de englobar os rendimentos que obteve em França.

Ora a convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a França estabelece que determinados rendimentos podem ser tributados nos dois Estados, competindo ao Estado da residência a eliminação da dupla tributação internacional.

E, dado que a reclamante tinha residência em Portugal cabia ao Estado da residência – Portugal – eliminar a dupla tributação, nos termos do n.º 2 do art. 24º do Decreto-Lei 105/71 de 26 de Março, que aprovou a Convenção entre Portugal e a França para Evitar a Dupla Tributação.

O mecanismo da eliminação ocorre através da dedução ao imposto nele liquidado dum quantitativo Igual ao do imposto pago no outro Estado, até ao limite da fracção do imposto liquidado no Estado da residência correspondente aos rendimentos auferidos no estrangeiro, calculado antes da dedução.

Por sua vez, o n.º 2 do art. 81.º do CIRS estabelece que "Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar nos termos do número 1 do referido artigo não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstas pela Convenção."

Daqui resulta que, efectivamente, existem situações em que os contribuintes têm direito a um crédito da imposto por dupla tributação Internacional.

Contudo, para que esse crédito seja considerado os contribuintes deverão juntar ao Anexo J documento emitido pela Autoridade Fiscal do Estado de onde são originários os rendimentos, do qual deverá constar, nos termos do ofício-circulado n.º 20022 de 2000.o5.19, o montante do rendimento, a sua natureza e o pagamento do imposto que foi efectuado.

Ora no caso dos autos, a ora reclamante não juntou o documento supra mencionado, pelo que a liquidação de IRS do ano de 2007 foi efectuada de acordo com o estipulado na lei.

Relativamente ao pedido de informação vinculativa importa referir que o entendimento que incidir sobre o mesmo só vincula os serviços a partir da notificação à reclamante da despacho que recair sobre o pedido

AUDIÇÃO PRÉVIA

Realizada a instrução do processo e apreciada a matéria controvertida, foi prestada a respectiva informação, tendo sido efectuado o correspondente projecto de decisão (despacho de 03 de Abril de 2009).

O mesmo foi notificado à reclamante em 2009.04.20 através do ofício n.º ... de 2009.04.15, para efeitos de, assim entendendo, exercer por escrito e no prazo de 15 dias, o direito de audição prévia previsto no art. 60º da lei Geral Tributária, dando-se assim cumprimento ao disposto no n.º 5 do citado normativo legal.

Para o exercício daquele direito, veio o reclamante apresentar a petição junta ao presente procedimento, de fls. 75 a 89, na qual alega, sinteticamente, que:

- Tendo procedido ao englobamento dos seus rendimentos tem direito a um crédito de Imposto no montante de € 70.756,13;*
- O desrespeito pelos requisitos previstos no ofício circulado n.º 20022 de 2000.05.19 constitui argumento único da proposta de indeferimento sem que o conteúdo daquele seja espelho de uma qualquer norma jurídica plasmada no ordenamento jurídico;*

- *Quando a apresentação de determinado documento constitui requisito legal para a atribuição de um direito, esse requisito consta da própria lei;*
- *A junção do documento comprovativa em questão, em momento simultâneo com o da submissão da declaração modelo 3 não é materialmente possível, porquanto o sistema de envio electrónico das declarações dos contribuintes limita a apresentação de informação aos campos de formulário Standard;*
- *A Administração Tributária está em falta no que concerne ao dever de prestação de informação vinculativa, cujo pedido foi apresentado em 2008.05.26;*
- *Por motivos que lhe são completamente alheios, a obtenção do documento solicitado é impossível em face das disposições legais em vigor em França;*
- *O único documento comprovativo do pagamento do imposto em França consiste no formulário fiscal n.º 2561 TER, emitido pela entidade obrigada a proceder à retenção na fonte do imposto;*
- *O princípio da legalidade implica que a actuação da Administração Tributária seja conforme às normas de direito comunitário.*

Reputando-nos ao que consideramos ser essencial contrapor, cumprirá, em resposta às questões formuladas pela reclamante, dizer o seguinte:

- *Os ofícios-circulados emitidos pela DGI constituem orientações genéricas, as quais vinculam a Administração Tributária;*
- *Com efeito, nos termos do art. 55º do CPPT, a Administração Tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares administrativas que visem a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias;*
- *Por outro lado importa referir que o n.º 1 do art. 128º do CIRS determina que as pessoas sujeitas a IRS devem apresentar os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionadas na respectiva declaração, quando a Direcção Geral dos Impostos os exija;*

- *E, no caso dos rendimentos auferidos no estrangeiro, o Anexo J da declaração modelo 3 de IRS determina que quando se procede ao envio electrónico das declarações de rendimentos, os contribuintes devem proceder à remessa, para o serviço de finanças da área do seu domicílio fiscal, dos originais ou de fotocópias autenticadas dos comprovativos da liquidação final do imposto pago no estrangeiro;*
- *Quanto ao pedido de informação vinculativa, e como já ficou expresso no projecto de decisão, o entendimento que incidir sobre o mesmo só vincula os serviços a partir da notificação à reclamante do despacho que recair sobre o pedido, não sendo por Isso aplicável à situação dos autos;*
- *Apesar do Invocado pela reclamante, a verdade é que esta não junta aos autos nenhum documento oficial (ou fotocópia autenticada) que comprove o imposto alegadamente pago no estrangeiro;*
- *Por último importa ainda referir que, ao contrário do alegado pela reclamante, a Administração Tributária não está, com a sua actuação a agir contra as normas de Direito Comunitário e deste modo a violar o princípio da legalidade;*
- *Com efeito, desconhece-se, até à data, qualquer decisão judicial que, nesta matéria, considere o comportamento da Administração Tributária violador das normas de direito comunitário.*

