

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 25/2011-T

Tema: IRS – Tributação de mais-valias mobiliárias

CAAD – CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA

DECISÃO ARBITRAL

PROCESSO N.º 25/2011-T

Requerentes: ... e ...

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

I. RELATÓRIO

1. ... e ..., casados entre si em regime de comunhão de adquiridos, contribuintes fiscais n.ºs ... e ..., residentes no ..., (adiante “1.ª Requerente” e “2.ª Requerente” vieram, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 140.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, requerer a constituição de tribunal arbitral.

A pretensão foi deduzida com vista à declaração de ilegalidade, e consequente anulação, da liquidação de IRS n.º ..., de ... de Julho de 2011 referente ao ano de 2010, no montante de EUR ..., concretamente no que respeita à liquidação de imposto sobre as mais-valias realizadas pelos ora Requerentes com a alienação acções que detinham na ..., pessoa colectiva n.º ... (adiante designada abreviadamente por “...”),

2. Foi constituído o Tribunal Arbitral, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 2 e no n.º 3 do artigo 6.º do RJAT, tendo sido designado, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, nos termos e prazos legalmente previstos, o colectivo de árbitros composto por: Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros, na qualidade de árbitro presidente; Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira e Dr. Luís Magalhães, na qualidade de árbitros adjuntos (cfr. acta de constituição do tribunal arbitral que se encontra junta aos autos e aqui se dá por reproduzida).

Por decisão do Presidente do Conselho Deontológico de 20.06.2012, foi, devido a renúncia justificada, o árbitro Dr. Luís Magalhães, substituído nas suas funções, pelo árbitro Dr. Marcolino Pisão Pedreiro.

As partes foram devidamente notificadas da nova composição do Tribunal e para em dez dias dizerem se pretendiam a repetição dalguma diligência, nada tendo requerido.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

3. Os Requerentes invocaram, em síntese, os seguintes factos:
- a) A SOCIEDADE ... foi constituída por escritura de ... de ... de 1975, como sociedade por quotas civil de responsabilidade sob forma comercial e tendo como capital social PTE 500.000,00 (EUR 2.493,99) – cfr. cópia das páginas ... do Diário da República, III Série, n.º ..., de 6 de Março de ... e cópia de certidão do registo comercial da ... (actualmente designada por ..., S.A.);
 - b) A mesma ... foi inicialmente detida por sete sócios – entre os quais o 2.º Requerente, à data casado no regime de comunhão de bens adquiridos com ... – nos seguintes termos:

Sócios	Participação	Percentagem
...	PTE 70.000,00 (EUR 349,16)	14%
...	PTE 70.000,00 (EUR 349,16)	14%
...	PTE 70.000,00 (EUR 349,16)	14%
...	PTE 70.000,00 (EUR 349,16)	14%
...	PTE 70.000,00 (EUR 349,16)	14%
...	PTE 70.000,00 (EUR 349,16)	14%
...	PTE 10.000,00 (EUR 49,88)	2%

- c) A 12 de Novembro de 1986, o 2.º Requerente reforçou a sua participação social na SOCIEDADE ..., adquirindo pelo respectivo valor nominal a quota de PTE 10.000,00 (EUR 49,88), pertencente a ...;
- d) A partir do dia 12 de Novembro de 1991, a ... passou a revestir a forma jurídica de sociedade comercial, mantendo a forma de sociedade por quotas;
- e) A transformação da ... em sociedade comercial não determinou no entanto qualquer substituição ou alteração das participações sociais dos respectivos sócios, tendo aqueles mantido a titularidade das respectivas quotas;
- f) No dia 26 de Abril de 2001, o 2.º Requerente, na sequência do divórcio de ... e subsequente partilha de bens, registou a sua titularidade exclusiva da quota até então detida em comunhão de bens adquiridos com a sua mulher, ...;
- g) Na mesma data o 2.º Requerente adquiriu, pelo respectivo valor nominal, a totalidade das quotas dos demais sócios da ..., tendo, na sequência de tais aquisições, procedido à unificação das seis quotas que detinha com valor nominal de PTE 70.000,00 (EUR 349,16) cada, passando então a ser titular de apenas duas quotas, uma no valor de PTE 490.000,00 (EUR 2.444,11) e outra no valor de PTE 10.000,00 (EUR 49,88);
- h) Ainda no dia 26 de Abril de 2001, a 1.ª Requerente tornou-se sócia da ..., tendo subscrito uma quota no montante de EUR 2.500,00, na sequência de aumento de capital, no montante de EUR 2.506,01, subscrito pelos ora Requerentes nos seguintes termos:

Sócio	Capital Social subscrito	Capital Social detido	Percentagem
1.ª Requerente	EUR 2.500,00	EUR 2.500,00	50%
2.º Requerente	EUR 6,01	EUR 2.500,00	50%

- i) No dia 5 de Dezembro de 2002, foi celebrada escritura pública de aumento do capital social, por incorporação de reservas, da SOCIEDADE ..., passando o capital da sociedade a perfazer o montante de EUR 300.000,00, nos seguintes termos:

Sócio	Capital Social subscrito	Capital Social detido	Percentagem
1.ª Requerente	EUR 147.500,00	EUR 150.000,00	50%
2.º Requerente	EUR 147.500,00	EUR 150.000,00	50%

- j) Na sequência de escritura pública de 11 de Julho de 2007 foi realizado o aumento do capital social da SOCIEDADE ... no montante de EUR 2.000,00 – ou seja, para EUR 302.000,00 –, subscrito e realizado em dinheiro pelo 2.º Requerente e pelos novos sócios ..., ... e ..., nos seguintes termos:

Sócio	Capital Social subscrito	Capital Social detido	Percentagem
1.ª Requerente	EUR 0,00	EUR 150.000,00	49,67%
2.º Requerente	EUR 100,00	EUR 150.100,00	49,70%
...	EUR 500,00	EUR 500,00	0,17%
...	EUR 1.000,00	EUR 1.000,00	0,33%
...	EUR 400,00	EUR 400,00	0,13%

- k) Na referida data, foi ainda deliberada a transformação da SOCIEDADE ... em sociedade anónima, passando o respectivo capital social a ser representado por sessenta mil e quatrocentas acções, com o valor nominal de

EUR 5,00 cada uma, recebendo cada sócio o número de acções correspondentes ao valor da respectiva quota;

- l) No dia 21 de Abril de 2010, a 1.^a Requerente transmitiu as respectivas acções na SOCIEDADE ... a favor de ..., ..., ... e ..., pelo montante total de EUR 663.079,08;
- m) Na mesma data, o 2.^o Requerente transmitiu as respectivas acções na SOCIEDADE ... a favor de ..., ..., ... e ..., pelo montante total de EUR 663.521,45.
- n) À data da referida transmissão de acções, os Requerente eram titulares das acções da SOCIEDADE ..., há mais de 12 meses.
- o) À data de alienação das acções detidas pelos ora Requerentes, o valor dos bens imóveis que integravam o activo da SOCIEDADE ..., era de EUR 250.000,00, ascendendo o total do respectivo activo a EUR 677.933,22 – cfr. cópia do balanço da SOCIEDADE ..., de 20 de Abril de 2010, cópia do balanço da SOCIEDADE ... de 31 de Dezembro de 2009 e cópia de Declaração emitida pelo Revisor Oficial de Contas da SOCIEDADE ..., de 14 de Junho de 2010.
- p) No passado dia 31 de Maio de 2011, os Requerentes apresentaram a respectiva Declaração de Rendimentos Modelo 3 do IRS, tendo, no Anexo G, declarado as mais-valias realizadas com a alienação das acções detidas na SOCIEDADE ..., além das demais mais e menos-valias realizadas durante o ano de 2010, nos seguintes termos:

	Realização			Aquisição			Despesas e Encargos
	Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor	
1.ª Requerente	2010	Abril	€ 663.079,08	2001	Julho	€ 2.500,00	€ 0,00

- q) Na sequência da apresentação da referida Declaração de Rendimentos Modelo 3 do IRS, os ora Requerentes foram notificados da liquidação de IRS n.º ..., de 2 de Julho de 2011, em sede da qual foi apurado, como montante de imposto a pagar a quantia de EUR 137.169,79, nos seguintes termos:

Rendimento global	€ 43.902,38
Deduções específicas	€ 9.530,39
Rendimento colectável	€ 34.371,99
Total de rendimentos para determinação de taxa	€ 34.371,99
Coeficiente conjugal	2
Colecta de rendimentos englobados	€ 6.514,59
Imposto relativo a tributações autónomas	€ 142.341,48
Colecta total	€ 148.856,07
Deduções à colecta	€ 2.954,07
Benefício municipal	€ 71,22
Colecta líquida	€ 145.830,78
Retenções na fonte	€ 8.661,00

Imposto a pagar: EUR 137.169,78

- r) O montante de imposto a pagar, de EUR 137.169,78, resultou de os serviços da

Administração Tributária considerarem as mais-valias realizadas pelos ora Requerentes com a alienação das acções na SOCIEDADE ... como rendimento efectivamente sujeito a tributação em sede de IRS e não isento, tendo em consequência apurado o montante de EUR 142.343,40 a título de IRS relativo aos rendimentos da Categoria do ano de 2010;

s) No passado dia 30 de Setembro de 2011, os Requerentes procederam ao pagamento voluntário da quantia de EUR 137.169,78, a título de IRS relativo ao ano de 2010 – cfr. cópia do comprovativo do pagamento voluntário do IRS relativo ao ano de 2010;

4. Os Requerentes alegam ilegalidade da liquidação de IRS operada em virtude, designadamente:

a. Da aplicabilidade do regime de exclusão de tributação das mais-valias realizadas com a alienação de acções adquiridas até 31 de Dezembro de 2001, consagrado no artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001;

b. Da inconstitucionalidade do regime de tributação das mais-valias realizadas com a alienação de acções detidas por período superior a 12 meses, introduzido pela Lei n.º 15/2010, de 2 de Julho, por violação do princípio da proibição da retroactividade em matéria fiscal, consagrado nos artigos 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e 12.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) do princípio da confiança legítima ínsito no Estado de Direito e ainda, da violação do artigo 1.º do Protocolo n.º 1 Adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem;

c. Da aplicabilidade do regime de exclusão de tributação de mais-valias realizadas com a alienação de partes sociais adquiridas antes da entrada em vigor do Código do IRS, consagrado no artigo 5.º do

Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, às acções adquiridas pelo 2.º Requerente nos anos de 1975 e 1986.

