uma condenação acessória da condenação principal do devedor no cumprimento da prestação que deve, visando tal sanção exercer pressão sobre a sua vontade e determiná-lo a cumprir, cf. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 26.09.2013, recurso n.º 01052/12.

Poder-se-á, porventura, entender que a aplicação cumulativa de tal sanção, que terá de ser decretada pelo juiz, com a contagem, *ope legis*, dos juros de mora agravados, seria suficiente para incorrer na violação do princípio da proporcionalidade — cf. art. 18.º, n.º 2 da CRP —, e também os princípios da adequação, exigibilidade e da justa medida que se compreendem naquele, que deve presidir à aplicação de ambas as sanções, no entanto, mesmo que se concluísse pelo desrespeito de tais princípios em caso de cumulação de sanções, a taxa de juro agravada, porque é específica e própria do sistema jurídico tributário, e é de aplicação *ope legis*, deve então prevalecer sobre a aplicação da sanção pecuniária compulsória e afastá-la, tanto mais que esta sanção tem identidade funcional com a sanção pecuniária compulsória a que se refere o artigo 829.º-A, n.º 4 do Código Civil — *quando for estipulado ou judicialmente determinado qualquer pagamento em dinheiro corrente, são automaticamente devidos juros à taxa de 5 % ao ano, desde a data em que a sentença de condenação transitar em julgado, os quais acrescerão aos juros de mora, se estes forem também devidos, ou à indemnização a que houver lugar* — e não com a que se encontra prevista no artigo 169.º do CPTA, incluída no Capítulo II do mesmo Código, respeitante à execução para prestação de factos ou coisas.

Assim, e por estas razões, não se pode concluir que a interpretação que se faz dos preceitos legais em questão afecte o *princípio da igualdade* consagrado no artigo 13.º da CRP, uma vez que estamos perante situações concretas diferentes, relativamente às quais o legislador pode, e quis, dispor de modo diverso.

Pelo exposto, temos que concluir que o recurso não merece provimento, tendo mesmo que se concluir que *face ao preceituado no n.º 5 do art. 43.º da LGT, na redacção dada pela Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro, é admissível a atribuição cumulativa de juros indemnizatórios e de juros moratórios, calculados nos termos deste preceito legal, sobre a mesma quantia e relativamente ao mesmo período de tempo*.

Pelo exposto, acordam os juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, manter o acórdão recorrido, e fixar jurisprudência nos seguintes termos:

face ao preceituado no n.º 5 do art. 43.º da LGT, na redacção dada pela Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro, é admissível a atribuição cumulativa de juros indemnizatórios e de juros moratórios, calculados nos termos deste preceito legal, sobre a mesma quantia e relativamente ao mesmo período de tempo.

Custas pela recorrente.
Publique-se (artigo 152.º, n.º 4, do CPTA).
D.n.

Lisboa, 7 de Junho de 2017. — *Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia* (relator) — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva — António José Pimpão — Joaquim Casimiro Gonçalves — Dulce Manuel da Conceição Neto — José da Ascensão Nunes Lopes — Francisco António Pedrosa de Areal Rothes — Pedro Manuel Dias Delgado — Ana Paula da Fonseca Lobo*.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 5/2017

Acórdão do STA de 07-06-2017, no Processo n.º 1471/14 do Pleno da 2.ª Secção

1 — Relatório

A…, melhor identificado nos autos, dirigiu ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo ao abrigo do disposto nos artigos 25.º, n.º 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária e o artigo 152.º n.º1 do CPTA, recurso da decisão arbitral proferida no processo n.º 453/2014-T de 20 de Novembro de 2014 que julgou improcedente o pedido de pronúncia arbitral e em consequência manteve o acto tributário.

Invoca para o efeito, a oposição dessa decisão com os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 3.12.2013 e 8.1.2014 proferidos nos processos n.os 1582/13 e 1078/12 quanto à questão de saber, **se o facto tributário subjacente à tributação de mais-valias resultantes de alienação onerosa de partes sociais é um facto instantâneo ou se trata antes de um facto continuado e se as alterações introduzidas ao regime tributário das mais-valias mobiliárias pela Lei n.º 15/2010, de 26/7, se aplicam apenas aos factos tributários ocorridos em data posterior à entrada da referida lei.**

Invoca, também, a oposição da decisão arbitral com os acórdãos do TCA Norte de 28/02/2013 e 1/4/2014 proferidos no processo n.º 00011/04 e 808/11, **quanto à questão dos efeitos jurídicos da não notificação ao mandatário constituído do projecto de relatório e do relatório final de inspecção**.

Admitido o recurso pelos despachos a fls. 227, 360, 360 verso e 417 dos autos foram as partes notificadas para apresentar alegações tendentes a demonstrar a oposição entre a decisão arbitral e os vários acórdãos fundamento, nos termos do artigo 284.º, n.º 3 e n.º 4 do CPPT.

A… apresentou alegações de recuso para demonstrar as razões que devem conduzir à oposição de julgados, articulando para o efeito, as seguintes **conclusões:**

«1 — As alterações introduzidas ao regime tributário das mais-valias mobiliárias pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho aplicam-se apenas aos factos tributários ocorridos em data posterior à da sua entrada em vigor (27 de Julho de 2010 — art. 5.º da Lei n.º 15/2010) — Ac. do STA de 4.12.2013, Processo n.º 1582/13.