PROPOSTA DE DECISÃO

Em face do exposto, sou de parecer que se deve manter a proposta de decisão constante no projecto de decisão e que, conseqüentemente, a reclamação deverá ser INDEFERIDA.

- H)** Os ora Requerentes apresentaram à Autoridade Tributária e Aduaneira os documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;

- I)** Em 03-07-2009, os ora Requerentes deduziram no Tribunal Tributário de Lisboa impugnação judicial contra o acto de indeferimento expresso, bem como contra o ato tributário de liquidação de IRS n.º 2008..., relativo ao ano de 2007, no valor total de € 246.504,63 (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), dando origem ao processo n.º .../09...BELRS;
- J)** A pedido dos ora Requerentes, formulado ao abrigo do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro, foi declarada extinta a instância no referido processo n.º .../09...BELRS (notificação junta com o pedido de pronúncia arbitral);
- K)** A administração tributária francesa enviou as mensagens de correio eletrónico que contam dos documentos n.ºs 9, 11 e 12 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- L)** Os ora Requerentes apresentaram o comprovativo da sua residência fiscal que consta do documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- M)** Aos rendimentos de seguros do ramo “Vida” aplicava-se em França uma taxa liberatória de imposto sobre o rendimento de 35% (até 5 anos), 15% (de 5 a 8 anos) e 7,5% (mais de 8 anos) em função do tempo de permanência do seguro, liberando-os do imposto devido a final (artigo 11.º do pedido de pronúncia arbitral, não questionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira);
- N)** O Requerente B... subscreveu os seguros do ramo “Vida” tendo obtido os seguintes rendimentos no ano de 2007, as quais foram sujeitos a imposto sobre o rendimento em França aplicável a não residentes, nos termos do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido:

Data de início	Montante bruto	Data fim	Rendimento capitais	Taxa liberatória paga em França	Montante
Março 1999	152.437,96	Março 2007	€ 41.550,82	7,50%	€ 3.116,31
Março 1999	153.121,93	Janeiro 2007	€ 426,06	15%	€ 63,91
Abril 1999	39.575,85	Setembro	€ 3.417,25	7,50%	€ 256,30

		2007			
Junho 1999	23.166,74	Setembro 2007	€ 1.442,98	7,50%	€ 108,22
Novembro 2001	3.805.094,93	Janeiro 2007	€ 560.094,93	12%	€ 67.211,39
Total			€ 606.932,04		€ 70.756,13

- O)** Os ora Requerentes, antes de apresentarem a declaração modelo 3 relativa ao ano de 2007, foram informados pela Administração Tributária portuguesa de que os rendimentos desses seguros do ramo "Vida" teriam de ser englobados nessa declaração de IRS em Portugal aquando do resgate dos mesmos, devendo o montante dos rendimentos em causa ser declarados no Anexo J, mais concretamente no campo residual para outros rendimentos de capitais (campo n.º 411) (artigo 13.º do pedido de pronúncia arbitral, cuja correspondência à realidade não é questionada);
- P)** Na Declaração modelo 3 de IRS os Requerentes indicaram no campo 411 do anexo J o rendimento de € 611.566,04 e o imposto pago no estrangeiro de € 70.756,13, valores estes referentes às quantias recebidas a título de rendimentos dos seguros «Vida»;

Q) Em 23-09-2019, os Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

3.2. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pelos Requerentes.

Quanto ao documento n.º 2 junto pelos Requerentes, a Autoridade Tributária e Aduaneira não suscita a questão da sua falsidade, nem qualquer dúvida sobre a correspondência do seu conteúdo à realidade, apenas não o questionando por não ter sido emitido ou autenticado por autoridades fiscais francesas, o que não se considera razão para não dar como provado o seu conteúdo, pelo que adiante se diz no ponto 4.1 deste acórdão.

3.3. Factos não provados

3.3.1. Não se provou que os ora Requerentes tenham sido notificados da resposta ao pedido de informação vinculativa.

Os Requerentes dizem que não foram notificados (artigo 21.º do pedido de pronúncia arbitral).

A Administração Tributária diz que *«por consulta ao processo administrativo verifica-se que através do ofício n.º ... de 2009-10-28, foi a referida informação enviada para os Requerentes»*, mas não juntou aos autos o processo administrativo nem prova de que o ofício a que alude tenha sido recebido pelos ora Requerentes.

3.3.2. Não se provou que fosse possível aos ora Requerentes apresentarem um documento emitido ou autenticado pelas autoridades tributárias francesas comprovando o pagamento do imposto através de retenção na fonte.