5. Realizada a reunião constitutiva do Tribunal arbitral, após notificação para o efeito, veio a ATA juntar o respectivo processo administrativo e apresentar resposta, não impugnando o quadro factual alegado pelos Requerentes, mas sustentando a legalidade e a não desconformidade à constituição da liquidação em questão.

II. Questões a decidir

Da matéria de facto

6. Atenta a posição da ATA e os documentos juntos pelos Requerentes, julga-se provada a matéria de facto alegada.
7. São, assim, três as questões essenciais a analisar pelo tribunal arbitral:

1ª: A vigência e âmbito de aplicação do regime de exclusão de tributação de mais-valias instituído pelo artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro de 2001, e sua aplicação às mais-valias realizadas pelos Requerentes com a alienação das acções da SOCIEDADE ... a 21 de Abril de 2010;

2ª. A violação das regras sobre aplicação da Lei Tributária no tempo (A) e a eventual violação da proibição da retroactividade da lei fiscal, consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, e 12.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) do princípio da confiança legítima ínsito no Estado de Direito e ainda, da violação do artigo 1.º do Protocolo Adicional à Convenção

Europeia dos Direitos do Homem em face da liquidação de IRS sobre as mais-valias em causa nos termos da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho de 2010 (B);

3ª: Relativamente a parte (16%) das acções alienadas, a aplicabilidade do regime de exclusão de tributação de mais-valias mobiliárias consagrado no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro (Diploma que aprovou o Código do IRS).

8. Quanto à primeira questão, os Requerentes sustentam que:

- O artigo 30.º, n.º 9, 2.ª parte, da Lei 109-B/2001 (OE para 2002), introduziu um regime de exclusão de tributação das mais-valias mobiliárias resultantes de acções detidas por período superior a 12 meses, que tenham sido adquiridas até 31 de Dezembro de 2002 e que tal regime nunca foi revogado encontrando-se ainda em vigor;
- Segundo os Requerentes “(...) *o regime de tributação das mais-valias mobiliárias actualmente em vigor, resultante da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, assenta, por um lado, na norma geral de incidência consagrada no artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS, e, por outro lado, na tributação das referidas mais-valias mediante a aplicação de uma taxa especial de 20% sobre saldo anual positivo das mais-valias mobiliárias, sendo o respectivo englobamento meramente facultativo, nos termos dos artigos 22.º, n.º 3, e 72.º, n.º 4, do Código do IRS.*”
- “*Esse regime de tributação das mais-valias mobiliárias é complementado com as normas de exclusão de tributação resultantes do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, aplicável às participações sociais e outros valores mobiliários adquiridos até ao dia 31 de Dezembro de 1988, e do artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001,*

de 27 de Dezembro, aplicável às mais-valias resultantes da alienação de obrigações e outros títulos de dívida, bem como de acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses, que tenham sido adquiridos até 31 de Dezembro de 2002, cuja vigência se mantém actualmente”.

9. Sobre esta posição sustenta a ATA que:

- O artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro constitui uma norma de direito transitório, *“através da qual se mantinha o regime anterior de tributação das mais-valias mobiliárias, à versão introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, resultantes de acções que fossem adquiridas até 31 de Dezembro de 2002”*; e acrescenta,
- *“(…)este n.º 9 do artigo 30º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, mais não fez do que suspender o início da vigência do regime introduzido pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que passaria só a vigorar relativamente às acções adquiridas após 1 de Janeiro de 2003”*
- *“(…)o Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro, aprovado ao abrigo da autorização legislativa que lhe foi concedida pela Lei n.º 16-B/2002, de 31 de Maio, revogou todo o regime que se havia dado a esta matéria quer pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, quer pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, repondo o regime que até então vigorava, ou seja o regime que tinha sido consagrado pelo legislador da Reforma de 1989.”* Concluindo que *“a tese defendida pelos Requerentes segundo a qual as mais-valias por eles realizadas no ano de 2010 beneficiam do regime transitório consagrado no n.º. 9 do artigo 30º, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, não tem o menor sentido”*; refere ainda que,

- “ (...)a norma do n.º 9 do artigo 30.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que os Requerentes pretendem ressuscitar, no âmbito dos presentes autos, não pode ser ressuscitada, porquanto ela caducou, com a revogação do regime de tributação que lhe estava associado”,
- “Diga-se, aliás, que não se entende que direitos é que os Requerentes pretendiam que aquela norma de direito transitório acautelasse quando, ao tempo, eram detentores de participações sociais numa sociedade por quotas e o alegado regime transitório previsto no n.º9 do artigo 30.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, pretendia salvaguardar o direito das acções adquiridas até 31 de Dezembro de 2002.”

10. Em alegações orais, os Requerentes sustentaram que não houve caducidade, nem revogação, do artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro de 2001. Em síntese, a posição dos Requerentes é a seguinte:

- “O artigo 30.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro de 2001, não contém nenhuma disposição que expressamente determine a sua dependência do regime de tributação de mais-valias instituído pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro de 2000”
- “Assim, o argumento da Administração Tributária quanto à caducidade do artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro de 2001, depende da conclusão de que o facto de se tratar de norma transitória determina inevitavelmente a falta de autonomia do regime face ao regime de tributação de mais-valias instituído pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro de 2000”
- “No que respeita a mais-valias resultantes da alienação de acções adquiridas ou a adquirir até 31 de Dezembro de 2002, detidas pelo

respectivo titular por período superior a 12 meses, o artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro de 2001, determina uma consequência clara: exclusão de tributação em sede de IRS”

- *“A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ainda que tenha alargado os casos de sujeição de tributação em sede de IRS, não é pressuposto da norma do artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro de 2001. A previsão e estatuição da norma do artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro de 2001, é perfeitamente autónoma do ponto de vista funcional.”*
- *“O artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro de 2001, tem como intuito proteger os detentores de participações sociais adquiridas até 31 de Dezembro de 2002 da tributação em sede de IRS da respectiva alienação com mais-valias.”*
- *“O artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro de 2001, não foi revogado em momento algum. Desde logo não foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro, de 2002, que alterou as normas que haviam sido alteradas pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro de 2000, no sentido de ampliar novamente as situações de não-sujeição a tributação.”*
- *“Também não foi o artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro de 2001, revogado pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho de 2010, com base na qual a Administração Tributária sustenta a legalidade da liquidação de IRS dos Requerentes.”*
- *“Não vê portanto motivo por que razão a protecção de detentores de acções adquiridas até 31 de Dezembro de 2002 da tributação em sede de IRS da respectiva alienação com mais-valias, escopo do artigo 30.º n.º 9,*

da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro de 2001, se deverá considerar desnecessária – base para o argumento de caducidade sustentado pela Administração Tributária."

- *“No direito societário português, em matéria de transformação de sociedades comerciais, vigora o princípio da identidade e da continuidade da entidade societária objecto de transformação, segundo o qual o estatuto dos sócios, e das respectivas participações sociais, permanece inalterado perante a sociedade transformada”.*
- *“(…)por força do artigo 43.º, n.º 6, alínea a), do Código do IRS, se consideram adquiridas em momento anterior a 31 de Dezembro de 2002, as acções que resultem da transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima, quando as quotas que lhes deram origem tenham sido, por sua vez, adquiridas em data anterior a 31 de Dezembro de 2002.”*

11. Nas suas alegações orais a ATA reafirmou, no essencial a sua posição:

- *“A liquidação de IRS, em causa nos presentes autos não está ferida de ilegalidade por violação do nº 9 do artigo 30º da Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro, norma de direito transitório que os AA pretendem ver aplicada e na qual sustentam o pedido principal, porquanto o regime a que ela se reporta nunca produziu efeitos, logo o nº 9 do artigo 30º caducou por falta de objecto.”*
- *“Na realidade, aquela norma consagrava uma regra de direito transitório segundo a qual o legislador visava manter em vigor o regime da tributação das mais-valias mobiliárias anterior ao criado pela Lei nº 30-G/2000, relativamente às acções adquiridas até 31/12/2002, ou seja, a norma invocada pelos AA pretendia suspender o início da vigência do*

novo regime que só passaria a vigorar para as acções adquiridas após 01-01-2003. No essencial é este o primeiro e principal argumento para os AA sustentarem a sua pretensão.”