2 — Nas mais-valias resultantes da alienação onerosa de valores mobiliários sujeitas a IRS como incrementos patrimoniais o facto tributário ocorre no momento da alienação (artigo 10.º n.º 3 do Código do IRS), sendo esse o momento relevante para efeitos de aplicação no tempo da lei nova, na ausência de disposição expressa do legislador em sentido diverso (artigos 12.º n.º 1 da LGT e do CC).

3 — Sendo o rendimento anual para efeitos de IRS um facto complexo de formação sucessiva, na ausência de norma expressa em sentido diverso, poderá aplicar-se, sem retroactividade própria ou autêntica, a lei nova aos factos que o integram ocorridos a partir da sua entrada em vigor (artigo 12.º n.º 2 da Lei Geral Tributária).

4 — No procedimento tributário, a lei releva toda e qualquer ilegalidade que ocorra anteriormente à prolação da decisão final, por força do princípio da impugnação tributária consagrado no art.º 54.º do CPPT, sendo que, no procedimento de inspecção tributária, o mesmo princípio se acha decantado no artigo 11.º do RCPIT.

5 — No procedimento tributário, a lei (CPPT e LGT), em ponto algum, se encontra consagrada a regra de que a violação de um preceito legal impositivo, traduzido na omissão de prática de um acto legalmente devido, consubstancia uma ilegalidade imputável à decisão final que se degrada em mera irregularidade: ao contrário, o CPP releva (artº 99º, alínea *d*) do CPPT) como fundamento de impugnação judicial "preterição de outras formalidades legais" (para além da falta de fundamentação).

6 — A circunstância de o procedimento de inspecção tributária ter uma natureza abrasiva dos direitos e interesses legalmente protegidos, de carácter patrimonial do contribuinte, demanda que a ilegalidade nele cometida de falta de notificação ao advogado constituído pelo contribuinte e em nome do qual exerceu o direito de audição do relatório final da inspecção tributária não se possa degradar em mera irregularidade.

7 — Sem notificação perfeita do projecto de relatório e do relatório de inspecção tributária, não está concluído o procedimento de inspecção e, consequente e forçosamente, não se pode avançar para a prolação do acto de liquidação, por falta de verificação de um pressuposto legal de formação e conformação da vontade administrativo-tributária (art.º 62.º, n.os 1 e 2 do RCPIT).

8 — A falta de notificação do relatório final de fiscalização ao advogado constituído no procedimento de inspecção, de acordo com o Acórdão desse Venerando Tribunal Central Administrativo Norte, de 28/02/2013, proferido no Proc. 00011/04.7BEBRG, disponível no site www.dgsi.pt/jtcn "retira-lhe a eficácia em relação ao acto principal da liquidação ou seja, a preterição desta formalidade inquina as liquidações em causa".

9 — A notificação prevista no n.º 2 do art.º 62.º do RCPIT cumpre não só uma função de dar conhecimento do contribuinte de qual foi o resultado final da inspecção tributária em função do qual a administração tributária tem de conformar a sua vontade no acto tributário, como a de assinalar o momento da conclusão do procedimento de inspecção, dimensão esta com efectivo relevo material, nomeadamente, para efeitos de caducidade do direito à liquidação (cf. art.º 46.º da LGT).

10 — As notificações legalmente devidas (exceptuadas as que tivessem em vista a prática pelo interessado de acto pessoal) só podem ser efectuadas legalmente na pessoa do advogado do contribuinte no caso de estar constituído, de acordo com o disposto nos n.os 1 e 2 do artigo 40.º do CPPT.

11 — A posição de admitir que, em caso de o contribuinte haver constituído advogado no procedimento de inspecção tributária, a administração possa escolher a notificação ao contribuinte em vez da notificação ao advogado interfere, de forma gravemente atentatória do direito fundamental da autodeterminação e liberdade de decisão decorrentes do direito de personalidade e capacidade jurídicas, nas relações de confiança e de boa-fé que o exercício do mandato pressupõe existir entre o advogado e o seu constituinte, e viola o direito e garantia constitucional dos administrados a uma tutela efectiva e eficaz dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, consagrados nos artigos 268.º e 20.º da CRP.

12 — A notificação de um acto ou procedimento tributário tanto pode ser encarada como acto formal a integrar a formação da vontade de um acto ou órgão como também pode ser encarada como condição de eficácia do acto notificando.

13 — No primeiro caso, a sua omissão ou falta constitui preterição de formalidade legal não passível de impugnação autónoma mas sim no acto definitivo ou principal in casu nos termos aliás do disposto no artigo 11.º do RCPIT.

14 — Quando a notificação é condição de eficácia do acto notificando a sua falta não contende com a perfeição do acto notificando mas determina a sua inexigibilidade e uma ineficácia interna superveniente desse mesmo acto.

15 — A interpretação do art.º 40.º, n.os 1 e 2, do CPPT, no sentido de irrelevar a ilegalidade positivamente cometida pela administração de notificação do contribuinte em vez do seu advogado constituído e de irrelevar a ilegalidade negativamente cometida pela mesma administração de omissão do advogado constituído pelo contribuinte), viola o direito e garantia constitucional dos administrados a uma tutela efectiva e eficaz dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, consagrados nos artigos 268.º e 20.º da CRP.

16 — Foram violadas as seguintes normas: art. 5.º da Lei n.º 15/2010; artigo 10.º n.º 3 do Código do IRS; artigos 12.º n.º 1 da LGT e do CC; artigo 12.º n.º 2 da Lei Geral Tributária; art.º 54.º do CPPT; art.º 11.º do RCPIT; art.º 99.º, alínea *d*) do CPPT; art.º 62.º, n.os 1 e 2 do RCPIT; nos n.os 1 e 2 do artigo 40.º do CPPT; artigos 268º e 20.º da CRP.