3.3.3. Não se provou que os Requerentes tivessem prestado garantia bancária para suspender processo de execução fiscal destinado à cobrança coerciva da quantia liquidada.

Não foi apresentada qualquer prova do alegado pagamento.

4. Matéria de direito

4.1. Questões que são objecto do processo

Os Requerentes eram residentes em Portugal em 31-12-2007 e apresentaram declaração de IRS em que declararam rendimentos obtidos em França, provenientes de seguros do ramo «Vida».

Os ora Requerentes apresentaram à Administração Tributária um pedido de Informação Vinculativa em que pediram que lhe fosse confirmado o seu entendimento de que esses rendimentos seriam tributados no âmbito do n.º 3 do artigo 5.º do CIRS, mas na ausência de campo específico para declaração destes rendimentos que acautelem devidamente os interesses, seria de englobar a totalidade dos rendimentos obtidos em França, de acordo com o princípio da boa fé, mas apenas pagariam a parte da liquidação de IRS que consideravam devida.

Não se provou que a Administração Tributária tivesse respondido ao pedido de Informação Vinculativa.

Para além disso, na declaração de IRS apresentada relativamente ao ano de 2007, os Requerentes declararam que tinha sido pago em França o montante € 70.756,13, através de retenção na fonte efectuada pela entidade que era devedora de € 606.932,04,

Na liquidação de IRS emitida pela Administração Tributária não foi considerado o pagamento daquele valor de retenção na fonte.

Na sequência da notificação da liquidação, os ora Requerentes apresentaram uma reclamação graciosa que foi indeferida, tendo sido confirmada a liquidação com os fundamentos que constam do documento n.º 7.

Relativamente à não consideração do valor invocado pelos Requerentes como tendo sido pago, através de retenção na fonte, a Administração Tributária entendeu, na decisão da reclamação graciosa, que não podia ser considerado, por não ter sido junto «*ao Anexo J documento emitido pela Autoridade Fiscal do Estado de onde são originários os rendimentos, do qual deverá constar, nos termos do ofício-circulado n.º 20022 de 2000.05.19, o montante do rendimento, a sua natureza e o pagamento do imposto que foi efectuado*».

Quanto ao regime de tributação, a Administração Tributária entendeu o seguinte:

O n.º 1 do art. 15º do CIRS determina que para os residentes em território português o IRS Incide obre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora de Portugal.

Assim, sendo a reclamante residente em Portugal não restam dúvidas de que terá, nos termos do art. 12º do CIRS, de englobar os rendimentos que obteve em França.

Ora a convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a França estabelece que determinados rendimentos podem ser tributados nos dois Estados, competindo ao Estado da residência a eliminação da dupla tributação internacional.

E, dado que a reclamante tinha residência em Portugal cabia ao Estado da residência – Portugal – eliminar a dupla tributação, nos termos do n.º 2 do art. 24º do Decreto-Lei 105/71 de 26 de Março, que aprovou a Convenção entre Portugal e a França para Evitar a Dupla Tributação.

O mecanismo da eliminação ocorre através da dedução ao imposto nele liquidado dum quantitativo Igual ao do imposto pago no outro Estado, até ao limite da fracção do imposto liquidado no Estado da residência correspondente aos rendimentos auferidos no estrangeiro, calculado antes da dedução.

Por sua vez, o n.º 2 do art. 81.º do CIRS estabelece que "Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar nos termos do número 1 do referido artigo não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstas pela Convenção."

Daqui resulta que, efectivamente existem situações em que os contribuintes têm direito a um crédito da imposto por dupla tributação Internacional.

Contudo, para que esse crédito seja considerado os contribuintes deverão juntar ao Anexo J documento emitido pela Autoridade Fiscal do Estado de onde são originários os rendimentos, do qual deverá constar, nos termos do ofício-circulado n.º 20022 de 2000.o5.19, o montante do rendimento, a sua natureza e o pagamento do imposto que foi efectuado.

Ora no caso dos autos, a ora reclamante não juntou o documento supra mencionado, pelo que a liquidação de IRS do ano de 2007 foi efectuada de acordo com o estipulado na lei.

Na sequência do exercício do direito de audição, a Administração Tributária acrescentou, no essencial, o seguinte:

- Os ofícios-circulados emitidos pela DGI constituem orientações genéricas, as quais vinculam a Administração Tributária;*

o n.º 1 do art. 128º do CIRS determina que as pessoas sujeitas a IRS devem apresentar os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionadas na respectiva declaração, quando a Direcção Geral dos Impostos os exija;

- E, no caso dos rendimentos auferidos no estrangeiro, o Anexo J da declaração modelo 3 de IRS determina que quando se procede ao envio electrónico das declarações de rendimentos, os contribuintes devem proceder à remessa, para o serviço de finanças da área do seu domicílio fiscal, dos originais ou de fotocópias autenticadas dos comprovativos da liquidação final do imposto pago no estrangeiro;*

Por último importa ainda referir que, ao contrário do alegado pela reclamante, a Administração Tributária não está, com a sua actuação a agir contra as normas de Direito Comunitário e deste modo a violar o princípio da legalidade;

- *Com efeito, desconhece-se, até à data, qualquer decisão judicial que, nesta matéria, considere o comportamento da Administração Tributária violador das normas de direito comunitário.*

É apenas à face desta fundamentação que há que apreciar a legalidade da liquidação.