- *“Só que o Decreto-Lei n.º 228/2002, de 28 de Outubro, diploma publicado muito antes da plena vigência do regime instituído pela Lei n.º 30-G/2000, nesta matéria, revogou esse regime, repondo no essencial as regras estabelecidas pelo legislador da Reforma de 1989.”*
- *“Assim, ao ter ocorrido tal revogação a norma de direito transitório invocada pelos AA deixou de ter objecto – já que estamos perante uma regra sobre regras – verificando-se assim a sua caducidade por falta de objecto.”*
- *“Logo, ao contrário do que defendem os AA a norma constante do n.º 9 do artigo 30.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, não precisava nem precisa de nenhuma norma que expressamente a revogasse ou revogue, já que ela nunca iniciou a sua vigência.”*
- *“Posteriormente, veio, efectivamente o regime da tributação das mais-valias mobiliárias, instituído pela Reforma de 1989, a ser revogado pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, sem consagrar qualquer norma de direito transitório.”*

Vejamos, pois:

12. Antes de mais considera-se pertinente tomar nota da evolução do regime legal de tributação das mais-valias de acções e as sucessivas alterações que a mesma sofreu desde a entrada em vigor do CIRS. Assim, tal como referem os Requerentes nos artigos 32.º a 56.º do requerimento de constituição do Tribunal arbitral:

“O artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS, na sua redacção originária, resultante do Decreto-Lei n.º 482-A/88, de 30 de Novembro, introduziu no sistema fiscal português, como regra geral, a tributação dos ganhos realizados com a alienação de valores mobiliários e outras participações sociais: «constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, resultem de: [...] b) alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua amortização e de outros valores mobiliários».

Os ganhos resultantes da alienação de participações e outros valores mobiliários passaram então a integrar o rendimento tributável dos respectivos alienantes, em sede de tributação do rendimento, enquanto rendimentos da Categoria G do IRS.

A referida norma de incidência de IRS foi no entanto delimitada negativamente através do regime consagrado no então artigo 10.º, n.º 2, alínea c), do Código do IRS, o qual estabeleceu delimitação negativa de incidência das mais-valias tributáveis em sede de IRS: «excluem-se do disposto no número anterior [artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS] as mais-valias provenientes da alienação de: [...] c) acções detidas pelo seu titular durante mais de 24 meses».

Paralelamente ao regime de tributação das mais-valias mobiliárias resultante da reforma fiscal de 1988, o legislador fiscal consagrou ainda um regime transitório para os rendimentos da Categoria G do IRS, no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 482-A/88, de 30 de Novembro: «os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 673, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código [Código do IRS]».

Desde a sua génese, o regime de tributação das mais-valias mobiliárias em sede de IRS foi portanto evoluindo com base na referida matriz, consubstanciada na existência simultânea de uma regra geral de incidência, constante do artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS, cujo âmbito e eficácia seriam no entanto condicionados pela existência de normas de delimitação negativa de incidência e de isenção, bem como pelo regime transitório da Categoria G consagrado no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º442-A/88, de 30 de Novembro.

O referido modelo de tributação de mais-valias mobiliárias assentava ainda no englobamento facultativo dos referidos rendimentos, bem como na respectiva sujeição a tributação mediante uma taxa especial única e proporcional.

Destacam-se as seguintes alterações a que, no quadro da referida matriz, o regime de tributação das mais-valias mobiliárias em sede de IRS foi sujeito, entre 1989 e 2010, os quais se analisarão seguidamente:

- i) Regime de tributação das mais-valias mobiliárias resultante da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro;*
- ii) Regime de tributação das mais-valias mobiliárias resultante da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro;*
- iii) Regime de tributação das mais-valias mobiliárias resultante da Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro; e*
- iv) Regime de tributação das mais-valias mobiliárias resultante da Lei n.º 15/2010, de 2 de Julho.*

Regime de tributação das mais-valias mobiliárias resultante da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro

A Lei n.º 30G/2000, de 29 de Dezembro, introduziu profundas alterações ao regime de tributação das mais-valias mobiliárias realizadas por sujeitos passivos residentes em Portugal, que resultara da aprovação do Código do IRS em 1988.

Na sequência das alterações introduzidas pela Lei acima referida, mantendo-se a norma geral de incidência constante do artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS, a norma de delimitação negativa de incidência resultante do artigo 10.º, n.º 2, do Código do IRS, foi profundamente alterada, passando a dispor o seguinte: «quando o saldo apurado relativamente aos valores mobiliários referidos na alínea b) do n.º 1 for inferior a 200 000\$00, não há lugar a tributação, fazendo-se o englobamento apenas para o feito de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos».

Adicionalmente, de acordo com as alterações introduzidas pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o saldo anual das mais-valias mobiliárias passou a ser de englobamento obrigatório e, conseqüentemente, sujeito a tributação de acordo com as taxas progressivas do artigo 68.º do Código do IRS, em consequência da revogação do artigo 75.º, n.º 2, do Código do IRS, o qual previa uma taxa de tributação especial para o saldo anual das mais-valias mobiliárias tributáveis.

De acordo com o regime do artigo 41.º do Código do IRS, resultante das alterações introduzidas pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o referido saldo anual seria considerado i) em 75% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários alienados fossem detidos durante menos de 12 meses, ii) em 60% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários alienados fossem detidos por um período entre 12 e 24 meses, iii) em 40% do seu valor, quando as partes sociais ou outros valores mobiliários forem detidos por período entre 24 e 60 meses e iv) em 30% do seu valor,

quando as partes sociais ou outros valores mobiliários fossem detidos durante 60 meses ou mais.

Nos termos do artigo 3.º, n.º 5, da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, as referidas alterações ficaram no entanto sujeitas a um regime transitório: «a nova redacção dos artigos 10.º, 41.º e 75.º do Código do IRS é apenas aplicável às partes sociais e outros valores mobiliários adquiridos após a data de entrada em vigor da presente lei, mantendo-se o regime anterior de tributação para as mais-valias e menos-valias de partes sociais e outros valores mobiliários adquiridos antes dessa data».

Regime de tributação das mais-valias mobiliárias resultante da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro

A Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, introduziu igualmente alterações ao regime de tributação das mais-valias mobiliárias em sede de IRS, para os sujeitos passivos residentes em Portugal.

Com efeito, embora mantendo o regime de englobamento obrigatório das mais-valias mobiliárias, a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, alterou o método de determinação do rendimento colectável, passando o saldo anual das mais-valias e menos-valias, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, do Código do IRS, a ser considerado apenas em 50% do seu valor, líquido da parte isenta, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, do Código do IRS.

Além dessa alteração, o artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, instituiu um regime transitório de tributação das mais-valias mobiliárias resultantes da alienação de obrigações e outros títulos de dívida e de acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses, e de partes sociais e de outros valores mobiliários, incluindo warrants autónomos, realizadas durante os anos de 2001 e 2002, nos termos do qual estas mais-valias estariam

sujeitas ao regime de tributação constante dos artigos 41.º e 75.º do Código do IRS, e do artigo 19.º do EBF, na versão anterior à redacção introduzida pelos artigos 1.º e 10.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, acima referida.

Por outro lado, o artigo 30.º, n.º 9, 2.ª parte, do Código do IRS, introduziu ainda um regime de exclusão de tributação das mais-valias mobiliárias resultantes de acções detidas por período superior a 12 meses, que tenham sido adquiridas até 31 de Dezembro de 2002.

Com efeito, nos termos da norma em referência, beneficiam de uma exclusão de tributação «as mais-valias e as menos-valias resultantes da alienação de obrigações e outros títulos de dívida, bem como de acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses, quando estes títulos sejam adquiridos até 31 de Dezembro de 2002, e sendo o saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias apuradas na transmissão onerosa de partes sociais que não se encontrem nestas condições, desde que adquiridas até 31 de Dezembro de 2002, sujeito a uma taxa especial de 10%».

Regime de tributação das mais-valias mobiliárias resultante da Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro

Ao abrigo da autorização legislativa resultante da Lei n.º 16-B/2002, de 31 de Maio, o Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro veio repor as linhas essenciais do regime de tributação de mais-valias mobiliárias realizadas por sujeitos passivos residentes em sede de IRS, que se encontravam em vigor em momento anterior às alterações introduzidas pela Lei n.º 30-G/20000, de 29 de Dezembro.

Neste contexto, foi reintroduzida, no artigo 10.º, n.º 2, alínea a), do Código do IRS, a delimitação negativa da incidência de IRS sobre as mais-valias mobiliárias resultantes da alienação de acções detidas pelo respectivo titular

durante mais de 12 meses.