Termos em que e nos mais de direito deve o presente recurso ser julgado provido e, consequentemente, revogada a decisão arbitral recorrida, anulando-se a liquidação impugnada, com todas as legais consequências.»

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou as suas contra alegações com o seguinte quadro conclusivo:

«I. O presente recurso para uniformização de jurisprudência, tem por base a alegada oposição entre decisão proferida por Tribunal Arbitral em matéria Tributária, constituído sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), no âmbito do processo arbitral que correu termos sob o 453/2014-T (adiante designada por Decisão arbitral) e um manancial de Acórdãos proferidos quer por esse colendo Supremo Tribunal no âmbito do processo n.º 1582/13 de 03.12.2013 e 1078/12 de 08.01.2014 relativamente à questão de saber se o facto tributário subjacente à tributação das mais-valias resultantes da alienação onerosa de partes sociais é um facto instantâneo ou um facto continuado; quer relativamente à questão dos efeitos jurídicos da não notificação ao mandatário constituído no projecto de relatório e do relatório final, o que no entendimento do Recorrente, a decisão arbitral se encontra em confronto com os Acórdãos proferidos no TCAN no âmbito do Proc. n.º 00011/041BEBRG de 28.02.2013 e 808/11.1BECBR de 01.04.2014;

II. A referida decisão arbitral foi proferida na sequência de pedido de pronúncia arbitral, formulado pela ora Recorrente, tendente à declaração de ilegalidade e consequentemente, à anulação do acto de liquidação de IRS referente ao ano 2010 no montante global de € 155.588,20, na qual entendeu que o facto tributário decorrente da alienação de participações sociais, com a entrada em vigor da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, é um facto de formação sucessiva, entendendo ainda que o regime do IRS, constitui um regime especial em relação

à LGT, sendo de afastar a aplicabilidade do disposto no n.º 2 do artigo 12.º da LGT, entendendo ainda o Tribunal Arbitral, quanto à alegada preterição de notificação do mandatário, constituiu uma formalidade imperfeitamente cumprida relativamente à pessoa do Requerente, em vez do seu mandatário, não ocorreu em termo de gerar a anulabilidade da liquidação, degradando-se em mera irregularidade;

III. No âmbito do pedido do presente recurso o Recorrente veio arguir a desconformidade de entendimento vertido na decisão arbitral, relativamente à questão dos efeitos jurídicos da não notificação ao mandatário constituído no projecto de relatório e do relatório final, invocando para o efeito dois Acórdãos proferidos no TCAN — Proc. n.º 00011/04.7BEBRG de 28.02.2013 e n.º 808/11.1BECBR de 01.04.2014;

IV. Pese embora os 4 acórdãos citados pelo Recorrente não tenham sido juntos no âmbito da interposição de recurso (conforme se atesta na parte final do recurso), a entidade Recorrida desconhece igualmente se os mesmos já transitaram em julgado, sendo que relativamente ao Acórdão 808/11.1BECBR de 01.04.2014, o mesmo não se encontra disponível na base de dados www.dgsi.pt, razão pela qual a entidade Requerida, não pode, quanto ao mencionado acórdão aferir a validade dos seus pressupostos (atente-se que o Requerente no âmbito do pedido de pronúncia arbitral já havia referido no ponto n.º 73 que o acórdão 808/11.1BECBR de 01.04.2014, o mesmo não se encontrava publicado);

V. Estatui o disposto no n.º 2 do artigo 25.º do RAJT, que as decisões arbitrais são passíveis de Recurso, para o Supremo Tribunal Administrativo, caso estejam em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo, seguindo o recurso com as necessárias adaptações o regime de recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos;

VI. Tendo em atenção doutrina e jurisprudência que se entende consolidada, serão requisitos de admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência, *a*) a existência de contradição entre um acórdão arbitral e um acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo; *b*) o trânsito em julgado do acórdão fundamento; *c*) a existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito; e, *d*) desconformidade entre a orientação perfilhada no acórdão impugnado e a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA;

VII. Salvo o devido respeito, o recurso apresentado falha na verificação de qualquer destes pressupostos, sendo significativo o facto de a Recorrente não esboçar qualquer esforço no sentido de demonstrar a sua presença (a este propósito veja-se o acórdão proferido pelo STA, em 23/03/1993, no âmbito do Processo n.º 028256);

VIII. Assim e quanto à questão dos efeitos jurídicos da não notificação ao mandatário constituído no projecto de relatório e do relatório final, o Recorrente sustenta que a decisão arbitral se encontra em manifesta oposição com o entendimento propugnado no Acórdão fundamento — Acórdão proferidos no TCAN — Proc. n.º 00011/04.7BEBRG de 28.02;

IX. Recorta-se sobremaneira que o fim visado pelo Recorrente de que o entendimento da decisão arbitral se encontra em oposição com o acórdão fundamento, falha liminarmente o seu propósito, na medida em que existe total falta de identidade de facto e de direito acerca da questão em confronto, ou seja, enquanto que a questão sindicada na decisão arbitral impendia sobre os efeitos jurídicos da não notificação ao mandatário constituído no projecto de relatório e do relatório final, no acórdão fundamento competia saber quais os efeitos da falta de notificação do relatório final ao Impugnante;

X. O que, por si só, justifica que se considere incumprido o disposto no n.º 3 do artigo 152.º do CPTA quando exige que os Recorrentes, nas alegações, identifiquem de "forma precisa e circunstanciada, os aspectos de identidade que determinam a contradição alegada", pela total inexistência de similitude/identidade de situações de facto;

