

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 340/2014-T

**Tema:** IRS - tributação de mais-valias mobiliárias; aplicação da lei no tempo

\*Decisão arbitral anulada por acórdão do STA de 16 de setembro de 2015, recurso n.º 1504/14, que decide em substituição.

## DECISÃO ARBITRAL

Requerentes: A e B

Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)

### DECISÃO ARBITRAL

#### I. RELATÓRIO

1. A e B, (doravante designados por Requerentes) contribuintes fiscais, respectivamente ... e ..., e residentes o primeiro dos indicados na Avenida ... Coimbra e o segundo na Rua ... Coimbra, apresentaram, em 17 de Abril de 2014, e em coligação de autores, ao abrigo do disposto no artigo 104º do Código de Procedimento e de Processo Tributário ex vi do artigo 29º n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (doravante designado por RJAT) um pedido de constituição de pronúncia arbitral, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do RJAT, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT ou Requerida) com vista à anulação das liquidações de IRS, respectivamente números 2014 ... e 2014 ... referentes ao ano de 2010.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.

3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º do RJAT por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos previstos, foram designados como árbitros o Conselheiro Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa, como presidente e o Dr. Júlio Tormenta e Dr. José Coutinho Pires,

como vogais, que comunicaram ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4. O Tribunal Arbitral Colectivo foi constituído em 30 de Junho de 2014, em consonância com a prescrição da alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT.

5. Por despacho produzido em 17 de Setembro de 2014, pelo presidente do Tribunal Arbitral Colectivo devidamente notificado às partes foi dispensada a realização da reunião a que se reporta o artigo 18º do RJAT.

Encontrando-se o Conselheiro Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa impossibilitado temporariamente, por motivo de saúde, para o exercício das funções, por despacho de 03-11-2014, proferido pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, foi determinado que as suas funções fossem asseguradas, em regime e substituição, pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

\*\*\*\*\*

6. Para fundamentar o seu pedido, os Requerentes alegaram, em síntese e com relevo:

i. Que no âmbito de uma acção inspectiva, tendo por objecto o IRS do ano de 2010 de ambos os Requerentes a AT procedeu a correcções aritméticas aos seus IRS (s). (cfr. artigos 1º, 2º e 3º do pedido de pronúncia arbitral);

ii. A pretensão da AT fundou-se na omissão de declaração de rendimentos de mais valias tributáveis respeitantes à alienação onerosa de acções pelos Requerentes ocorridas em 09 de Março de 2010. (cfr. artigos 2º e 3º do pedido de pronúncia arbitral);

iii. Sendo que tal alienação teve como objecto as participações sociais que cada um dos Requerentes detinha na sociedade “C, S.A.”. (cfr. processo administrativo anexo);

iv. O imposto corrigido ascendeu a 205.775,00€, por referência a um aumento do rendimento tributável de cada um dos Requerentes (Categoria G) de 1.028.875,00 €. (cfr. artigo 5º do pedido de pronúncia arbitral e documentos nºs 2 e 4 com o mesmo juntos);

v. “Os Requerentes foram notificados das liquidações definitivas dos respectivos impostos acrescidos de juros compensatórios, de que resultaram os seguintes montantes totais a pagar:

. 228.408,12 €, relativamente ao Dr. A

. 228.326,52 €, relativamente ao Dr. B”

(cfr. artigo 7º do pedido de pronúncia arbitral e documentos nºs 5 e 6 com o mesmo juntos);

vi. Os Requerentes não põem em causa a alienação das participações sociais referidas em iii. (cfr. artigo 10º do pedido de pronúncia arbitral);

vii. A questão de divergência com a posição assumida pela AT, situa-se relativamente às normas jurídicas aplicáveis à situação factual descrita. (cfr. artigo 11º do pedido de pronúncia arbitral)

viii. Tecem ainda os Requerentes várias considerações acerca dos incrementos patrimoniais sujeitos a IRS, convocando as pertinentes disposições do CIRS, a Lei nº 15/2010, de 26 de Julho, trazendo ainda à colação questões relacionadas com a aplicação retroactiva da lei fiscal, os artigos 12º da LGT e o artigo 103º nº 3 da Constituição da Republica Portuguesa<sup>1</sup>;

ix. Culminando com o *“pedido de anulação das liquidações de IRS referentes ao ano de 2010, por violação do pressuposto de aplicação da lei no tempo a que se reporta o artigo 12º da LGT, bem como por violação da proibição da retroactividade fiscal ínsita no artigo 103º, nº 3 da CRP”*.