Na verdade, o processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele], pelo que os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos. (¹)

Assim, a fundamentação sucessiva ou *a posteriori* não é relevante para aferir a sua suficiência, quando não acompanhada de revogação e prática de um novo acto. (²) Por isso, a

¹ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207.
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289.
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02;
- de 22-03-2018, processo n.º 0208/17.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto", e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que "não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa".
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que "as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade".

(²) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo: de 11-2-93, do Pleno, processo n.º 26389, publicado em Apêndice ao Diário da República de 16-10-95, página 103; de 4-11-93, processo n.º 31798, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-10-96, página 6007; e de 3-2-94, processo n.º 32325, publicado em Apêndice ao Diário da República de 20-12-96, página 791.

fundamentação ou a remissão para documentos que a contenham têm de integrar-se no próprio acto e serem contemporâneas dele, não relevando para apreciação da validade formal do acto fundamentos invocados posteriormente.

Uma vez que não é conhecida outra fundamentação subjacente à liquidação, para além do que consta da notificação, deve considerar-se que a fundamentação da liquidação é a que consta da decisão da reclamação graciosa, que foi por esta mantida pelos motivos invocados.

Na verdade, se houvesse outra fundamentação da liquidação, estaria revogada por substituição pela que consta da decisão da reclamação graciosa para manter a liquidação, pelo que a esta passa a subsistir na ordem jurídica com esta fundamentação.

Assim, não podem ser tidas em conta, a apreciação da legalidade da liquidação as considerações que a Autoridade Tributária e Aduaneira faz na sua resposta sobre dever ser a administração tributária francesa a eliminar a dupla tributação, pois na fundamentação que consta da decisão da reclamação graciosa disse, precisamente ao contrário: *«E, dado que a reclamante tinha residência em Portugal cabia ao Estado da residência – Portugal – eliminar a dupla tributação, nos termos do n.º 2 do art. 24º do Decreto-Lei 105/71 de 26 de Março, que aprovou a Convenção entre Portugal e a França para Evitar a Dupla Tributação»*.

Por isso, a questão de legalidade que se coloca, quanto à retenção na fonte, é a de saber se podia ser recusada a eliminação da dupla tributação, por falta do documento que a Administração Tributária considerou indispensável.

Para além desta questão, é colocada a da compatibilidade da obrigatoriedade do englobamento de rendimentos provenientes do estrangeiro com o Direito da União Europeia.

4.2. Questão da retenção na fonte

Os Requerentes defendem, em suma, que apresentaram um documento demonstrando a retenção na fonte sobre rendimentos de seguros do ramo «Vida».

No mesmo sentido, podem ver-se os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24-11-1999, processo n.º 23720; e 19-12-2007, recurso n.º 874/07.

A Administração Tributária, na decisão da reclamação graciosa entendeu, em suma, que o documento apresentando não foi emitido nem autenticado pelas autoridades tributárias francesas, pelo que não satisfaz os requisitos exigidos pelo Ofício Circulado n.º 20022, para prova da retenção.

O documento que os Requerentes apresentaram à Administração Tributária é o documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, com a designação «*JUSTIFICATIF A PRODUIRE AIS SERVICES FISCAUX – OPERATIONS SUR VALEURS MOBILIERES ET REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERES*».

Na 2.ª parte desse documento («*3ème PARTIE*») refere-se o seguinte:

ZÈME PARTIE		PLAN D'ÉPARGNE POPULAIRE		N° :
Date d'ouverture du PEP	15.06.1999	Référence du PEP	PG	
		Montant des produits exonérés du fait de la clôture du PEP avant 8 ans à la suite de la survenance d'un cas de force majeure		
Montant brut des revenus imposables à déclarer		Revenus soumis à prélèvement libératoire		
Autres revenus	2TR	Base du prélèvement	-	2EE
Revenus exonérés (Montant net)	4734	Montant du prélèvement		5
Produits des contrats d'assurance-vie et de bons de capitalisation bénéficiant de l'abattement prévu à l'art. 125-OA du CGI et soumis à l'impôt sur le revenu	2CH	Produits des contrats d'assurance-vie et de bons de capitalisation bénéficiant de l'abattement prévu à l'art. 125-OA du CGI et soumis au prélèvement libératoire		2DH
Produits pour lesquels...				

Afigura-se que é perceptível através deste documento, a que não é imputada falsidade, a natureza dos rendimentos («*Plan D'épargne Populaire*»)⁽³⁾, o valor dos rendimentos desta natureza que se consideraram não tributáveis (4734), os rendimentos que foram considerados tributáveis (606.932) e o montante retido (70756).

Aliás, no anexo J da declaração modelo 3 apresentada pelos Requerentes foram indicados estes valores, com a precisão às centésimas (611.566,04 e 70.756,13), estando o valor dos rendimentos subjacente à liquidação emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

³ É fácil encontrar abundante informação de acesso público sobre o que é «*Plan d'Epargne Populaire (PEP)*». Por exemplo, em <https://droit-finances.commentcamarche.com/contents/986-le-plan-d-epargne-populaire-pep-fiscalite-et-fonctionnement>.