XI. Neste desiderato, depreende-se não apenas a incoincidência da matéria de direito em questão, mas igualmente a divergência na sua factualidade (v.d. acordo com o Acórdão do STA, processo n.º 0940/11, de 19/01/2012) "Os referidos arestos partem, pois, de situações factuais distintas, que explicam os diferentes caminhos tomados, soçobrando um dos pontos fundamentais para que se possa falar em recurso para uniformização de jurisprudência, idênticas situações de facto. Logo, só pode concluir-se não se ter apreciado em ambos os acórdãos a mesma questão fundamental de direito, inexistindo qualquer oposição de soluções jurídicas.");

XII. Logo, sem necessidade de mais desenvolvimentos, não sendo as situações, de facto, idênticas, não poderão as mesmas ser analisadas à luz do recurso para uniformização de jurisprudência;

XIII. A questão submetida no presente recurso gravita em torno de saber se, por um lado o facto tributário subjacente à tributação das mais-valias resultantes da alienação onerosa de partes sociais é um facto instantâneo ou um facto continuado; e relativamente à questão dos efeitos jurídicos da não notificação ao mandatário constituído no projecto de relatório e do relatório final;

XIV. Numa primeira abordagem importa suscitar que o Recorrente, expõe um arrazoado de seguimentos doutrinários e jurisprudenciais, fazendo por diversas vezes menção ao entendimento preconizado pela AT (chegando a sindicar mais amiúde o entendimento perfilhado pela AT do que o perfilhado na decisão arbitral, de que recorreu), sem proceder a uma plena e concreta identificação das questões em confronto na decisão arbitral e no acórdão fundamento, em manifesta dissidência com o recurso por uniformização de jurisprudência, aliás o que só por si é fundamento de não admissão do recurso;

XV. Assim, alega o Recorrente que na tributação das mais-valias — em clara conformidade com o que se decidiu nos acórdãos fundamento — estabelecida na alínea *a*) do n.º 3 do artigo 10.º do CIRS — estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, sem prejuízo da matéria colectável ser apurada anualmente, não tendo a Lei n.º 15/2010 de 26 de Julho estabelecido qualquer regime transitório, razão pela qual em conformidade com o estabelecido no Artigo 12 da LGT, apenas se aplicam a factos tributários ocorridos em data posterior à sua entrada em vigor;

XVI. À revelia do alegado pelo Recorrente, a decisão recorrida fez uma correcta aplicação das normas legais, máxime do disposto na alínea *a*) do n.º 3 do Art. 10.º do CIRS e do Art. 12.º da LGT;

XVII. Desde logo porque a presunção constante do artigo 10.º n.º 3 alínea *a*) do CIRS depende da reunião de dois requisitos cumulativos: a celebração de um contrato promessa; e a tradição ou posse dos bens objecto do contrato, por outras palavras enquanto que o artigo 10.º n.º 3 alínea *a*) do CIRS assenta na titularidade jurídica sobre os bens objecto de transmissão, o artigo 10.º n.º 1 daquele código assenta na componente económica da transmissão;

XVIII. Quanto à violação do Princípio da Proibição da Retroactividade Fiscal (artigo 103.º da Constituição) em virtude daquele acto tributário resultar da aplicação da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, quando na realidade o facto gerador do imposto (i.e., a venda das acções) — facto tributário instantâneo — ocorreu em momento anterior à entrada em vigor daquele diploma, entendemos que a decisão arbitral procedeu à correcta interpretação e aplicação dos normativos legais;

XIX. Desde logo, na reforma da tributação do rendimento operada em 1989, o legislador aderiu a um conceito de rendimento para efeitos de tributação que traduzisse, com rigor, o índice da capacidade dos sujeitos passivos, tendo nesse desiderato sido considerado rendimento, para efeitos de IRS, todo o fluxo de carácter patrimonial que de forma evidente revelasse a capacidade de pagar imposto por parte dos seus beneficiários — daí a adopção do conceito de rendimento acréscimo;

XX. Não obstante, a adopção dessa concepção de rendimento, o legislador permitiu alguns desvios ao princípio, designadamente ao consagrar uma exclusão de tributação das mais-valias geradas por valores mobiliários, desde que verificadas determinadas condições, tendo este regime privilegiado sido mais tarde revogado, com a Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, diploma legal que operou a revogação do regime até então vigente, pondo fim ao regime excepcional gozado pelos rendimentos gerados por mais-valias decorrentes de valores mobiliários;

XXI. É certo que aquela lei não contemplou qualquer norma de direito transitório, contrariamente ao que sucedeu em relação a outras alterações legislativas referentes à tributação de mais-valias mobiliárias, como, por exemplo, o artigo 5.º/1 do decreto-lei 442-/88, de 30 de Novembro, o artigo 3.º/5 da Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o artigo 30.º/9 da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro, todavia parece resultar evidente que o legislador, ao optar por não consagrar na lei qualquer norma de direito transitório que salvaguardasse eventuais factos tributários em formação (como fez no passado, à luz dos exemplos apontados), pretendeu de facto 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.