7. A AT, na sua resposta, sustentou posição contrária à apresentada pelos Requerentes quanto à aplicação da Lei nº 15/2010 de 26 de Julho e quanto à interpretação do artigo 12º da LGT, em consonância com a posição por si já assumida em sede de reclamação graciosa, reconduzindo o seu ponto de vista, em brevíssima síntese à aplicação do normativo em causa a todo o ano fiscal de 2010, sustentando ainda, não se estar perante qualquer violação ao princípio constitucional da não retroactividade da lei fiscal e do artigo 12º da Lei Geral Tributária.

8. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º nº 1 alínea a), 5º e 6º nº 1 do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4º e 10º da RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011 de 22 de Março, não existindo qualquer obstáculo à coligação de autores, de

---

<sup>1</sup> Doravante designada por CRP.

acordo com o previsto no aplicável artigo 104º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II-DECISÃO**

### **A-MATÉRIA DE FACTO**

#### ***A.1. Factos dados como provados***

1. As liquidações impugnadas têm por origem a correcção meramente aritmética à matéria colectável em IRS de 2010, por omissão à declaração de rendimentos de mais – valias obtidas com a alienação de acções em 9 de Março de 2010, as quais eram detidas pelos Requerentes há mais de 12 meses.

2. A AT determinou um acréscimo à matéria colectável no montante de 1.028.875,00€ no que concerne ao Requerente A, sobre a qual fez incidir a taxa de tributação de 20%, prevista no nº 4 do artigo 72º do CIRS (na redacção em vigor a 31 de Dezembro de 2010).

4. No que ao Requerente B respeita, a AT determinou um acréscimo à matéria colectável de 1.028.875,00 € sobre a qual fez incidir a taxa de tributação de 20%, prevista no nº 4 do artigo 72º do CIRS (na redacção em vigor a 31 de Dezembro de 2010)

5. Como fundamento desta posição, a AT considerou que a alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, levada a cabo pela Lei nº 15/2010, de 26 de Julho, é aplicável às mais - valias provindas de venda de acções obtidas antes da sua entrada em vigor – 27 de Julho de 2010 – nomeadamente quanto à revogação do nº 2 do artigo 10º do CIRS, e à alteração da taxa de tributação prevista no nº 4 do artigo 72º do mesmo diploma.

6. Relativamente ao Requerente A, a liquidação subjacente foi emitida com fundamento no Relatório de Inspeção Tributária, levada a cabo ao abrigo da Ordem de Serviço OI..., notificado ao mesmo através do ofício ..., datado de 2014-03-11. (cfr. processo administrativo anexo)

7. No que diz respeito ao Requerente B, a liquidação em causa foi emitida com fundamento no Relatório de Inspeção Tributária, levada a cabo ao abrigo da Ordem de

Serviço 0I..., a este notificado pelo ofício ..., datado de 2014-03-11- (cfr. processo administrativo anexo)

8. A liquidação em causa, deu origem à demonstração de acerto de contas nº 2014 ..., com prazo limite de pagamento voluntário até 2014-05-05, no que concerne ao Requerente A.

9. No respeitante ao Requerente B a liquidação em discussão deu origem à demonstração de acerto de contas nº 2014 ..., com prazo limite de pagamento voluntário até 2014-05-05. (cfr. processo administrativo anexo e documentos nº 5 e 6, juntos com o pedido de pronúncia arbitral)

10. O Requerente A, com referência ao início do ano de 2010, era titular de 68 625 acções da sociedade denominada “C, S.G.P.S., S.A.”, com o NIPC ..., representativas de 34,31 % do capital social da mesma.

11. Em 09 de Março de 2010, o Requerente alienou essas acções à sociedade denominada “C S.G.P.S., S.A.” com o NIPC ... por 1.372.500,00 €. (cfr. processo administrativo anexo).

12. O Requerente B, com referência ao início do ano de 2010, era titular de 68 625 acções da referida sociedade “C S.G.P.S., S.A.” correspondente a 34,31 % do seu capital social.

13. 9. Em 09 de Março de 2010, o Requerente alienou essas acções à sociedade denominada “ C S.G.P.S., S.A.” com o NIPC ... por 1.372.500,00 € (cfr. processo administrativo anexo).

14. O valor unitário de aquisição de tais acções, - valendo para ambos os Requerentes - determinado, nos termos do disposto na alínea b) do artigo 48º do CIRS é de cinco euros, correspondente ao seu valor nominal.