Por outro lado, de acordo com as alterações introduzidas pela Lei em referência aos artigos 72.º, n.º 4 e 22.º, n.º 3, do Código do IRS, foi reintroduzida a tributação das mais-valias mobiliárias mediante taxa especial única e proporcional, sendo o respectivo englobamento meramente facultativo.

Regime de tributação das mais-valias mobiliárias resultante da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho

A Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, introduziu um regime de tributação das mais-valias mobiliárias à taxa de 20%, com regime de isenção para os pequenos investidores, consagrado no artigo 72.º do EBF, nos termos do qual «fica isento de IRS, até ao valor anual de € 500, o saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias resultantes da alienação de acções, de obrigações e de outros títulos de dívida, obtido por residentes em território português».

13. Cumpre decidir se o artigo 30º, nº 9 da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro está ou não em vigor e se em caso de resposta afirmativa, se o mesmo é aplicável às quotas em questão, posteriormente transformadas em acções, (11 de Julho de 2007). Este preceito foi aprovado com a seguinte redacção:

“Às mais-valias resultantes da alienação de obrigações e outros títulos de dívida, de acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses, e de partes sociais e de outros valores mobiliários, incluindo warrants autónomos, durante os anos de 2001 e 2002, aplica-se o regime de tributação constante dos artigos 41.º e 75.º do Código do IRS, e do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na versão anterior à nova redacção introduzida pelos artigos 1.º e 10.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e à republicação operada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, beneficiando ainda de uma exclusão de tributação as mais-valias e as menos-valias

resultantes da alienação de obrigações e outros títulos de dívida, bem como de acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses, quando estes títulos sejam adquiridos até 31 de Dezembro de 2002, e sendo o saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias apuradas na transmissão onerosa de partes sociais que não se encontrem nestas condições, desde que adquiridas até 31 de Dezembro de 2002, sujeito a uma taxa especial de 10%.”

Por sua vez, o art. 1º do Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro, sob a epígrafe “Alteração ao Código do IRS”, tinha a seguinte redacção:

“Os artigos 10.º, 22.º, 43.º, 55.º, 72.º e 101.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, e pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, passam a ter a seguinte redacção:

(...)”

Segundo o art. 3º do indicado diploma, o mesmo entrou em vigor em 1.01.2003.

Daqui resulta, por um lado, uma nova regulação global da matéria em questão (que no essencial veio repor o regime anterior à lei 10.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro) ficando as mais-valias de acções adquiridas até 21.12.2002, detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses, submetidas a idêntica regulamentação material à do art. 30º, nº 9 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro.

Sobre esta questão escreve Paula Rosado Pereira que *“O regime estabelecido acima descrito, estabelecido pela Lei nº 30-G/2000, não chegou, todavia, a ser aplicado. Num primeiro momento, a Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro – Orçamento de Estado para 2002- estabeleceu um regime transitório de tributação aplicável às mais-valias mobiliárias apuradas nos anos de 2001 e 2002. Nos termos do aludido regime transitório, suspendia-se, para os referidos anos de 2001 e 2002, a aplicação do regime fiscal estabelecido pela Lei nº 30-G/2000 para as mais-valias resultantes da alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários.*

Subsequentemente, o Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro, em execução da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 16-B/2002, de 31 de Maio, veio repor, no Código do IRS, as linhas essenciais do regime de tributação das mais-valias mobiliárias que tinham vigorado até à publicação da Lei n.º 30-G/2000” (Estudos Sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias, Cadernos IDEFF, n.º 2, Almedina, 2007, reimpressão, pags. 139-140, negrito nosso).

Na mesma linha se pronuncia Luís Máximo dos Santos: *“Com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, procurou pôr-se fim a esta situação de exclusão tributária, criando-se um regime de tributação sobre o qual não se justifica entrar aqui em detalhes, por desnecessários. O regime criado por esse diploma legal foi no entanto suspenso pela Lei de Orçamento de Estado para 2002 (a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro), que estabeleceu um regime transitório aplicável às mais-valias mobiliárias apuradas nos anos de 2001 e 2002. Mais tarde, na sequência de eleições legislativas que determinaram a eleição de um governo com nova composição partidária, surgiu a Lei n.º 16-B/2002 de 31 de Maio, que autorizava o governo a legislar na matéria. A autorização legislativa foi executada pelo Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Maio, que repôs em vigor o regime de tributação das mais-valias mobiliárias anterior à Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e que actualmente se mantêm nas condições supra descritas” (in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina, Ano II, n.º 4, 12 09, Inverno, pags. 177-178, negrito nosso).*

Por sua vez, escrevem Serena Cabrita Neto/Victor Amaro/Tiago Sousa *“:(...) o irá permanecer são dois regimes, ditos “transitórios, mas cuja duração irá certamente exceder qualquer regime regra alguma vez vigente ou a vigorar no IRS. Estes regimes são os constantes dos citados artigos 3.º, n.º 5, da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, a que poderemos acrescentar ainda um outro “regime transitório” previsto no art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro (...)” (Fiscalidade, n.º 17, 2004, pags 52-53).*

De referir, todavia, que a três normas em questão não parecem ter a mesma natureza. Enquanto os artigos 3.º, n.º 5, da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e 5.º do Decreto-Lei

nº 442-A/88, de 30 de Novembro, constituem direito transitório (nas Palavras de A. Santos Justo o direito transitório consiste na “*disciplina que a própria LN oferece para resolução do seu conflito com a lei antiga*”. Cfr. Introdução ao Estudo do Direito, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2006, pag. 367) no caso do 30º, nº 9, da Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro, a sua finalidade não é a resolução do conflito entre a lei nova (nova redacção do art. 10º, nº 2) e a lei antiga (art. 10º, nº 2 na redacção da lei nº 30-G/2000), mas sim estabelecer um regime temporário, que corresponde materialmente ao regime que existia antes da aprovação da lei antiga.

Dispõe o art. 7º, nº 2, do Código Civil que “a revogação pode resultar (...) da circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior”. Como nos diz Inocêncio Galvão Telles “*A revogação tácita, além do caso mais característico da incompatibilidade descrita, também se dá quando uma lei nova regula globalmente matéria já regulada por lei anterior, sem contudo fazer desta uma revogação expressa*” (Introdução ao Estudo do Direito, Vol. I, Coimbra Editora, 11ª Edição, 2001 (Reimpressão), pag. 111).

Entende-se, assim, que a norma em questão foi revogada pelo Decreto-Lei nº 228/2002 de 31 de Outubro, diploma que veio estabelecer uma “nova” regulação global da tributação das mais-valias mobiliárias (que consistiu na reposição das linhas essenciais do regime original do Código do IRS). Esta conclusão mostra-se coerente com as razões que levaram às diversas alterações legislativas (pese embora a inconstância das mesmas), bem como com o preâmbulo do diploma confirma ter sido este o pensamento legislativo pois aí se pode ler:

“Por força do estabelecimento, pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, de um regime transitório de tributação aplicável a estes rendimentos nos anos 2001 e 2002, o regime emergente da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, não chegou a ser aplicado.

O presente decreto-lei vem dar execução à autorização concedida ao Governo pela Lei n.º 16-B/2002, de 31 de Maio, no sentido da reposição, no Código do IRS, das linhas essenciais do regime de tributação destes rendimentos”

Entende-se, pois, que a norma invocada pelos Requerentes cessou a sua vigência em 31.12.2002, tendo, a partir daí, tal matéria sido regulada, pelo regime emergente do Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro. Consequentemente, a pretensão da Requerente de alicerçar a anulação do acto tributário no art. 30.º, n.º 9, da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro, improcede.

14. Quanto à segunda questão a analisar, são os seguintes os argumentos dos Requerentes para sustentar que a liquidação em questão viola o princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal:

- *“(…) na medida em que o princípio do Estado de Direito implica que a lei seja o único parâmetro de conformação da actuação dos indivíduos e dos agentes do Estado, exige que o resultado da aplicação da lei seja previsível, condição essa que o torna, em princípio, incompatível com a atribuição de efeitos retroactivos à lei.”*
- *“(…) do princípio do Estado de Direito resulta a tutela das expectativas que os indivíduos legitimamente formam sobre os efeitos jurídicos dos seus comportamentos em resultado da aplicação da lei vigente à data em que esses se verificam.”*
- *“(…), necessariamente se conclui que a necessidade de salvaguardar a capacidade ordenadora da lei fiscal é condição sine qua non para a realização do Estado de Direito, pelo que um ordenamento jurídico estruturado com base no princípio do Estado de Direito reclama, em princípio, a proibição da retroactividade da lei fiscal.”*
- *“(…) a proibição da retroactividade da lei fiscal configura-se também como um limitação à liberdade de conformação da Administração Fiscal no que respeita à possibilidade de cobrança de impostos e aos Tribunais que devem rejeitar a aplicação da lei fiscal quando esta, no caso*

concreto sub judice se revele como um comando de índole retroactiva, assumindo-se a limitação da admissibilidade da retroactividade da lei fiscal como uma garantia dos contribuintes, assegurando-lhes a tutela das expectativas de manutenção dos efeitos jurídicos em vigor no momento da sua actuação”