A Administração Tributária, porém, não considerou para efeitos de liquidação o valor de € 70.756,13 que os Requerentes declararam ter sido retido e que é indicado no documento referido, porque «*para que esse crédito seja considerado os contribuintes deverão juntar ao Anexo J documento emitido pela Autoridade Fiscal do Estado de onde são originários os rendimentos, do qual deverá constar, nos termos do ofício-circulado n.º 20022 de 2000.o5.19, o montante do rendimento, a sua natureza e o pagamento do imposto que foi efectuado*».

A exigência feita pela Administração Tributária tem suporte no Ofício Circulado n.º 20022 determina o seguinte, no que aqui interessa: (⁴)

1. Sempre que, no acto da apresentação das declarações de rendimentos, os sujeitos passivos juntem o referido anexo J, declarando rendimentos obtidos no estrangeiro, susceptíveis de beneficiarem das normas internas ou convencionais sobre dupla tributação internacional, deverá exigir-se documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento do imposto, o qual deverá ser emitido ou autenticado pelas Autoridades Fiscais do respectivo Estado de onde são originários os rendimentos;

(...)

3. Os documentos referidos no n.º 1, têm de ser originais, ou fotocópias autenticadas, e, no caso de serem elaborados em inglês, francês ou alemão, não carecem de ser traduzidos, nem convertidos para escudos, devendo, em qualquer caso, acompanhar a declaração de IRS. Caso existam dúvidas sobre tais documentos devem ser enviados à DSBF para tradução. 4. Os rendimentos tributados no estrangeiro serão declarados ilíquidos do imposto aí pago.

Não se explica na decisão da reclamação graciosa porque é que a Administração Tributária terá considerado o documento referido idóneo para comprovar o montante do

⁴ Disponível em

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/oficio-circulado_20022_de_19-05-2000_direccao_de_servicos_dos_beneficios_fi.pdf

rendimento e sua natureza (subjacentes à liquidação), apesar de ele não ter sido «*emitido ou autenticado pelas Autoridades Fiscais do respectivo Estado de onde são originários os rendimentos*», como exige o ponto 1 do referido Ofício Circulado.

No entanto, o certo é que não o considerou suficiente para comprovar o pagamento de imposto nele indicado como tendo sido retido, por não ter sido «*emitido pela Autoridade Fiscal do Estado de onde são originários os rendimentos*».

Ora, esta exigência não tem qualquer suporte legal.

Na verdade, o artigo 72.º da LGT admite no procedimento tributário a utilização de «*todos os meios de prova admitidos em direito*», o que é confirmado no processo de impugnação judicial pelo artigo 115.º do CPPT.

Sendo este o regime legal, previsto em diplomas de natureza legislativa (como são a LGT e o CPPT), ele não pode ser derogado por diplomas de natureza regulamentar, com são as instruções administrativas, por força do já citado princípio da hierarquia das normas, enunciado no artigo 112.º, n.º 5 da CRP, que estabelece que «*nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos*».

Assim, tem de se concluir que não tem fundamento legal a exigência de documento emitidos (ou autenticados) pela autoridade fiscal francesa.

De resto, nem seria aceitável outra solução, pois, nos casos de pagamento de impostos através de retenção na fonte efectuada por entidades particulares, o imposto retido considera-se pago quando é feita a *retenção*, independentemente a entidade obrigada entregar ou não o imposto retido ao Estado, «*ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento*» (artigo 28.º, n.º 1, da LGT).

Por isso, o que é relevante para demonstrar que foi feito o pagamento do imposto retido é o documento emitido pela entidade que faz a retenção, que, neste caso, é procedimentalmente corroborado pela presunção de legalidade da declaração dos contribuintes, estabelecida no n.º 1 do artigo 75.º da LGT.⁵

⁵ Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 23-02-2017, proferido no processo n.º 3/13.5BELRS, que apreciou um caso semelhante ao que é objecto deste processo, em que se entendeu que «*as circulares administrativas não vinculam os contribuintes, mas apenas os respectivos serviços não podendo a Administração Tributária fazer exigências probatórias não previstas expressamente na*

Pelo exposto, a liquidação impugnada enferma de vício de violação de lei, quanto à não consideração do montante que no anexo J da declaração modelo 22 é indicado como «*Imposto pago no estrangeiro*» referente aos «*rendimentos de outras aplicações de capitais*» aí declarados e considerados para efeito da determinação da matéria tributável.