### ***A.2. Factos dados como não provados***

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

### ***A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada***

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que pronunciar-se sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam

para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada [(cfr. art. 123º nº 2 do CPPT e artigo 607º do CPC<sup>2</sup>, aplicáveis *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alínea a) e e) do RJAT)].

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da (s) questão (ões) de direito (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental junta aos autos, e o PA anexo, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados, reconhecidos e aceites pelas partes.

## **B. DO DIREITO**

O *thema decidendum* que se coloca nos presentes autos (uma vez que não é posta em causa pelas partes a factualidade que subjaz dos presentes autos) reconduz-se em saber se as mais - valias obtidas no ano de 2010, mas anteriormente à data de 27 de Julho de 2010 (data da entrada em vigor da Lei nº 15/2010, de 26 de Julho), concorrem ou não para o saldo a que se reporta o artigo 43º do CIRS.

Impor-se-á, antes de entrar na questão de fundo, algumas considerações tendo por pano de fundo a tributação das mais - valias em sede de IRS e seu cotejo com o normativo em causa.

Antes da publicação da Lei nº 15/2010, de 26 de Julho, era a seguinte a redacção do nº 2 do artigo 10º do CIRS, introduzida pelo Decreto - Lei nº 228/2002, de 31 de Outubro; “*excluem-se do disposto no número anterior as mais valias provenientes da alienação de: b) acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses*”.

Esta condição excludente da tributação dos ganhos em IRS, não “*considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais [...]*”<sup>3</sup>, foi **revogada** pela Lei nº 15/2010, de 26 de Julho, que para além disso, procedeu à alteração da redacção do nº 4 do artigo 72º do CIRS no seguinte sentido: “*O saldo positivo entre as mais valias e as*

<sup>2</sup> Na redacção dada pela Lei n.º 4172013, de 26 de junho.

<sup>3</sup> Artigo 10º nº 1 do CIRS.

*menos valias, resultante das operações previstas nas alíneas b), e) f) e g) do nº 1 do artigo 10º, é tributado à taxa de 20%.*

A Lei nº 15/2010, de 26 de Julho, ao contrário de anteriores normativos com similar objectivo, (regulamentação da tributação das mais - valias) não prevê quaisquer normas de direito transitório, não aportando qualquer solução relativamente à sua aplicação temporal, tendo-se limitado no seu artigo 5º, a ditar a sua entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, ou seja, em 27 de Julho de 2010.

Os Requerentes sustentam resposta negativa à questão central colocada nos presentes autos, pugnando que a tributação das mais - valias com origem na alienação em 9 de Março de 2010 de acções que detinham há mais de doze meses, está fora do alcance da Lei nº 15/2010, de 26 de Julho, subscrevendo, em tese, que a sua aplicabilidade constituiria violação ao princípio constitucional da proibição da retroactividade da lei fiscal, (artigo 103º n.º3 da CRP) bem assim como do artigo 12º da LGT.

Estribando ainda a sua posição louvando-se na jurisprudência arbitral que se extrai dos processos 25/2011-T, e 135/2013-T, a que acrescentam a que decorre do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 4 de Dezembro de 2013.

Por seu turno a AT, em oposição à tese dos Requerentes, sustenta que a eventual retroactividade da Lei nº 15/2010, de 26 de Julho (que esteve na base da liquidação subjacente) é imprópria ou inautêntica, não se acoitando assim na proibição da retroactividade da lei fiscal prevista no nº 3 do artigo 103º da CRP, pugnando ainda e fundamentalmente que o facto gerador das mais - valias se verifica tão só em 31 de Dezembro de 2010, de forma a excluir qualquer interpretação que não seja a da aplicabilidade ao caso concreto da normatividade imposta pela Lei nº 15/2010, de 26 de Julho.

Colocada a questão nos termos assinalados forçoso será concluir da essencialidade em determinar se o facto tributário inerente à tributação de mais-valias com origem em alienação onerosa de valores mobiliários, *in casu* acções de uma sociedade anónima, constituem um facto **instantâneo** ou facto **continuado**.