- *“Neste contexto, a retroactividade da lei fiscal encontra-se expressamente proibida no sistema fiscal português, desde logo ao nível constitucional, no artigo 103.º, n.º 3, da CRP: «Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».”*
- *“O legislador ordinário densificou a proibição constitucional da retroactividade da lei fiscal no plano infra-constitucional através do artigo 12.º da LGT, estabelecendo, no que respeita às normas de «criação de impostos», que estas se aplicam «aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos», e que «se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor».”*
- *“Neste contexto, a ponderação dos limites da lei fiscal retroactiva implica considerar o processo de formação do facto tributário que venha a ser afectado pela lei fiscal retroactiva.”*
- *“(…)no momento em que o aspecto quantitativo do facto tributário fica definido, sendo possível a mensuração do montante do rendimento que integrará a base tributável do imposto, a posição do sujeito passivo relativamente ao montante da incidência do imposto fica definida”*

- “(...) deve ser dada relevância à verificação parcelar ou fragmentária dos diversos aspectos do facto tributário para aferir o limite da admissibilidade da lei fiscal retroactiva, já que é em cada um desses momentos que o contribuinte poderá depositar a sua confiança na regulação da sua conduta resultante da lei fiscal em vigor.”
- “(...) na medida em que os artigos 103.º, n.º 3, da CRP e 12.º da LGT proibem a aplicação retroactiva da lei fiscal, a ocorrência do evento material que se traduza na definição de um dos aspectos do facto tributário limitará a possibilidade de uma lei futura vir a alterar o seu enquadramento jurídico-tributário.”
- “Nestes termos, na medida em que, no momento de celebração de um negócio jurídico, se encontre em vigor uma norma de exclusão de incidência de tributação sobre os rendimentos resultantes desse negócio jurídico, a proibição da retroactividade da lei fiscal consagrada nos artigos 103.º, n.º 3, da CRP e 12.º da LGT, obsta a que esses rendimentos venham a ser tributados ao abrigo de uma lei posterior que revogue a norma de exclusão de tributação.”
- “Como tal, e no que respeita concretamente aos presentes autos, quaisquer mais-valias realizadas em resultado da alienação de acções detidas pelo respectivo titular por período superior a 12 meses, no momento em que se encontrava em vigor a norma de exclusão de tributação consagrada no artigo 10.º, n.º 2, alínea a), do Código do IRS, nos termos da qual se encontravam excluídas de tributação em sede de IRS, «as mais-valias provenientes da alienação de: a) acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses», revogada pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, necessariamente se devem considerar efectivamente excluídas de tributação em sede de IRS, sob pena de violação dos artigos 103.º, n.º 3, da CRP e 12.º da LGT, e conseqüente

nulidade da respectiva liquidação de IRS, nos termos do artigo 135.º do CPA.”

- *“Ainda que se não entenda que a aplicação do regime de tributação das mais-valias mobiliárias, resultante da Lei n.º 15/2010, de 26 de Fevereiro, no caso em apreço, tem como resultado inconstitucionalidade da liquidação de IRS em referência, por violação dos artigos 103.º, n.º 3, da CRP e 12.º da LGT, por não se estar perante um caso de retroactividade autêntica, directamente tutelado pelo artigo 103.º, n.º 3, da CRP, hipótese que se admite, embora sem conceder, por mero dever de patrocínio, sempre se dirá que obsta à aplicação daquele regime de tributação no caso em apreço o princípio da protecção da confiança, resultante do artigo 2.º da CRP.”*

- *“Nos casos em que, encontrando-se o facto tributário em formação, uma lei nova venha a alterar os efeitos jurídico-tributários associados a esse facto tributário, embora, de acordo com este entendimento, não seja aplicável a proibição da retroactividade da lei fiscal, tal como esta resulta do artigo 103.º, n.º 3, da CRP, continua a ser relevante o princípio da protecção da confiança, ínsito no princípio do Estado de Direito.”*

- *“Neste contexto, a lei fiscal apenas poderá afectar o facto tributário em formação na medida em que a alteração legislativa que aquela consubstancia supere o teste da protecção da confiança: a alteração legislativa não deve traduzir-se numa mutação da ordem jurídica com a qual os contribuintes não pudessem contar e que não seja ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevalecentes.”*

- *À data da alienação das acções que os ora Requerentes detinham na SOCIEDADE ... 21 de Abril de 2010 - não se perspectivava ainda a alteração do regime de tributação das mais-valias mobiliárias em sede de IRS, sendo certo aliás que a proposta de lei que esteve na origem da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho apenas deu entrada na Assembleia da República no dia 28 de Abril de 2010, tendo a respectiva publicação ocorrido apenas no dia 30 de Abril de 2010, conforme resulta do Diário da Assembleia da República, II, n.º 74, páginas 28 a 31”*
- *“Como tal, à data de alienação das referidas acções os ora Requerentes podiam, legitimamente e na medida dos conhecimentos do homem médio, contar com a manutenção em vigor do quadro legislativo anterior à alteração resultante da Lei n.º 15/2010, de 26 de Abril e, nesse contexto, orientar as respectivas actuações, designadamente no que respeita à alienação das acções em referência.”*
- *“Finalmente, ficam igualmente por demonstrar as razões de interesse público que justifiquem a afectação das expectativas jurídicas dos ora Requerentes com a aplicação retroactiva da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, desde logo porquanto não se deixam perceber em qualquer sede, os elementos que justifiquem tal necessidade.”*
- *“ (...) resulta inequívoca a violação do princípio da protecção da confiança, consagrado no artigo 2.º da CRP, pela aplicação do regime de tributação da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, às mais-valias realizadas pelos ora Requerentes com a alienação das acções detidas na SOCIEDADE ..., o que resultará na anulabilidade da Liquidação de IRS n.º 2..., de 2 de Julho, nos termos do artigo 135.º do CPA, impondo-se a restituição aos Requerentes do montante de EUR 137.169,78, nos termos do artigo 100.º da LGT.”*

- “(...) sempre se deverá entender que a referida tributação se traduz na violação do artigo 1.º do Protocolo Adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem.”
- “Nos termos do artigo 1.º do Protocolo Adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem: «qualquer pessoa singular ou colectiva tem direito ao respeito dos seus bens. Ninguém pode ser privado do que é sua propriedade a não ser por utilidade pública e nas condições previstas pela lei e pelos princípios gerais do direito internacional. As condições precedentes entendem-se sem prejuízo do direito que os Estados possuem de pôr em vigor as leis que julguem necessárias para a regulamentação do uso dos bens, de acordo com o interesse geral, ou para assegurar o pagamento de impostos ou outras contribuições ou de multas».”
- “Consagra portanto aquele preceito um dever geral de respeito pelos bens que são propriedade privada dos particulares, ainda que limitado por razões de interesse público.”
- “ (...) resulta inequívoca (...) que a aplicação retroactiva da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, às mais-valias realizadas pelos Requerentes com a alienação das acções detidas na SOCIEDADE ..., atenta a manifesta desproporcionalidade entre o interesse público nessa aplicação e a necessidade de salvaguardar os direitos individuais dos ora Requerentes, e bem assim, a falta de capacidade ordenadora inerente à eficácia retroactiva daquela lei, se revela contrária ao artigo 1.º do Protocolo Adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem, o que se traduz na ilegalidade e conseqüente anulabilidade da liquidação de IRS em referência, nos termos do artigo 135.º do CPA.”

15. Sobre esta questão é a seguinte (também em síntese), a posição da ATA:

- *“O legislador da Reforma da Tributação do Rendimento, operada em 1989, adoptou o conceito de rendimento para efeitos de tributação que melhor expressasse o índice da capacidade dos seus titulares de pagar imposto”;*
- *“Nesse sentido foi considerado como rendimento para efeitos de IRS todo o fluxo de carácter patrimonial que de forma evidente revelasse adequadamente a capacidade de pagar imposto por parte dos seus detentores – daí a adopção do conceito de rendimento acréscimo”;*
- *“No entanto, muito embora tenha adoptado esta concepção de rendimento para efeitos de tributação, o legislador não deixou de evidenciar algum desvio a este princípio, a título de exemplo, tomemos o facto de, nomeadamente, consagrar no citado artigo 10º do Código do IRS, uma exclusão da tributação das mais-valias mobiliárias, em determinadas condições”;*
- *“Esta situação de exclusão das mais-valias provenientes da alienação de acções vinha sendo, no entanto, desde há muito e por muito criticada, nomeadamente, no que ela atenta contra os princípios de igualdade tributária e de equidade do próprio sistema de tributação do rendimento.”*
- *“Não espanta, pois, que mais cedo ou mais tarde o regime privilegiado deste tipo de rendimentos viesse a ser revogado.”*
- *“(…) numa época de tão graves constrangimentos orçamentais, de grandes dificuldades económicas para toda a população e de todos os agentes económicos e de agravamento generalizado da tributação,*

tornar-se-ia quase obsceno que um regime tão iníquo como aquele de que estamos a tratar pudesse manter-se inalterado.”