XXII. Por outro lado, o elemento histórico contradiz a tese defendida pelo Requerente, na medida em que o próprio legislador fiscal referia clara e expressamente que o novo regime seria aplicável ao resultado das mais-valias apuradas ao longo de todo o ano de 2010 (como bem salienta JOÃO MENESES LEITÃO no acórdão proferido no âmbito do processo arbitral n.º 135/2013-T);

XXIII. É certo que à data em que ocorreu a transmissão geradora das mais-valias (2010-03-12), a redacção do artigo 10.º n.º 2-a) do CIRS determinava a exclusão de tributação das mais-valias geradas pela alienação de acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses, todavia, como se sabe, o IRS caracteriza-se por ser um imposto directo e periódico de carácter anual, sendo igualmente na Doutrina e na Jurisprudência, que o facto gerador do imposto se verifica à data de 31 de Dezembro de cada ano, assim se compreendendo o carácter unitário e global da tributação do rendimento, isto não obstante o recorte analítico das várias categorias de rendimento de acordo com a sua fonte (nesse mesmo sentido veja-se o Acórdão n.º 399/2010 do Tribunal Constitucional);

XXIV. Não sendo de relevar a interpretação literal dada nos acórdãos citados de que as normas relevantes do CIRS, designadamente do seu artigo 10.º n.º 3, considera que o facto gerador ocorre com alienação dos bens que lhe deram origem, tanto mais que o facto gerador não é sequer o ganho resultante da alienação, mas sim, inquestionavelmente, o saldo (positivo) apurado, em determinado período de tributação, entre as mais e as menos-valias, conforme preceitua o artigo 43.º n.º 1 do CIRS, pelo que, pretender, que o facto gerador seja a alienação das acções que originaram as mais-valias tributadas, além de desvirtuar o carácter anual do imposto, atenta contra o seu carácter unitário, entendido como princípio básico e estruturante da reforma levada a cabo em 1989 (v.d. MANUEL FAUSTINO IN «Retroactividade, retrospectividade e alguma serenidade», in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 3, n.º 3 (Outono), págs. 199 e 200);

XXV. Logo as alterações introduzidas pela Lei n.º 15/2010, de 25 de Julho, não colidem com o disposto no artigo 12.º da LGT, desde logo, porque a Doutrina costuma distinguir três graus de retroactividade, ocorrerá retroactividade de grau máximo (de 1.º grau, perfeita ou própria) nas situações em que a lei nova se pretender aplicar a factos tributários passados e já totalmente consolidados; a mesma será de grau intermédio (de 2.º grau, imperfeita ou imprópria) quando a lei se pretende aplicar a factos tributários anteriores, ou seja, ocorridos no domínio da lei antiga, mas cujos efeitos, ainda não totalmente concretizados, se produzem já na vigência da nova lei; é ainda identificada a retroactividade dita de fraca; inautêntica ou imprópria (de 3.º grau ou retrospectividade), situação em que os próprios factos não se verificam por inteiro na vigência da lei antiga, antes prolongam efeitos no âmbito da lei nova;

XXVI. Logo, não faz sentido afirmar que no caso como o dos autos estamos perante uma situação de retroactividade de 1.º grau relativamente à alteração preconizada pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, quando a solução legal, por um lado, se aplica ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas em cada ano e, por outro, respeita a factualidade ainda em formação, cuja verificação plena apenas ocorre no fim do período de tributação, pelo que a respectiva consubstanciação integral e definitiva ocorre no domínio da nova lei;

XXVII. Desta forma, tendo em atenção os contornos factuais que fluem dos autos, será de concluir não ser configurável a existência de um grau de retroactividade susceptível de fazer frustrar a aplicação da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, e isto não obstante se referir no artigo 12.º n.º 2 da LGT 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»;

XXVIII. Resulta ainda da jurisprudência emanada do Tribunal Constitucional, que o artigo 103.º n.º 3 da CRP se aplica apenas a situações configuráveis como de retroactividade forte, autentica ou própria, ou seja, de 1.º grau, traduzida pela aplicação da lei nova a factos inteiramente verificados ao abrigo da lei antiga, tendo já produzido todos os seus efeitos no âmbito dessa lei (cf., entre outros, os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 128/2009 e n.º 399/2010);

XXIX. A aplicação da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, à operação de venda de acções não afronta o princípio da retroactividade da lei fiscal consagrado no aludido artigo da Constituição, não fazendo sentido pretender aplicar ao caso concreto o artigo 12.º da LGT (constante de legislação geral) para efeitos da fixação da aplicação temporal da Lei n.º 15/2010, de 26 de julho, quando na realidade a solução a dar a tal questão resulta do próprio CIRS (legislação especial);

XXX. Ora, aquilo que ressalta inequivocamente deste último corpo legal é o princípio da anualidade do IRS, donde resulta ser inócua a circunstância da alteração preconizada pela Lei n.º 15/2010, de 26 de julho, ter ocorrido em data posterior à venda das acções, pois que a anualidade do IRS conduz necessariamente à aglutinação de todos os factos geradores e dos rendimentos que se verifiquem até 31 de Dezembro do período em causa (veja-se igualmente o entendimento preconizado por JOÃO MENESES LEITÃO e na mesma esteira a decisão arbitral de 2014-09-30 no âmbito do processo n.º 107/2014-T);

XXXI. Resulta assim dos fundamentos apresentados que a decisão recorrida fez uma correcta interpretação das normas legais e uma correcta aplicação do direito, não merecendo qualquer censura, não podendo ser acompanhado o entendimento perfilhado nos acórdãos citados pelo Recorrente;

XXXII. Quanto à questão suscitada pelo Recorrente acerca dos efeitos da falta de notificação ao mandatário do projecto do relatório de inspecção tributária e do relatório, refira-se que conforme já anteriormente exposta que inexiste identidade de facto e de direito acerca da questão suscitada e decidida na decisão arbitral e o acórdão junto como fundamento pelo Recorrente, o que só por si é insusceptível de ser apreciado em sede de recurso por uniformização de jurisprudência;