A recente jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente a que decorre do Acórdão de 04 de Dezembro de 2013, no âmbito do processo 01582/13, secundada pelo aresto do mesmo tribunal de 08 de Janeiro de 2014 (processo nº 01078/12),

conclui à semelhança do que se extrai do processo arbitral nº 135/2013 -T do CAAD, que o facto tributário em questão é de natureza instantânea, e ter-se-ia “esgotado” à data da operação da alienação das acções – 9 de Março de 2010 – em consequência fora do alcance da Lei nº 15/2010, de 26 de Julho, que unicamente seria aplicável às mais - valias cuja ocorrência se verifique após 27 de Julho de 2010, data da sua entrada em vigor,

*Data venia* dissentimos de tal interpretação, subscrevendo opinião no sentido de que o facto tributário que está na origem da tributação das mais -valias é um facto complexo de formação sucessiva.<sup>4</sup>

Pela circunstância de a alienação das acções em causa, ter ocorrido, num determinado momento temporal, no caso concreto em 9 de Março de 2010, não legitima, nem prefigura por si só, que o facto tributário ocorreu e se esgotou nesse preciso momento (facto instantâneo).

Recorda-se que a disciplina do nº 1 do artigo 43º do CIRS, vai no inequívoco sentido de que a eventual existência de mais - valias está condicionada à verificação de um saldo positivo entre estas e as eventuais menos - valias ocorridas no período do mesmo ano.

O facto tributário não se traduz na mais - valia gerada e considerada de forma isolada e singular, através do acto da alienação, mas como um facto de formação sucessiva, não se revendo na alienação das acções em causa qualquer facto gerador de eventual incidência de imposto, já que, como dito, o mesmo resultará de um saldo apurado num determinado período de tributação, em conformidade com a característica de anuidade do imposto, que obviamente está presente do âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

Da mesma forma por efeito da regra da anualidade do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, ter-se-á que entender que o facto gerador ocorreu em 31 de Dezembro de 2010, dada a incidência complexa do tributo em questão, e exigência que o mesmo acarreta em termos de visão unitária e global, não se compaginando tais características com

---

<sup>4</sup> Segue-se de perto, a posição defendida na declaração de voto de vencido, produzida pelo Exmo. Senhor Dr. João Menezes Leitão, no âmbito do processo nº 135/2013- T, do CAAD, disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt), bem como o fundamento e sentido da decisão proferida no processo nº 107/2014-T, igualmente do CAAD, ainda não disponível na presente data.

qualquer autonomização ou cisão por períodos temporais dentro do mesmo exercício fiscal.<sup>5</sup>

A respeito das características do IRS, respiga-se, por sintetizador e conclusivo e com o devido respeito, o que vem dito na Acórdão do Tribunal Constitucional nº 399/10, de 27/10/2010, com o que nos identificamos, neste preciso segmento:

*“ O IRS caracteriza-se, em primeiro lugar, por ser um imposto directo, em que se tributam os rendimentos das pessoas singulares. Este imposto assenta em factos tributários de formação sucessiva, sendo que o facto tributário sujeito a imposto só está completo no último dia do período de tributação. O facto tributário que dá origem ao imposto é, pois, complexo.*

*A configuração do elemento temporal do facto tributário é, no IRS, duradoura, pelo que se trata de um imposto periódico, Ou seja, a relação jurídica fonte da obrigação tem na sua base situações estáveis que se prolongam no tempo”.*

*[...] “no que se reporta às mais valias estas constituem aumentos inesperados de um rendimento – produto, por não constituírem a contrapartida da participação na actividade”.*

A consideração de que o facto tributário subjacente à tributação de mais - valias resultantes da alienação onerosa de acções como um facto continuado, conduziria, *in casu*, embora aparentemente como se verá, à aplicação do no nº 2 do artigo 12º da LGT.<sup>6</sup>

Aí se prevê 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”*, ou seja, o período de tributação é cindido, aplicando-se a lei antiga aos factos geradores de imposto ocorridos antes da alteração legislativa e a lei nova (Lei nº 15/2010, de 26 de Julho de 2010) aos posteriores.

A interpretação literal e descontextualizada de tal preceito, conduziria desta forma à inaplicabilidade no caso que subjaz nos presentes do regime aportado pela disposição

<sup>5</sup> Artigo 143º do CIRS: Para efeitos do IRS, o ano fiscal coincide com o ano civil.

<sup>6</sup> Posição defendida no âmbito do processo nº 25/2011- T do CAAD, citado pelos requerentes, disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt), que não obstante ter considerado não se estar perante qualquer ofensa aos princípios constitucionais da irretroactividade da lei fiscal e da protecção da confiança, considerando o IRS como um imposto periódico de formação sucessiva, pugna pela aplicação do disposto no nº 2 do artigo 12º da LGT, a situação similar à que decorre dos presentes autos.

revogatória em causa, uma vez que o mesmo só se aplicaria a situações ocorridas após a sua entrada em vigor (27 de Julho de 2010) e não já a factos anteriores àquela.