- *“O legislador ao não consagrar nenhuma norma de direito transitório que salvaguardasse a tributação de factos tributários em formação quis, expressamente, que as situações de realização de mais-valias durante o ano de 2010, das quais resultasse um saldo positivo fosse sujeito a tributação efectiva, independentemente da data da sua realização.”*

- *“ (...) nem se diga que a solução adoptada pela Lei nº15/2010, de 26 de Julho, viola o princípio da irretroactividade da lei fiscal consagrado no artigo 103º, nº 3 da Constituição da República Portuguesa.”*

- *“(…) como vem sendo defendido pela generalidade da doutrina o facto gerador do imposto verifica-se em 31 de Dezembro de cada ano, só assim se compreendendo o carácter unitário e global da tributação do rendimento, muito embora haja um recorte analítico das várias categorias de rendimentos de acordo com a sua fonte.”*

- *“(…), no caso em apreço sempre diremos que apesar do recorte analítico que se faça dos rendimentos que deram origem à liquidação em causa nos presentes autos, só uma interpretação muito literal das normas do Código do IRS relativas à tributação das mais-valias pode levar que se considere que o facto gerador neste tipo de rendimento se dá com a alienação dos bens ou direitos que lhe deram origem.”*

- *“ (...) o facto gerador não é sequer o ganho resultante da alienação mas o saldo positivo apurado em determinado período de tributação entre as mais e as menos valias realizadas.”*

- “ (...) no presente caso nunca poderíamos falar de um grau de retroactividade forte susceptível de afectar o novo regime de tributação das mais-valias mobiliárias decorrente da aprovação da Lei nº15/2010, de 26 de Julho, já que a lei é aplicável a factos tributários ainda em formação, quer tenhamos em conta a anualidade do imposto quer quanto à formação do rendimento a tributar.”
- “ Por outro lado, salvo o devido respeito seria quase indecoroso que se viesse a julgar este regime como inconstitucional por violação da protecção da confiança em matéria tributária.”
- “Efectivamente, o Tribunal Constitucional quando chamado a pronunciar-se sobre a eventual inconstitucionalidade da Lei nº 11/2010, de 15 de Junho, que criou um escalão adicional de tributação em IRS, sujeitando os rendimentos superiores a esse escalão a uma taxa de 45%, decidiu que: “Ora apesar de a introdução do novo escalão de 45% bem como o aumento da taxa de IRS em todos os escalões terem, por certo, como consequência o aumento do montante do imposto a pagar no momento da liquidação e cobrança do mesmo, isso não significa que exista uma expectativa constitucionalmente tutelada de que essas alterações tenham de ser todas efectuadas pelo legislador logo no dia 1 de Janeiro de cada ano.”
- “(...) por maioria de razão não podia o legislador deixar intocado um regime que de há muito vinha sendo criticado, face à sua iniquidade, numa altura de grande premência de obtenção de receitas para efeitos de equilíbrio das contas públicas”.

16. Nas alegações orais os Requerentes e a ATA sustentaram e reiteraram as posições já anteriormente manifestadas.

Cumpra apreciar e decidir.

Quanto ao problema da constitucionalidade:

17. A liquidação “sub judice” sustentando-se (bem ou mal é uma questão sobre que nos iremos debruçar adiante) na Lei 15/2010, de 26 de Julho, entrada em vigor no dia seguinte ao da publicação (27.07.2010) considerou na matéria colectável, as mais-valias realizadas 21.04.2010 Trata-se, na terminologia de Alberto Xavier duma situação de retroactividade de 3º grau. A lei nova aplica-se a actos ainda em formação, que não se verificaram por inteiro à sombra da lei antiga e prolongam a sua produção concreta no domínio temporal da lei nova (Cfr. *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa, 1974, pag 199). Noutra terminologia, tratar-se-á de retroactividade fraca, inautêntica ou imprópria, por oposição à retroactividade forte, autêntica ou própria, quando se trate de “*rendimentos do ano anterior, já plenamente formados*” (Sérgio Vasques, *Manual Direito Fiscal*, Almedina, 2011, pag. 293).

Segundo a jurisprudência dominante do Tribunal Constitucional, o artigo 103º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa, apenas se aplica à retroactividade forte, autêntica ou própria, que considera totalmente interdita sem possibilidade de ponderações, podendo, todavia, a retroactividade retroactividade fraca, inautêntica ou imprópria ser interdita à luz do princípio da confiança, mediante a verificação dum conjunto de requisitos ditos “testes” (Cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 128/2009 e 399/2010).

Sérgio Vasques, diferentemente, considera que “*O primeiro ponto a fixar na leitura da proibição do art. 103º, nº 3, é o de que ela abrange indistintamente a retroactividade “forte” ou “fraca”, “própria” ou “imprópria (...).*”

O segundo ponto a fixar na leitura do artigo 103º, nº 3, da Constituição da República, é o de que a proibição da retroactividade, corolário que é do princípio da segurança jurídica não possui valor absoluto, como não o possui

princípio constitucional algum, devendo articular-se por isso com outros princípios e valores constitucionais, que no caso concreto possam manifestar-se com maior intensidade.

A consagração da proibição expressa do art. 103º, nº 3, da Constituição da República, serve essencialmente para deixar claro que a retroactividade, forte ou fraca, está por princípio vedada ao legislador fiscal, que só poderá socorrer-se dela a título excepcional. Em face do art. 103º, nº 3, da CRP, uma lei fiscal retroactiva afigurar-se-á sempre, e à partida, lei inconstitucional, não sendo necessária qualquer ponderação causuística para chegar a esta primeira conclusão. Mas isto não obsta a que, num segundo momento, concluamos que a segurança jurídica deve sacrificada a outros valores constitucionais que no caso concreto se mostrem mais relevantes e que em circunstâncias excepcionais se considere legítima a lei fiscal retroactiva, como pode suceder em caso de guerra, catástrofe natural, epidemia ou grave crise financeira (...).

*A proibição constitucional da retroactividade não nos dispensa, portanto, de olhar ao caso concreto e de levar a cabo uma ponderação de valores, havendo sempre que perguntar se a lesão que a lei retroactiva traz à segurança jurídica dos contribuintes se mostra necessária, adequada e proporcionada à tutela dos demais valores constitucionais em jogo. É esse exercício, afinal, o que ensaia o Tribunal Constitucional no acórdão nº 399/2010, quando olha ao circunstancialismo em que surge o agravamento do IRS, ao concreto impacto da medida sobre os contribuintes e à discussão pública feita nos meses anteriores à sua introdução, e quando pondera as alternativas à disposição do legislador, bem como o relevo dos interesses políticos e financeiros em causa” (Sérgio Vasques, *ibidem*, pags. 294 - 296).*

No caso dos autos são relevantes os seguintes aspectos:

- A lei foi aprovada no contexto de grave crise financeira do Estado português;

- No mesmo contexto foram aprovadas também medidas fiscais retroactivas (Lei nº 11/2010 e Lei nº 12-A/2010, também “retroactividade fraca”) em sede de IRS;
- Estas medidas há muitos meses vinham sendo discutidas publicamente;
- A exclusão da tributação das mais-valias de acções, mesmo que detidas por mais de 12 meses é uma norma que põe em causa os princípios constitucionais da capacidade contributiva e a igualdade fiscal entre os cidadãos, uma vez que deixa de fora da tributação inequívocas manifestações de riqueza, tendo por isso uma natureza conflituante com justa distribuição dos encargos tributários;
- Esta natureza estranha pode ser percepcionada por qualquer “*cidadão médio*”, na medida em que está suficientemente enraizada na sociedade a consciência de que qualquer rendimento é, por princípio, tributado;
- A manutenção desta exclusão da tributação é há muitos anos uma situação polémica tendo sido objecto de muitas observações críticas na doutrina e em grupos de trabalho de iniciativa governamental;
- No relatório do grupo de trabalho para o estudo da política fiscal de 3.10.2009 (criado pelo despacho do Secretário de Estados dos Assuntos Fiscais nº 2052/2009, de 8 de Janeiro, DR, II Série, nº 10, de 15 de Fevereiro) pode ler-se “Este regime de tributação das mais-valias mobiliárias configura uma situação que viola frontalmente a equidade da tributação”;
- O programa do XVIII Governos Constitucional estabelecia que, para melhorar a equidade na obtenção dos recursos e obter uma repartição mais justa da carga fiscal entre os contribuintes, deve «aproximar-se o regime da tributação das mais-valias imobiliárias praticado na generalidade dos países da OCDE»;

- O programa de estabilidade e crescimento para 2010-2013 prevê também a tributação das mais-valias imobiliárias como medida de repartição justa e igualitária do esforço de recuperação da economia e da consolidação das contas públicas.

Consideramos, por isso, que a lesão que uma lei deste tipo traria à segurança jurídica dos contribuintes se poderia mostrar necessária, adequada e proporcionada à tutela dos demais valores constitucionais em jogo.

Conforme se escreve no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010: “No Acórdão n.º 287/90, de 30 de Outubro, (...) o Tribunal procedeu à distinção entre o tratamento que deveria ser dado aos casos de «retroactividade autêntica» e o tratamento a conferir aos casos de «retroactividade inautêntica» que seriam, disse-se, tutelados apenas à luz do princípio da confiança enquanto decorrência do princípio do Estado de direito consagrado no artigo 2.º da Constituição.