XXXIII. Todavia, à cautela importa rebater os argumentos explanados pelo Recorrente, alertando desde já que os mesmos são manifestamente despiciendos quer em face da matéria de facto constante nos autos, quer de direito;

XXXIV. Desde logo, o Recorrente foi devidamente notificado do projecto de conclusões do relatório de inspecção tendo exercido o direito de audição prévia pelo próprio punho e não por terceiro, designadamente por mandatário judicial, pelo que, tendo o próprio Requerente exercido directamente por si as prerrogativas que lhe assistiam e sendo o próprio Requerente o alvo do procedimento inspectivo, nenhuma razão existia para notificar terceiras pessoas alheias àquele procedimento e que em momento algum tiveram nele algum tipo de intervenção;

XXXV. O disposto no n.º 1 do Artigo 40.º do CPPT, constitui uma norma de cariz procedimental, ou seja, tal norma não pode ser entendida como uma norma que imponha que, uma vez apresentada procuração forense, no âmbito de um procedimento, todas as notificações posteriores, terão de ser endereçadas ao mandatário, logo, o que a norma em questão preconiza é que, sendo junta procuração no quadro de um procedimento de inspecção tributária, todas as notificações no quadro desse mesmo procedimento sejam efectuadas na pessoa do mandatário constituído;

XXXVI. A vexatio quaestio, reside, pois, em aferir em caso de inobservância de notificação ao mandatário no âmbito de um procedimento, qual a cominação aplicável em caso de irregularidade da notificação do relatório final e sobre essa matéria já decidiu esse Venerando Tribunal no Acórdão proferido no âmbito do Proc. n.º 01094/12 de 19.02.2014 e no mesmo sentido no Acórdão do STA proferido em 08.05.2013, no âmbito do Proc. 0841/11;

XXXVII. Logo, ainda que subsista irregularidade na notificação, ou tenha sido imperfeitamente cumprida no âmbito do procedimento de inspecção tributária, a mesma não gera anulabilidade da liquidação subsequente, degradando-se em mera irregularidade, conforme a profícua jurisprudência firmada por esse colendo Tribunal;»

O Ministério Público veio emitir parecer com o seguinte conteúdo:

«O Ministério Público, notificado no recurso de uniformização de jurisprudência interposto por A…. e em que é recorrida a A.T. pronunciar-se, nos termos do artigo 146.º n.º 1 do C.P.T.A.:

1) Resulta ser de apreciar, antes de mais, a admissibilidade do recurso interposto, nos termos do previsto nos artigos 25.º n.º 3 do R.J.A.M.T. e 152.º do C.P.T.A.

2) As questões de direito em oposição foram enunciadas como sendo relativas às seguintes questões fundamentais de direito:

— se o facto tributário subjacente à tributação de mais-valias resultantes de alienação onerosa de partes sociais é instantâneo ou continuado e se as alterações introduzidas ao regime tributário das mais-valias mobiliárias pela Lei n.º 10/2010, de 26 de Julho, se aplicam apenas aos factos tributários ocorridos em data posterior à entrada em vigor da Lei n.º 15/2010, de 26/7;

— os efeitos jurídicos da não notificação ao mandatário constituído do projeto de relatório e do relatório final.

3) Analisando o decidido pelo tribunal arbitral (fls. 218 e ss.), e a jurisprudência constante do acórdão do S.T.A. de 8-1-14, proferido no processo 1078/12 que seguindo o decidido no acórdão de 3-2-13, proferido no proc. 1582/13, de quanto à primeira questão a existência de diferença factual porquanto na decisão proferida se deu como provado ter sido celebrado em 12 de Março de 2010 um contrato de compra e venda de ações de que era contitular por um preço a pagar faseadamente até 30-11-10, o qual foi posteriormente prorrogado e sem que tal transmissão conste da Informação Empresarial Simplificada da sociedade a que se refere, e no acórdão(s) indicado(s) em fundamento se deu como provado ter ocorrido a transmissão de ações ou títulos.

4) **Por outro lado, e quanto à segunda questão,** a solução a que se chegou nos acórdãos do T.C.A. Norte, nomeadamente, no de 1-4-14, proferido no proc. 808/11.1BECBR, foi a de considerar ineficaz a

notificação por não efetuada na pessoa de mandatário constituído, o que se entendeu nos termos do previsto no art. 77.º n.º 6 e 127.º do C.P.A. e com o efeito de invalidar o ato de liquidação.

5) No entanto, aí tinha sido esse mandatário que exercera ainda o direito de audição, o que não ocorreu no caso a que se refere a decisão proferida pelo CAAD, em que ficou apenas a constar que o mandatário juntou procuração com um requerimento, mas foi o contribuinte que exerceu depois o direito de audição.

6) Não parece que ocorra, assim, identidade que determine a contradição entre julgados, quer quanto à primeira questão, quer quanto à segunda, sendo de decidir, nos termos dos artigos 25.º n.º 3 do R.J.A.M.T. e 152.º n.º 2 do C.P.T.A..

7) A entender-se doutro modo, estão reunidos os requisitos para se julgar o recurso, nos termos do art. 152.º n.º 4 a 6 do C.P.T.A..»

Notificado o recorrente do parecer do Ministério Público, veio o mesmo, a fls. 409 e seguintes, reiterar a sua posição, no sentido que a decisão que se recorre diverge frontalmente e explicitamente com a dos acórdãos fundamento, pelo que falece a posição vertida no douto parecer, devendo ser proferido acórdão que julgue a impugnação procedente.