Estar-se-ia perante o que a doutrina designa por uma tributação “*pró rata temporis*”, não cabendo todavia no âmbito presente a análise, quer do seu regime, quer da bondade e exequibilidade/praticabilidade do mesmo, deixando tão só breve nota que o carácter “continuativo” do rendimento gerado em IRS determinaria dever-se “*proceder à sua divisão pró rata temporis, entendendo como factos verificados ao abrigo da lei antiga os rendimentos gerados desde o início do período de imposto até à data da entrada em vigor da lei nova; e, simetricamente, como factos verificados ao abrigo da lei nova os rendimentos gerados a partir da sua entrada em vigor*”.<sup>7</sup>

Remetendo-se, como dito, para a declaração de voto de vencido no processo 135/2013-T, na qual nos revemos, concluiu-se que correcta e devidamente interpretado segundo as regras da hermenêutica jurídica e atenta a intenção do legislador (a cuja análise e dissecção aí se procedeu laboriosa e exaustivamente) o regime legal da tributação das mais - valias, em resultado das alterações produzidas pela Lei nº 15/2010 de 26 de Julho tem intrínseco o escopo de tributar o saldo resultante da totalidade das mais e menos - valias realizadas no período de tributação em curso na data da sua entrada em vigor.

Recolhendo-se da declaração de voto em causa: “*O texto da proposta de lei corresponde, nesta parte, inteiramente ao texto aprovado que ficou a constar da Lei nº 15/2010. Impõe-se, pois concluir que o objectivo do legislador foi o de subordinar todas as mais valias auferidas com a alienação de participações no ano de 2010 ao novo regime (tributário e de isenção)*”.

Complementarmente refira-se que a intenção, objectivo, motivos, e finalidade do legislador no sentido anunciado, sobreleva de resto em coerência, harmonia e contextualização, com a Lei 11/2010, de 15 de Junho, portanto contemporânea da que nos ocupa, e que criou um escalão adicional de IRS, sujeitando os rendimentos anuais superiores a 150.000,00 € a uma taxa de 45%.

Tendo sido suscitada a eventual inconstitucionalidade de tal diploma (bem assim da Lei nº 12-A/2010 de 30 de Junho) veio o Tribunal Constitucional, através do seu Acórdão nº 399/10, de 27 de Outubro de 2010, a pronunciar-se no sentido de não declarar

inconstitucional a norma do CIRS que estava em causa (artigo 68º) na redacção que lhes havia sido conferido pelos referidos diplomas legais, diplomas esses com igual grau de “retrospectividade” do que emerge da Lei nº 15/2010, de 26 de Julho, já que aplicáveis a todo o ano fiscal de 2010, embora tendo sido publicadas em 15 e 30 de Junho desse mesmo ano.

Suscitam-se ainda questões, que importa analisar:

- (i) da conflitualidade normativa entre o disposto no nº 2 do artigo 12º da LGT e os artigos 43º nº 1 e nº 3 do artigo 10º do CIRS; e
- (ii) da inconstitucionalidade da Lei nº 15/2010, de 26 de Julho.

Conforme sinalizado, a consideração como facto tributário continuado e de formação complexa relativo à tributação das mais - valias (bem assim como ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares em geral) colide, aparentemente com o disposto no nº 2 do artigo 12º da LGT: *“se o facto tributário for de formação sucessiva a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor”*,

De novo louvando-nos na declaração de voto de vencido referida<sup>8</sup>, e sendo que o critério da hierarquia e cronologia não responderão a esta aparente antinomia já que nenhum dos diplomas em causa, CIRS e LGT têm valor reforçado, propendemos também para a solução fundamentada no critério da especialidade, para deixarmos dito que *“o Código do IRS, ou, pelo menos, a generalidade dos enunciados normativos dele constantes, constitui regulação especial para efeitos de fixação do critério de aplicação temporal da lei relevante em sede de tributação em IRS, pelo que prevalece relativamente ao disposto no art. 12, nº 2 da LGT, por força do princípio *lex specialis derogat legi generali*”*.