Este vício justifica a anulação da liquidação na parte respectiva, nos termos do artigo 134.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo de 1991 (vigente ao tempo dos factos) subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4.3. Questão da discriminação fiscal dos seguros do ramo "Vida" contratados em outros Países da União Europeia comparativamente com os seguros contratados com seguradoras em Portugal

Os Requerentes defendem o seguinte, em suma:

- *nos termos do então artigo 49.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia ("TCE") [atualmente artigo 56.º do Tratado da União Europeia, "TUE"], "são proibidas as restrições à livre prestação de serviços no Comunidade em relação aos nacionais dos Estados-Membros estabelecidos num Estado da Comunidade que não seja o do destinatário da prestação".*
- *qualquer interpretação da lei fiscal nacional que estabeleça uma tributação mais gravosa sobre os rendimentos provenientes de seguros do ramo "Vida" contratados em outros Estados Membros da União Europeia, promove uma restrição à prestação de serviços por parte daquelas empresas de seguros, privilegiando os prestadores de serviços residentes em Portugal, ao tornar os seus seguros do ramo "Vida" claramente mais apelativos, se não em outras, certamente numa perspetiva fiscal.*
- *uma interpretação segundo a qual os rendimentos provenientes dos seguros do ramo "Vida" contratados junto de seguradoras residentes em outros Estados Membros da UE devem ser englobados, enquanto os mesmos rendimentos provenientes de*

lei» e que «as declarações apresentadas pelos contribuintes presumem-se verdadeiras e de boa fé, até prova em contrário (cfr. artigo 75º, n.º1 da LGT).

seguradoras nacionais gozam à data dos factos da aplicação conjugada do artigo 5.º, n.º 3 e da alínea c) do n.º 3 do artigo 71.º do Código do IRS, é incompatível com as disposições em vigor de Direito da União Europeia, uma vez que consubstanciaria uma violação clara e manifesta do artigo 49.º do TCE (atual artigo 56.9 do TUE), que garante a livre prestação de serviços.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende o seguinte, em suma:

- neste tipo de rendimentos, «a componente do "rendimento " resulta da diferença positiva entre os montantes pagos ao beneficiário aquando da ocorrência daqueles eventos e os respetivos prémios pagos, sendo a mesma tributada à taxa liberatória de 20% com opção pelo englobamento (vide alínea c) do n.º 3 e n.º 6 do artigo 71.º do CIRS) caso estejamos perante rendimentos com origem em Portugal (n.º 1 do artigo 71.º do CIRS).*
- as entidades que sejam devedoras dos rendimentos em causa, e que estejam obrigadas a efetuar retenção na fonte nos termos do artigo 101.º do CIRS, deverão proceder à retenção na fonte prevista no artigo 71.º do CIRS, e o sujeito passivo residente em Portugal apenas tem sobre este tipo de rendimentos opção de englobamento, de acordo com o disposto na alínea d) do n.º 6 do artigo 71.º e n.º 5 do artigo 22.º do CIRS.–*
- no caso de entidades estrangeiras, sem estabelecimento estável em Portugal, que procedam ao pagamento deste tipo de rendimentos a residentes em Portugal, não estão as mesmas obrigadas a proceder a qualquer retenção na fonte de imposto português, independentemente da tributação no país da sua residência ou sede, nada sendo referido no artigo 71º ou 72º, nem mesmo na alínea b) do artigo 101.º do CIRS, que as obrigue quer à retenção na fonte, quer à tributação autónoma deste tipo de rendimentos auferidos por sujeitos passivos residentes;*
- trata-se de um tipo de rendimento sujeito a englobamento, por não estar abrangido pelo disposto no artigo 71º e 12º do CIRS, declarável no campo 411 do anexo J, tal como os sujeitos passivos Requerentes efetuaram, ou seja, o montante de €611.666,04 para o NIF ... e €4.821 para o NIF....;*

- *porém, se o montante dos prémios, importâncias ou contribuições pagas na primeira metade da vigência dos contratos representar 35% ou mais da totalidade daqueles, são excluídos 1/5 ou 3/5 do rendimento, consoante o adiamento, resgate, remição, vencimento ou outra forma de antecipação ocorra após o 5º e até ao 8º ano de vigência do contrato, ou após o 8º ano dessa vigência;*
- *tal significa que, no 1º caso apenas está sujeito a tributação 4/5 daquele rendimento e no 2º caso 2/5 do rendimento, independentemente da origem dos rendimentos, i. e. fora de Portugal (para residentes) ou em Portugal (para residentes e não residentes);*
- *assim, poderiam os Requerentes ter apresentado uma declaração de substituição ou um pedido de revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da LGT, dos montantes suscetíveis de enquadramento no n.º 3 do artigo 5º do CIRS, juntando os respetivos documentos comprovativos o que até à presente data não fizeram;*
- *a Administração Tributária se encontra vinculada ao princípio da legalidade pelo que, resultando a obrigação de englobamento daqueles rendimentos diretamente da lei, na medida em que não está prevista a opção pelo englobamento para estes casos, a AT tem de atuar em conformidade, aplicando as normas em vigor a cada caso concreto, não tendo competência para se pronunciar sobre a alegada situação de violação das normas da União Europeia invocada pelos Requerentes.*

O artigo 49.º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia (TCE), que corresponde ao artigo 56º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) estabelece que «no âmbito das disposições seguintes, as restrições à livre prestação de serviços na União serão proibidas em relação aos nacionais dos Estados-Membros estabelecidos num Estado-Membro que não seja o do destinatário da prestação».

No artigo 50.º (actual artigo 57.º) indicam-se as «*actividades de natureza comercial*» entre os «*serviços*» que são abrangidas pela proibição.