Os Juízes Conselheiros desta Secção do Contencioso Tributário do STA tiveram vista dos autos.

2 — Fundamentação

Com interesse para a decisão foram dados como provados na decisão recorrida do CAAD, os seguintes factos:

a) O Requerente recebeu o documento n.º 2014…, emitido pela AT, do qual constam liquidações de IRS e de juros compensatórios relativas ao ano de 2010, no montante total de €155.588,20.

b) Essas liquidações assentam em fundamentos apresentados pela AT, seja no relatório de Inspecção Tributária, seja em passos subsequentes do Processo Administrativo.

c) O Requerente era contitular de acções representativas do capital social da "B…, S. A.

d) Em 12 de Março de 2010 foi celebrado, entre o Requerente e a D…, S. A., um contrato de compra e venda das acções, por um preço global de € 2.160.000,00, a ser pago faseadamente, em diversas parcelas, até à data-limite de 30 de Novembro de 2010.

e) Desse contrato consta que "a totalidade das acções a transmitir pelas VENDEDORAS para a COMPRADORA serão transmitidas sem quaisquer ónus ou encargos e sem qualquer limitação à sua livre disposição" (Cláusula 1.ª, 2) e que "com a outorga do presente contrato é efectuada a transmissão das acções (Cláusula 3.ª, 1).

f) Em 27 de Outubro de 2010 a compradora entregou uma letra no valor de €100.000,00, com vencimento em Abril de 2011; em 12 de Janeiro de 2011 a compradora pagou €35.000,00; em 28 de Abril de 2011 a compradora reformou um título de crédito, substituindo-o por outro no valor de €90.000,00, com vencimento a 90 dias e por um cheque no valor de €10.000,00; em 23 de Maio de 2011 a compradora entregou 2 letras com valor total de €420.000,00, com vencimento em Agosto de 2011, tendo no entanto o pagamento das letras ocorrido somente no final de 2013; em 23 de Maio de 2011 a compradora pagou €12.500,00

g) O incumprimento por parte da "D…" determinou a interposição de uma acção judicial do Requerente contra ela, concluída por uma transacção, datada de 1 de Fevereiro de 2012, na qual se estabeleciam formas, novamente faseadas e parceladas, de pagamento do remanescente do preço.

h) Das importâncias previstas no termo de transacção, a compradora só pagou €65.000,00.

i) A compradora "C" declarou na sua Modelo 4 — Aquisição e/ou alienação de valores mobiliários que a data de transmissão das acções é a da data da outorga do contrato de compra e venda, ou seja 12 de Março de 2010; também na IES — Informação Empresarial Simplificada da "C" é mencionado que a posse das acções da "B" ocorreu somente em 2010.

j) Por outro lado, a IES — Informação Empresarial Simplificada da "B" indica a existência, em 2009, de um mero adiantamento por conta de investimentos financeiros no valor de €108.000,00.

k) Pelo ofício n.º …, datado de 17 de Janeiro de 2014, emitido ao abrigo do princípio da colaboração e do disposto nos artigos 59.º e 63.º da LGT, e 29.º/4 do RCPIT, a AT dirigiu ao Requerente um pedido de elementos com vista à obtenção de vários documentos; na resposta apresentada em 3 de Fevereiro de 2014 pelo Requerente àquele pedido de elementos formulado pela AT, foi junto um documento e apresentada procuração a favor de mandatário judicial.

l) As notificações feitas no procedimento inspectivo foram dirigidas ao Requerente, e por ele recebidas.

m) Elaborado o relatório de inspecção, o direito de audição prévia foi exercido pelo próprio requerente, que assina pelo próprio punho, e não por terceiro, nomeadamente por mandatário judicial.

Matéria de facto dada como provada no acórdão fundamento do STA processo n.º 01582/13 de 04-12-2013

1 — No ano de 2010 a Impugnante esposa alienou as seguintes ações por si detidas,

A) Alienacao onerosa de partes sociais e outros Valores Mobiliarios (sujeito a tributacao)