Afastada assim a norma da lei geral tributária que aparentemente poderia conduzir a uma tributação *“pró rata temporis”*, prevalece o regime ínsito no nº 1 do artigo 43º do CIRS: *“O valor dos rendimentos qualificados como mais – valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais – valias e as menos –valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes”*, determinando *“a consideração do período de tributação desde o seu início e na sua integralidade”*.

<sup>7</sup> Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal I Lisboa, 1974, pág. 201.

<sup>8</sup> Declaração de voto de vencido, produzida pelo Exmo. Senhor Dr. João Menezes Leitão, no âmbito do processo nº 135/2013- T, do CAAD, disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

Quanto a esta particular mas não despendiend a questão concluiu-se pois, não haver qualquer conflito normativo entre o disposto no n.º 2 do artigo 12.º da LGT e a regra da anualidade previstas nos artigos 43.º n.º 1 e 143.º do CIRS.

Inexistindo de igual forma qualquer conflito perante a previsão do artigo 10.º n.º 3 do CIRS: “os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos actos previstos no n.º 1”.

Como já se afirmou <sup>9</sup> e aqui se partilha: *“Esta norma, contudo, deverá ser compreendida como tendo unicamente o fito de fixar o período de tributação a que deverá ser imputado o ganho, e não tomar posição quanto à natureza do facto tributário sujeito, sendo, por exemplo, análogo ao art. 24.º/4 do CIRS, que tem uma relação semelhante àquele artigo 10.º/3, mas em relação ao qual não se questionará, seguramente, que se reporta a factos tributários da mesma natureza dos restantes sujeitos a IRS, a não a factos instantâneos”*

\*\*\*\*\*

É também suscitada a **inconstitucionalidade** da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, perante a aplicação que da mesma fez a AT ao tributar as mais - valias ocorridas em 3 de Março de 2010.

Alegam para o efeito os Requerentes, em brevíssima síntese, estar-se perante a violação do princípio da não retroactividade previsto sob o n.º 3 do artigo 103.º da CRP, e artigo 12.º da LGT, pugnando tratar-se de uma retroactividade autêntica (que a doutrina classifica também como “perfeita” ou “própria”) ao que a Requerida contrapõe, afirmando que a aplicação da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho a todo o período desse mesmo ano, não encerrava qualquer tipo de retroactividade, mas quando muito, estar-se-ia perante uma “retrospectividade”<sup>10</sup>, que alguma doutrina também designa por retroactividade de 3.º grau ou imprópria, consentida esta pelo Tribunal Constitucional.

Poder-se-á ter como assente e pacífico que o princípio da proibição da não retroactividade da lei fiscal, prevista no n.º 3 ao artigo 103.º da CRP (após a revisão constitucional de 1997) unicamente visa contemplar a retroactividade de 1.º grau, ou seja a que alguma doutrina designa também por “perfeita” ou “própria”, aqui se acoitando as situações decorrentes do

<sup>9</sup> Processo n.º 107/2014- T da CAAD, ainda não disponível na presente data.

<sup>10</sup> Segundo Sérgio Vasques in Manual de Direito Fiscal 2013 - 2ª Reimpressão pg. 298 *“O fenómeno da retrospectividade da lei fiscal, por seu lado, dá-se quando a lei nova, dispondo embora quanto a factos futuros, lesa expectativas fundadas no passado”*.

facto tributário ter-se “verificado por inteiro ao abrigo da lei antiga, tendo já produzido todos os seus efeitos no âmbito dessa mesma lei” .<sup>11</sup>

“Aqui a retroactividade é frontal e patente, não se suscitando quaisquer dúvidas de qualificação”

Diferente deste grau de retroactividade ensaia ainda a doutrina a possibilidade da existência de outros graus de retroactividade. “ Na retroactividade de 2º grau (que uns designam por retroactividade “imperfeita” ou “imprópria”) o facto também se verificou por inteiro ao abrigo da lei antiga, aproximando-se, por isso da retroactividade de 1º grau. Mas desta se distingue porque os seus efeitos não se esgotaram por inteiro no domínio à sombra da lei velha, antes continuam a produzir-se no domínio temporal da aplicação da lei nova.”

Por fim, a retroactividade de 3º grau e “que se distingue das anteriores por o facto não se ter verificado por inteiro à sombra da lei antiga, antes se prolongar na sua produção concreta no domínio temporal da lei nova”.