De acordo com esta jurisprudência sobre o princípio da segurança jurídica na vertente material da confiança, para que esta última seja tutelada é necessário que se reúnam dois pressupostos essenciais:

- a) A afectação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas delas constantes não possam contar; e ainda*
- b) Quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes (deve recorrer-se, aqui, ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias, no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição).*

Os dois critérios enunciados (e que são igualmente expressos noutros acórdãos deste Tribunal) são, no fundo, reconduzíveis a quatro diferentes requisitos ou “testes”. Para que para haja lugar à tutela jurídico-

constitucional da «confiança» é necessário, em primeiro lugar, que o Estado (mormente o legislador) tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados «expectativas» de continuidade; depois, devem tais expectativas ser legítimas, justificadas e fundadas em boas razões; em terceiro lugar, devem os privados ter feito planos de vida tendo em conta a perspectiva de continuidade do «comportamento» estadual; por último, é ainda necessário que não ocorram razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa.

Este princípio postula, pois, uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na estabilidade da ordem jurídica e na constância da actuação do Estado. Todavia, a confiança, aqui, não é uma confiança qualquer: se ela não reunir os quatro requisitos que acima ficaram formulados a Constituição não lhe atribui protecção.”

Esta doutrina tem sido perfilhada noutras decisões deste Tribunal, designadamente, no acórdão n.º 128/09. Também de acordo com estes critérios não se deveria considerar inconstitucional uma medida que permitisse tal tributação uma vez que, pelas razões apontadas, a situação não passaria nenhum dos quatro testes acima mencionados (sendo que seria necessário que passasse os quatro), necessários segundo o Tribunal Constitucional para seja tutelada a segurança jurídica na vertente material da confiança.

Concluímos assim, que tal norma não viola o princípio da proibição da retroactividade, nem o princípio da protecção da confiança.

Invocam ainda os Requerentes a violação do art. 1.º, Protocolo n.º1 adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem. Dispõe esta norma que: «qualquer pessoa singular ou colectiva tem direito ao respeito dos seus bens. Ninguém pode ser privado do que é sua propriedade a não ser por utilidade pública e nas

condições previstas pela lei e pelos princípios gerais do direito internacional. As condições precedentes entendem-se sem prejuízo do direito que os Estados possuem de pôr em vigor as leis que julguem necessárias para a regulamentação do uso dos bens, de acordo com o interesse geral, ou para assegurar o pagamento de impostos ou outras contribuições ou de multas».

Note-se, porém, que o próprio preceito ressalva que “*As condições precedentes entendem-se sem prejuízo do direito que os Estados possuem de pôr em vigor as leis que julguem necessárias para (...) para assegurar o pagamento de impostos*”.

Tendo presente o acima exposto acerca dos vários aspectos a considerar na exclusão da tributação dos rendimentos em questão, bem como o circunstancialismo que rodeou a aprovação da lei, considera-se, não ocorrer violação do art. 1º, Protocolo nº1 adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem, não havendo fundamento para a anulação do acto tributário com tal fundamento.

Concluimos, assim, que a liquidação em questão não afronta o princípio da proibição da retroactividade fiscal, consagrada no art. 103º, nº 3, da Constituição, nem o princípio da protecção da confiança ínsito na ideia de Estado de Direito, nem o art. 1º, Protocolo nº1 adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem.

Quanto à aplicação do art.º 12º da Lei Geral Tributária:

18. Questão diversa é a de saber, se apesar de não ocorrerem tais violações, a liquidação respeitou as regras de aplicação da lei tributária no tempo, consignadas no art. 12.º da Lei Geral Tributária. A Lei Geral Tributária não é uma Lei de valor reforçado, pelo que as suas regras cedem perante lei posterior

em sentido contrario. Qualquer lei fiscal posterior pode estabelecer regime de aplicação da lei no tempo que se afaste do regime do referido art. 12.º, desta lei.

A questão é saber se tal ocorreu no caso em apreço. E se a resposta for negativa, qual o regime de aplicação da lei no tempo a aplicar.

Vejamos:

O artigo o 5.º da lei determina que *“A presente lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação”*. Tendo a lei sido publicada a 26 de Julho, tal significa que entrou em vigor a 27 desse mês.

Percorrido o articulado legal, não se encontra qualquer ou norma que determine a aplicação da lei ao período tributário anterior à data da sua entrada em vigor. Neste contexto, parece ser de ponderar a aplicação ao caso do art. 12.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária que determina que *“Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor”*.

Sendo o IRS um imposto periódico de formação sucessiva, na ausência de norma da lei nova que disponha de modo diferente esta *“só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor”*.

A nosso ver, tal significa a aplicação da lei nova aos factos da vida que se vão sucedendo ao longo do ano e que vão gerando rendimento.

É certo que do ponto de vista conceptual, o facto tributário só se verifica no último dia do ano. Desse facto tributário complexo fazem parte um conjunto de factos jurídicos que vão ocorrendo durante o período tributário, em momentos diversos, e que, no final do período tributário, formam um todo.

Para estes casos, se a lei nova não dispuser de modo diverso, a mesma só se poderá aplicar, no que respeita ao IRS, aos rendimentos obtidos no período da sua vigência. A lei antiga aplicar-se-á aos acréscimos obtidos no período da sua vigência.

Escreve Sérgio Vasques: *“O alcance principal da distinção entre impostos periódicos e impostos de obrigação única está na aplicação da lei no tempo e nas regras da caducidade e da prescrição”* (ob. Cit. pag. 201).

E ainda: *“Ora a aplicação com efeitos imediatos da lei que crie ou agrave um imposto possui relevo diverso conforme este revista natureza periódica ou de obrigação única (...)*um agravamento com efeitos imediatos do IRS ou do IRC, produzido a meio do ano, se mostra em certa medida retroactivo, visto que o imposto incide sobre o rendimento que se forma entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro, sendo o facto tributário de formação sucessiva. O artigo 12º, nº 2, da LGT dispõe por isso que (...) sugerindo assim que um agravamento de IRS ou do IRC produzido a meio do ano só pode aplicar-se à parcela dos rendimentos que ainda não tenha sido gerada” (Ibidem pag. 203. De referir, todavia, que o mesmo Autor na nota 471, pag. 294 faz observações críticas à solução legal).

Diz-nos também António Lima Guerreiro que *“O facto tributário, quando duradouro, só se completa no termo do período de tributação. Mas esta natureza do facto tributário não prejudica que se possa fragmentar ou decompor, para efeitos de aplicação no tempo, das normas tributárias, à medida do seu desenvolvimento. Há aqui, então, lugar a uma verdadeira tributação “pro rata temporis”.*

Assim, em caso de factos tributários de formação sucessiva como é o rendimento, aplica-se a lei antiga aos rendimentos gerados até à entrada em vigor da lei nova e a lei nova aos rendimentos posteriores” (Lei Geral Tributária Anotada, Reis dos Livros, 2000, pag. 91).

No mesmo sentido Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (*Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontros da Escrita Editora, 2012, pág. 130) referem que “*O n.º 2 parece perfilhar a posição de A. Xavier quanto à retroactividade de 3.º Grau*” (como é recebido, Alberto Xavier, sustenta a págs. 201-202, do seu *Manual de Direito Fiscal*, a tese da divisão do rendimento *pro rata temporis*, sendo considerado pela doutrina que a sua posição inspirou a solução do art. 12.º, n.º 2, da LGT).

Contra esta solução têm-se levantado objecções de praticabilidade. Manuel Faustino, escreve, a este propósito, que “*(...) a aplicação das alterações legislativas ao IRS pro rata temporis, eventualmente defensável face ao n.º 2 do artigo 12.º da LGT é, para nós, uma questão que nem sequer se coloca, não apenas por impraticabilidade –o que só por si já seria suficiente – mas, substantivamente, porque a solução em causa não está completada, legislativamente, com a modalidade de salvaguarda do princípio, que consideramos preeminente, da progressividade anual do imposto, como decorrência do disposto no art. 104.º, n.º 1, da CRP*” (*Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, n.º 3, Outono, pág. 208).

Manuel Henrique de Freitas Pereira refere “*Considera-se que talvez se tenha querido adoptar uma solução pro rata temporis*”, mas aponta, também, problemas de praticabilidade: “*Esta solução não deixará de criar problemas de aplicabilidade, que, por exemplo, em matéria de tributação do lucro das empresas só pode resolver-se em muitos casos através de um apuramento intermédio de resultados (...) a melhor solução é sempre a lei definir com rigor o período de tributação a que se passa a aplicar, que deve ser apenas o período que se inicie posteriormente à sua entrada em vigor*” (*Fiscalidade*, Almedina, 2005, pag. 199).

Américo Fernando Brás Carlos debruçando-se, também, sobre o art. 12.º, n.º 2, da LGT, escreve “*Tome-se como exemplo o caso do IRC. Quer aquela norma dizer que, entrando em vigor, a meio do exercício, uma alteração das regras de determinação da matéria colectável, ou da taxa deste imposto, a nova lei pode aplicar-se ao*

período do exercício corrente que resta? Ou significa, pelo contrário, que a nova lei se aplicará apenas ao exercício do novo período de tributação ou exercício económico?

A doutrina parece ter perfilhado a primeira interpretação. Deve contudo referir-se:

(...)