As Partes estão de acordo quanto ao regime jurídico aplicável à tributação dos rendimentos provenientes de seguros do ramo «*vida*», previstos no n.º 3 do artigo 5.º do CIRS na redacção vigente em 2007, designadamente poderem ser tributados através de retenção na fonte à taxa liberatória prevista na alínea c) do n.º 3 do artigo 71.º do mesmo Código (20%)

quando são pagos por entidades com sede ou direcção efectiva em território português, com opção de englobamento, enquanto aquela possibilidade não existe, sendo obrigatório o englobamento (nos termos dos artigos 15.º, n.º 1, e 22.º, n.º 3, do CIRS), quando o pagamento de rendimentos desse tipo é feito por entidades que tenham sede ou direcção efectiva em França.

Não é contestado pela Autoridade Tributária e Aduaneira e afigura-se ser manifesto que a obrigação de englobamento para os rendimentos proveniente de seguros do ramo «vida» pagos em França por uma entidade aí sediada, em situação em que o englobamento é apenas opcional para idênticos rendimentos pagos por uma entidade portuguesa em Portugal, é incompatível com o referido artigo 49.º do TCE (actual 56.º do TFUE).

Na verdade, a tributação dos rendimentos previstos no n.º 3 do artigo 5.º do CIRS através de retenção na fonte à taxa liberatória de 20% prevista na alínea c) do n.º 3 do artigo 71.º do CIRS (na redacção vigente em 2007) é muito inferior à que resulta do englobamento, como os Requerentes demonstram, sem contestação da Autoridade Tributária e Aduaneira, nos artigos 144.º a 147.º do pedido de pronúncia arbitral.

Nestas condições, é claro que é mais vantajoso para os residentes em Portugal obterem rendimentos de seguros do ramo «vida» de entidades que efectuem o seu pagamento em Portugal, com retenção na fonte e englobamento opcional, do que de entidades que efectuem o seu pagamento em França.

Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do TFUE (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões conexas com o Direito da União Europeia (neste sentido, podem ver-se os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25-10-2000, processo n.º 25128, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-1-2003, p. 3757; de 7-11-2001, processo n.º 26432, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, p. 2602; de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, p. 2593).

Quando se suscita uma questão de interpretação e aplicação de Direito da União Europeia, os tribunais nacionais devem colocar a questão ao TJUE através de reenvio prejudicial.

No entanto, quando a lei comunitária seja clara e quando já haja um precedente na jurisprudência europeia a interpretação do Direito da União Europeia resulta já da jurisprudência do TJUE não é necessário proceder a essa consulta, como o TJUE concluiu no Acórdão de 06-10-1982, Caso *Cilfit*, Proc. 283/81.

Até mesmo quando as questões em apreço não sejam estritamente idênticas (doutrina do acto aclarado) e quando a correcta aplicação do Direito da União Europeia seja tão óbvia que não deixe campo para qualquer dúvida razoável no que toca à forma de resolver a questão de DUE suscitada (doutrina do acto claro) (*idem*, n.º14).

Como referem os Requerentes, a situação é substancialmente idêntica à que foi apreciada pelo TJUE no acórdão proferido no processo C-334/02, em que se refere, nos §§ 23 a 25 (com as referências que nele se fazem à França deverem ser reportadas, no nosso caso, a Portugal):

23

*«Uma vez que a aplicação da retenção liberatória está reservada, por força do artigo 125.º A I, do CGI, aos contratos financeiros ou de seguro cujo devedor tem domicílio ou está estabelecido em França, essa retenção tem por efeito dissuadir os contribuintes residentes em França de subscreverem contratos deste tipo com sociedades que tenham a sua sede noutra Estado-Membro. Ora, o artigo 49.º opõe-se à aplicação de qualquer legislação nacional que tenha como efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil que a prestação de serviços puramente interna de um Estado-Membro (v., designadamente, acórdão de 28 de Abril de 1998, *Safir*, C-118/96, *Colect.*, p. I-1897, n.º 23).*

24

A regulamentação em causa produz igualmente um efeito restritivo relativamente às sociedades estabelecidas noutra Estado-Membro porque representa, para estas, um obstáculo à recolha de capitais em França na medida em que os contratos celebrados com estas sociedades são fiscalmente tratados de forma menos favorável do que os produtos originários de uma sociedade estabelecida em França, pelo que os seus contratos são menos atractivos para os investidores residentes em França do que os

das sociedades que tenham a sua sede neste Estado-Membro (v., em relação a uma situação similar, acórdãos de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 35, e de 26 de Setembro de 2000, Comissão/Bélgica, C-478/98, Colect., p. I-7587, n.º 18).

25

Nestas condições, há que declarar que a regulamentação em causa constitui uma restrição à liberdade de prestação de serviços nos termos do artigo 49.º CE e à livre circulação de capitais nos termos do artigo 56.º CE.

A eventual dificuldade que pode haver em controlar a realização da retenção na fonte no estrangeiro não é suficiente para justificar um regime distinto do que é aplicável nos caso de retenção na fonte em território nacional.

Na verdade como se diz no mesmo acórdão do TJUE, «no caso de devedores residentes noutros Estados-Membros, pode tornar-se difícil verificar se se encontram preenchidos todos os requisitos necessários para a aplicação de uma determinada taxa de retenção. Contudo, trata-se de simples inconvenientes administrativos que não são, como o advogado-geral sublinhou nos n.ºs 29 e 30 das suas conclusões, suficientes para justificar um entrave à livre prestação de serviços e à livre circulação de capitais como aquele que decorre da regulamentação francesa em causa» (§ 29).