Será o que “acontece nos impostos periódicos quando uma lei é publicada a meio do período, suscitando-se então a questão de saber se existe retroactividade na aplicação dessa lei a todo o período em curso à data da sua entrada em vigor” .<sup>12</sup>

Pois bem:

O julgamento efectuado quanto à tributação das mais - valias, constituir um facto duradouro de formação complexa, e na circunstância se ter “iniciado” em 09 de Março de 2010, “concluído” em 31 de Dezembro desse mesmo ano, e a Lei 15/2010, de 26 de Julho ter entrado em vigor no dia seguinte a este, conduz-nos a que, se considere apenas, e ainda assim de forma sinóptica, o último dos referidos graus de retroactividade que tem vindo a ser designada de forma não convergente pela doutrina como “inautêntica” de “terceiro grau” ou “retrospectividade” .

O Tribunal Constitucional, conforme já referido supra, convocado para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de dois diplomas contemporâneos da Lei nº 15/2010, de 26 de

<sup>11</sup> Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal I, Lisboa, 1974, páginas 197 e seguintes.

<sup>12</sup> Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, Almedina, 2011, 4ª edição, páginas 213 e ss.

Julho, concretamente a Lei nº 11/2010, de 15 de Junho e a Lei nº 12-A/2010, de 30 de Junho, veio no Acórdão nº 399/10 de 27 de Outubro, começando por afirmar que o sentido da retroactividade da lei fiscal não é unívoco, veio consentir, *brevitatis causa*, em que a proibição da retroactividade da lei fiscal apenas se dirige à dita própria ou autêntica.<sup>13</sup>

Posição que reproduz entendimento anterior quanto a esta matéria<sup>14</sup> e reiterada, mais recentemente no âmbito do Acórdão nº 310/2012 de 20/06/2012, de onde se extrai:

*“ O Tribunal Constitucional tem vindo a seguir o entendimento que esta proibição da retroactividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroactividade autêntica, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo no seu âmbito aplicativo as situações de retroactividade ou de retroactividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei”.*

*“No fundo, o alcance prático desta tese é o de admitir que nos casos de retroacção limitada ao período fiscal em que a lei entrou em vigor, que seria, como vimos, o caso dos autos – é possível, no que diz respeito aos impostos periódicos, a aprovação de leis no decurso de período de tributação que se destinam a produzir efeitos em relação a todo esse período, ficando, no entanto, tais leis sujeitas ao teste resultante dos princípios do Estado de Direito, como seja o teste de protecção da confiança.”*

---

<sup>13</sup> De salientar que o Acórdão em causa, num breve excuro a que procede sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares caracteriza-o como “ um imposto directo, em que se tributam os rendimentos das pessoas singulares. Este imposto assenta em factos tributários de formação sucessiva, sendo que o facto que dá origem ao imposto é, pois, complexo”

<sup>14</sup> Acórdãos n.º 128/2009 e 85/2010 onde no primeiro Acórdão citado se reitera “A retroactividade proibida no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição é a retroactividade própria ou autêntica. Ou seja, proíbe-se a retroactividade que se traduz na aplicação de lei nova a factos (no caso, factos tributários) antigos (anteriores, portanto, à entrada em vigor da lei nova).”

Não constituindo o normativo da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, qualquer violação ao princípio constante do n.º 3 do artigo 103.º da CRP, poderia em tese, ser o mesmo objecto de um juízo de inconstitucionalidade por violação de outros princípios constitucionais, designadamente, do princípio da protecção da confiança, ínsito no artigo 2.º da CRP.

Posta a questão desta forma afigura-se adequada a doutrina, que se mantém válida, e que emerge dos Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 287/90, de 30 de Outubro e 399/10, de 27 de Outubro de 2010 e a posição do Provedor de Justiça (processo R-3767/10) a propósito da tributação aplicável por força da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, às mais – valias com as mesmas realizadas, efectivada entre 1 de Janeiro e 26 de Julho de 2010, no que concerne às acções até então detidas pelo alienante há mais de um ano:

*“Resulta claro do Acórdão n.º 399/2010 que, nestas situações, o Tribunal Constitucional considera que não há retroactividade autêntica ou própria, a única, de acordo com a mesma doutrina do Tribunal, que é proibida pelo art. 103.º, n.º 3 do Lei Fundamental.*

*Quanto à questão da protecção da confiança o nível de frustração das expectativas dos visados pelas alterações promovidas pela Lei n.º 15/2010 é aqui manifestamente mais grave do que o verificado na situação que envolve a mera compra de valores mobiliários no âmbito da lei antiga.*