Uma tributação pro rata temporis traduzida, no mesmo período de tributação, na determinação de uma parte do imposto nos termos da lei antiga e de outra parte nos termos da lei nova, poderá, pelo menos nalguns casos, ser impraticável

Note-se, porém, que, para além das dúvidas suscitadas pela norma do art. 12º da LGT, esta é, em grande medida irrelevante, porque:

(...)

Uma lei que, por exemplo, altere a taxa de IRC no decurso do período de tributação e que a mande aplicar à sua totalidade, revoga tacitamente o nº 3 do artigo 12º da LGT, pelas razões indicadas a propósito do princípio da legalidade” (Impostos, Teoria Geral, Almedina, 2006, pags. 126-127)

Já António Carlos dos Santos pronuncia-se nos seguintes termos: *“pela minha parte, como já publicamente defendi em várias intervenções, sou favorável a uma solução pro rata temporis em todos os domínios. Não creio na impraticabilidade absoluta desta solução, quer na sua impraticabilidade administrativa ou informática, quer na sua impraticabilidade jurídica no que respeita aos escalões e às taxas, embora reconheça a dificuldade da sua implantação a muito curto prazo” (Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano III, n.º4, Inverno, pág. 300)*

Haverá, assim, dificuldade na aplicação do art. 12º, nº 2, da LGT mas não parece, pois, que esteja demonstrada a impraticabilidade da sua aplicação, pelo menos em todos os casos. Parece-nos que, relativamente a tal dificuldade ou impraticabilidade, caberá ao legislador formular tal juízo caso a caso (estabelecendo normas específicas de direito transitório), ou então formular um juízo global negativo sobre a norma e revogá-la, o que até à data não aconteceu.

O que não é aceitável, a nosso ver, é que se invoque a impraticabilidade da lei para que se chegue a uma solução mais vantajosa para o credor tributário daquela que da mesma resulta. Como acertadamente escreve António Carlos Santos “*O que será, sim, estranho, é que o mesmo Estado que, ao longo de uma década, nada fez para criar os instrumentos necessários para pôr em prática o princípio pro rata temporis, venha agora beneficiar do seu próprio incumprimento*” (Ibidem pag. 300)

Ademais, no caso em apreço, é manifesto, a nosso ver, que tal impraticabilidade não existe. Não há dificuldade em situar no tempo o acréscimo patrimonial obtido pois o mesmo resulta da alienação dos activos (art. 10º, nº 1, al. b) do CIRS), que é datada (de 21.04.2010), nem há qualquer questão que se coloque quanto ao princípio da progressividade do imposto uma vez que a consequência da aplicação do art. 12º, nº 2, da LGT é, no caso, a não consideração das mais-valias em questão para efeitos de liquidação do imposto.

Isto não significa que não se distinga o facto tributário coma obtenção do ganho que apenas se apura no final do ano (e que no caso das mais-valias corresponde ao seu saldo com as menos valias).O que sucede é que o art. 12º, nº 2, dá relevância na sua especificidade temporal aos factos jurídicos que concorrem para a formação do facto complexo de formação sucessiva que é o facto tributário em IRS (que apenas fica completo no final do ano), impondo, ou não, a sua consideração para efeitos de apuramento do imposto, consoante a data da sua obtenção.

Tendo a nova lei entrado em vigor a 27 de Julho a mesma só poderá ter aplicação, por força do art. 12.º, n.º 2 da LGT, relativamente às mais-valias obtidas a partir de tal data, e não antes. Reitera-se que, se a lei nova determinasse a sua vigência a partir do início do ano, deixaria de ter aplicação o art. 12.º, n.º 2, mas a lei nada dispôs nesse sentido.

Assim, a lei nova não é aplicável às mais-valias no caso em apreço.

Pelo exposto, a liquidação em questão é ilegal por violar o art. 12.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, estando, assim, o acto de liquidação em questão inquinado de violação de lei pelo que, em consequência, se determina a sua anulação, com as legais consequências.

Tendo em conta a anulação total do acto, fica assim prejudicado o conhecimento da 3ª questão colocada pelos Requerentes.

III. DECISÃO

Em face do exposto, acordam os árbitros que constituem o presente colectivo arbitral em julgar procedente o pedido dos Requerentes, declarando a ilegalidade do acto tributário “*sub judicio*”, por violação de lei e, em consequência, em:

- Condenar a Requerida à restituição do montante de €137.169,79, indevidamente pago pelos Requerentes em 30 de Setembro de 2011;
- Condenar a Requerida ao reembolso de IRS relativo ao ano de 2010 no montante de €5.100,48, ao abrigo do artigo 100.º da LGT;
- Condenar ainda a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

Fixa-se o valor da causa em €142.270,27.

Custas pela Requerida, dado o seu decaimento – artigos 12.º n.º 2 e 22.º n.º 4 do RJAT e 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.



Lisboa, 10 de Agosto de 2012

Os Árbitros,

Manuel Luís Macaísta Malheiros (Árbitro Presidente)

Rogério M. Fernandes Ferreira (Vogal)

Marcolino Pisão Pedreiro (Relator)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Concordo com a decisão e com o seu fundamento. Quanto à questão da não constitucionalidade tenho algumas reservas por existirem razões que apontam no sentido da inconstitucionalidade, apesar das vozes autorizadas a subscrever a tese segundo a qual o facto tributário é relevante coincide com o final do ano e o saldo positivo entre mais e menos-valias apuradas em alienações onerosas ocorridas (desde *e*) entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro do ano em causa e que tal não colidirá, assim, com o princípio da não retroactividade da lei fiscal. Sucede, porém, que nos parece que o facto gerador do imposto é reportado ao momento em que se realiza a mais-valia e em que ocorre a alienação. Para o que nos socorremos, quer do próprio Código do IRS – que, em matéria de incidência, dispõe que “constituem mais-valias os ganhos obtidos que (...) resultem da *alienação* onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários” (cfr. art. 10.º, n.º 1, *b*)) e que “os ganhos consideram-se obtidos no momento da *alienação*” (cfr. art. 10.º, n.º 3) –, quer do próprio Código do IRC, quando excepciona os ganhos resultantes da transmissão onerosa (de imóveis), em que o facto gerador se considera verificado na *data da transmissão*, da regra de verificação do facto gerador do imposto no último dia do período de tributação (cfr. art. 8.º, n.ºs. 9 e 10, *a*)). Mas haverá, também, certamente, quem advogue que o tal apuramento do saldo em causa constitui mera oposição de agregação de mais e de menos-valias verificadas ao longo do ano e, por natureza, não reveladoras de uma situação suficientemente “estável” e “duradoura”, por se tratar, de actos isolados (*wind falls*), e não se tratar de uma “actividade”, geradora de rendimentos recorrentes ao longo do ano fiscal. Isto é, quem sublinhe que o saldo em causa constitui, afinal, uma mera operação de determinação do rendimento colectável (e não uma “norma de incidência”, antes considerando, pois, como facto e como data relevantes os da própria alienação onerosa e que ocorrem em momento preciso do ano fiscal - e, aqui, antes da própria alteração legislativa fiscal em causa. E, assim sendo, certamente se considerarão tais transmissões como factos tributários *instantâneos* (como no IMIT), reportados a momentos concretos e precisos – os da transmissão – e, mais facilmente, se entenderá também que poderá, afinal, mesmo haver retroactividade, própria e autêntica - essa sim, como vimos,

segundo o Tribunal Constitucional, proibida pela Constituição. De resto, é a própria organização sistemática do Código do IRS que parece suportar este entendimento, uma vez que a referência legal feita ao saldo positivo entre as mais e as menos-valias decorrentes das “alienações” em causa encontra-se inserida, precisamente, no capítulo que trata da determinação do rendimento colectável e não já no da incidência do imposto. Ora, o facto tributário deve ser localizado no tempo de acordo com a respectiva norma de incidência e não de acordo com uma norma de determinação do rendimento colectável, pois se fossem estas normas de determinação do rendimento colectável a determinar o momento da formação e verificação do facto tributário (que, aqui, será, assim, “instantâneo”, pois resulta de um ou mais actos isolados, não pressupõe, por natureza, qualquer actividade), então, todos os factos tributários em sede de IRS e de IRC ocorreriam no final do ano - o que não parece suceder, designadamente em sede de tributações autónomas, em que os factos tributários inerentes não são complexos, nem de formação sucessiva, mas autónomos e temporalmente precisos, ou até mesmo no momento da apresentação das declarações de rendimentos, pois só nesse momento, afinal, se apura o rendimento colectável, incluindo o saldo das mais e das menos-valias.

Para quem sustenta esta posição, para a qual nos inclinamos, parece aliás, que o Tribunal Constitucional - e, em sede, precisamente, de mais-valias - já revelou, como momento tributário determinante, o da “alienação”. Assim, no seu Acórdão 85/2010, de 3 de Março, e a propósito da questão da aplicação retroactiva da “limitação em apenas metade da diferença negativa entre as mais e as menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes de capital”, considerou como facto gerador da obrigação tributária o da “alienação” dos activos e que, aí, ocorreu na vigência da lei nova e em que, portanto, não considerou existir retroactividade da lei fiscal.

Rogério M. Fernandes Ferreira