Para além disso, como se refere mesmo acórdão, a Administração Tributária poderia controlar a veracidade dos factos alegados pelos Requerentes fazendo uso da «Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), que pode ser invocada por um Estado-Membro para controlar se foram efectuados pagamentos noutra Estado-Membro, ou para obter qualquer outra informação útil, quando a determinação correcta do imposto sobre o rendimento deva ter em conta os referidos pagamentos e informações (v. acórdãos Bachmann, já referido, n.º 18, e de 28 de Outubro de 1999, Vestergaard, C-55/98, Colect., p. I-7641, n.ºs 26 e 28). Os Estados-Membros podem recorrer a estes mecanismos quando isso lhes pareça adequado».

Em face desta jurisprudência, transponível para o caso em apreço, não há necessidade de reenvio prejudicial, à luz da jurisprudência do acórdão *Cilfit*.

Assim, resultando do regime que resulta dos artigos 5.º, n.º 3, 15.º, n.º 1, 22.º, n.º 3, e 71.º, n.º 3, alínea c), do CIRS, na redacção vigente em 2007, que a possibilidade de tributação à taxa liberatória só existe para pagamentos de rendimentos de seguros do ramo «vida» pagos por entidade com sede ou direcção efectiva em Portugal, esse regime é incompatível com o artigo 49.º do TCE (artigo 56.º do TFUE) por tornar mais difícil a prestação de serviços deste tipo a entidades com sede e direcção efectiva noutros Estados-Membros do a prestação de serviços puramente internos.

Consequentemente, estabelecendo o artigo 8.º, n.º 4, da CRP que «*as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático*», tem de se concluir que a liquidação impugnada viola directamente o referido artigo 49.º do TCE (artigo 56.º do TFUE) e indirectamente o artigo 8.º, n.º 4, da CRP.

Pelo exposto, a liquidação impugnada enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 134.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo de 1991, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4.4. Decisão de indeferimento da reclamação graciosa

A decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2008..., mantendo a liquidação impugnada, enferma dos mesmo vícios que afectam esta, pelo que se justifica também a sua anulação.

Deve acrescentar-se que, tendo a Requerente apresentado na reclamação graciosa os documentos reveladores da natureza dos rendimentos em causa e reconhecendo a Administração Tributária, como refere nos artigos 49.º e 50.º da sua Resposta, que «*o montante dos prémios, importâncias ou contribuições pagas na primeira metade da vigência dos contratos representar 35% ou mais da totalidade daqueles, são excluídos 1/5 ou 3/5 do*

rendimento, consoante o adiamento, resgate, remição, vencimento ou outra forma de antecipação ocorra após o 5º e até ao 8º ano de vigência do contrato, ou após o 8º ano dessa vigência» e que «tal significa que, no 1º caso apenas está sujeito a tributação 4/5 daquele rendimento e no 2º caso 2/5 do rendimento, independentemente da origem dos rendimentos, i. e. fora de Portugal (para residentes) ou em Portugal (para residentes e não residentes)», deveria ter efectuado a liquidação em conformidade e não com base na totalidade do rendimento declarado.

Na verdade, o obstáculo formal que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca no artigo 51.º da sua Resposta de que *«poderiam os Requerentes ter apresentado uma declaração de substituição ou um pedido de revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da LGT, dos montantes susceptíveis de enquadramento no n.º3 do artigo 5º do CIRS, juntando os respectivos documentos comprovativos o que até à presente data não fizeram»*, não tem suporte legal.

Com efeito, está-se perante um erro na liquidação, que constitui ilegalidade que pode ser apreciada em reclamação graciosa [artigos 70.º, n.º 1, e 99.º, alínea a), do CPPT], pelo que não há erro no meio processual utilizado.

Por outro lado, mesmo que se estivesse perante um erro na forma de procedimento, por hipoteticamente ser de utilizar o pedido de revisão oficiosa, a Administração Tributária deveria ter efectuado officiosamente a convoção da reclamação graciosa para pedido de ver de acto tributário, como impõe o artigo 52.º do CPPT.

5. Indemnização por garantia indevida

O artigo 53.º da LGT estabelece que *«o devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida»*.

Como se refere nos «*factos não provados*», não se provou que os Requerentes tivessem prestado garantia bancária para suspender processo de execução fiscal destinado à cobrança coerciva da quantia liquidada.

Por isso, improcede o pedido de pagamento de indemnização, sem prejuízo de tal direito poder vir a ser reconhecido em execução do presente acórdão.

6. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A.** julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- B.** Anular a liquidação de IRS n.º 2008..., relativo ano de 2007 e a decisão da reclamação graciosa n.º ...2008...;
- C.** Julgar improcedente pedido de indemnização por garantia indevida, sem prejuízo de o respectivo direito poder vir a ser reconhecido em execução do presente acórdão.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **245.801,10**.

8. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.284,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a

cargo Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 24-02-2020

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Carlos Lobo)

(Vasco Valdez)