*No entanto, tendo o Tribunal Constitucional entendido, no âmbito do Acórdão n.º 399/2010, que o estabelecimento, em Junho desse ano, de um novo escalão de IRS, e o aumento, na mesma data, da taxa de IRS em todos os escalões do imposto, com efeitos reportados em ambas as situações ao início do ano, não colide de forma intolerável com decisões de vida que os contribuintes tenham eventualmente tomado, dificilmente considerará de forma diferente no que às alterações sobre o regime de tributação das mais – valias diz respeito.*

*Mesmo que assim não o considerasse o Tribunal Constitucional, sempre seria invocável a circunstância de, também neste caso, à semelhança da situação do Acórdão n.º 399/2010, ocorrerem razões de interesse público, associadas à situação económico-financeira do país, que justificam, após ponderação dos elementos conflituantes em presença, a não continuidade do comportamento do Estado que originou a situação de expectativa dos privados”. Aliás, como é referido no Acórdão supra, na altura da vigência da Lei n.º 15/2010, a situação económico-financeira caracterizava-se pela existência de um*

*desequilíbrio orçamental e por um acumular de dívida pública, amplamente noticiado no espaço público, o que requeria medidas quer do lado da despesa pública (redução), quer do lado da receita pública (aumento), para combater os desequilíbrios existentes. Um dos instrumentos de política orçamental é a política fiscal, que devido a razões de interesse público, implicava a adopção de medidas que visassem o aumento da receita fiscal enquadrando-se a Lei n.º 15/2010 nesse objetivo. A principal fonte de financiamento da despesa pública portuguesa era à altura dos factos controvertidos, a receita fiscal. Assim como é referido no mencionado Acórdão n.º 399/2010, para se averiguar a existência de situação de violação ou não do princípio da confiança, o grau de tolerância da medida legislativa da revogação da exclusão de tributação das mais-valias mobiliárias estatuída na Lei n.º 15/2010 face ao princípio da confiança deve ser diretamente correspondente ao grau de relevância do interesse público que justifica a Lei n.º 15/2010. Ora, o interesse público existente à data dos factos controvertidos derivado do desequilíbrio orçamental e de dívida pública acumulada apelava a medidas de política orçamental sendo as Leis n.º 11/2010, 12/2010 e 15/2010, espelho dessa necessidade<sup>15</sup>.*

Resulta pois, também aqui, que não será inconstitucional a aplicação do regime resultante da revogação do n.º 2 do artigo 10º do CIRS, no decurso do ano de 2010, às mais - valias auferidas no decurso desse ano, bem como a alteração da taxa a que o normativo em causa procedeu.

Conclui-se, <sup>16</sup> e não se encontra razão para que assim não seja, que o regime legal da tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, das mais - valias em resultado das alterações ao CIRS introduzidas pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, tiveram em vista a sujeição ao novo regime (revogação da exclusão de tributação das mais-valias mobiliárias e criação de nova taxa) da totalidade das mais -valias auferidas no exercício de 2010, e que tal normativo não enferma de qualquer inconstitucionalidade, nem o seu regime é afastado por qualquer outra norma legal que com ela se encontre numa

---

<sup>15</sup> Reflexo do interesse público da adopção de medidas orçamentais devido à situação económico-financeira são as plasmadas nas próprias Leis n.º 11/2010 de 15/6, Lei n.º 12-A/2010 de 30/6 e Lei n.º 15/2010 de 26/7 cuja entrada em vigor entre elas não chega a dois meses.

<sup>16</sup> Convergindo-se com o sentido decisório do processo n.º 107/2014 - T do CAAD, ainda não disponível

relação de antinomia, haverá que confirmar os actos tributários objecto dos presentes autos, improcedendo por consequência os pedidos arbitrais.

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a. Julgar totalmente improcedentes os pedidos arbitrais formulados;
- b. Condenar os Requerentes nas custas do processo.

### **D. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no artigo 306º do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 41/2013, de 26 de Junho, 97º A) nº 1 alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributária, e artigo 3º nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 456.734,64 €.

### **E. CUSTAS**

A cargo dos Requerentes, nos termos dos artigos 2º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e 12, nº 2 e 22º, nº 4 do RJAT.

### **NOTIFIQUE-SE**

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º nº1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco e revisto pelos árbitros.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.

Lisboa, três de Novembro de dois mil e catorze

O Árbitro Presidente

(Jorge Lopes de Sousa, em substituição  
do Conselheiro Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa)

O Árbitro Vogal

(Júlio Tormenta)

O Árbitro Vogal

(José Coutinho Pires)