Valor Mobiliario		Realizacao		Aquisicao		Valias Fiscais
Designacao	Quantidade	MM/DD	Valor	Encargos	Data	Valor	Valor (+/-)
.....	500	05/18	2368,00	12,31	2008/06/09	3825,00	1469,31-
.....	1500	05/18	7104,00		2008/07/25	9750,00	2646,00-
	500	05/18	2395,00	8,32	2008/07/25	3250,00	863,32-
	220	05/19	1053,80		2008/09/11	1320,00	266,20-
	780	06/01	3634,80	12,12	2008/09/11	4680,00	1057,32-
	1000	06/01	4660,00		2008/10/06	5000,00	340,00-
	220	06/01	1025,20		2008/10/10	908,60	116,60
	280	06/01	1310,40	12,17	2008/10/10	1156,40	141,83
	500	06/01	2340,00		2008/10/27	1810,00	530,00
	1000	06/01	4680,00		2010/05/14	5000,00	320,00-
	220	06/01	1029,60		2010/05/14	1093,40	63,80-
.....	1000	05/14	2600,00	8,32	2008/09/16	3000,00	408,32-
	1000	06/24	2525,00	9,85	2008/09/18	2799,00	283,85-
	1000	06/24	2525,00		2008/09/18	2794,00	269,00-
	1000	06/24	2525,00		2008/10/10	2145,00	380,00
	1000	06/24	2525,00		2008/10/16	2520,00	5,00
	1000	06/24	2525,00		2010/05/07	2560,00	35,00-
.....	3000	06/24	3030,00	8,32	2008/02/12	4170,00	1148,32-
.....	50	05/27	7530,75	26,00	2008/10/16	5029,25	2475,50
	50	05/27	7530,75		2008/11/21	3350,00	4180,75
	50	05/28	7662,50	26,00	2008/11/21	3350,00	4286,50
	100	05/28	15100,00	26,00	2009/02/25	6900,00	8174,00
	100	05/31	15360,00	26,00	2009/02/26	6023,40	9310,60
	100	06/04	15245,00	26,00	2010/05/20	14515,00	704,00
	50	06/10	7087,50	26,00	2010/05/21	7330,00	268,50-
	100	06/11	14405,00	26,00	2010/05/24	14690,00	311,00-
	50	06/14	7352,50	26,00	2010/05/24	7430,00	103,50-
.....	1000	05/11	7706,00	10,02	2010/02/05	7372,00	323,98
	1000	05/11	7744,00	10,07	2010/04/26	8110,00	376,07-
	1000	05/11	7750,00	10,08	2010/04/26	7994,88	254,96-
	1000	05/12	8000,00	10,40	2010/04/27	7610,00	379,60
	1000	05/14	7784,34	18,21	2010/05/07	6912,00	854,13
	1000	05/14	7784,34		2010/05/10	7050,00	734,34
	1000	05/14	7784,34		2010/05/10	7399,31	385,03
	1000	05/25	7850,00	10,20	2010/05/19	7350,00	489,80
.....	1000	05/28	3977,21	8,32	2008/10/23	2239,00	1729,89
	1000	05/28	3930,00	8,32	2009/03/03	1570,00	2351,68
.....	500	03/08	6347,50	19,80	2008/10/27	3020,00	3307,70
	500	03/08	6347,50		2008/11/06	3750,00	2597,50
	500	04/21	6750,00	10,54	2008/11/06	3875,00	2884,46
	500	04/21	6750,00		2008/11/06	3775,00	2975,00
	500	05/11	5710,00	8,91	2008/11/19	4235,00	1466,09
	500	05/11	5710,00		2008/11/19	4060,00	1650,00
	500	05/12	5970,00	9,32	2008/11/19	4060,00	1900,68
	500	05/12	5970,00		2008/11/20	3750,00	2220,00
	1000	05/17	11750,00	9,16	2008/11/20	7000,00	4740,84
	500	05/18	5975,00	9,32	2008/11/20	3625,00	2340,68
	500	05/18	5975,00		2008/12/02	3960,00	2015,00
	500	05/21	5510,00	8,60	2008/12/02	3940,00	1561,40
	500	05/21	5510,00		2008/12/02	3850,00	1660,00
	500	05/21	5475,00	8,54	2008/12/03	3850,00	1616,46
	500	05/21	5475,00		2008/12/05	3750,00	1725,00
	500	05/25	5702,50	8,89	2008/12/05	3750,00	1943,61
	500	05/25	5702,50		2008/12/05	3873,00	1827,50
	1000	05/27	11850,00	9,25	2008/12/12	7550,00	4290,75
	1000	05/27	11780,00	9,19	2008/12/15	7380,00	4390,81

Designação	Quantidade	MM/DD	Realizacao Valor	Encargos	Aquisicao Data	Valor	Valias Fiscais Valor (+/-)
.....	1000	05/27	12145.00	9,47	2008/12/19	7050.00	5085,53
	1000	06/09	11680.00	9,11	2008/12/19	7110.00	4560,89
	500	06/10	6000.00	8,32	2008/12/19	3525.00	2466,68
	500	06/11	6155.00	9,60	2008/12/19	3525.00	2620,40
	500	06/11	6155.00		2009/02/18	4129,50	2025,50
	500	06/11	6157.50	8,32	2009/02/18	4129,50	2019,68
.....	2099	06/24	1330.77	8,32	2008/04/24	2518,80	1196,35-
	901	06/24	571.23		2008/01/16	2216,46	1645,23-
	1000	06/24	634.00		2008/07/16	1050.00	416,00-
	4000	06/24	2536.00		2008/07/17	4660.00	2124,00-
	2000	06/24	1268.00		2008/03/05	1120.00	148,00
	6000	06/25	3766.87	9,80	2008/03/05	3360.00	397,07
	10000	06/25	6278.12		2009/04/06	6620.00	341,88-
	4000	06/25	2511.25		2009/02/18	4129,50	24,75-
.....	10000	05/28	7520.00	11,73	2009/04/06	6100.00	1408,27
.....	10000	05/28	7520.00		2008/04/06	5820.00	1700,00
.....	1000	03/11	7226.00	18,79	2010/02/04	6550.00	657,21
	1000	05/24	7100.00	9,24	2010/05/14	7480.00	389,24-
	1000	05/28	7550.00	9,82	2010/05/24	6990.00	550,18
	1000	06/07	7317.40	9,52	2010/06/07	7190.00	117,88
TOTAIS			459122.17	598.59		366861.50	91662.06

Designação	Quantidade	MM/DD	Realizacao Valor	Encargos	Aquisicao Data	Valor	Valias Fiscais Valor (+/-)
GALP ENERGIA	1000	05/27	12145.00	9,47	2008/12/19	7050.00	5085,53
GALP ENERGIA	1000	06/09	11680.00	9,11	2008/12/19	7110.00	4560,89
GALP ENERGIA	500	06/10	6000.00	8,32	2008/12/19	3525.00	2466,68
GALP ENERGIA	500	06/11	6155.00	9,60	2008/12/19	3525.00	2620,40
GALP ENERGIA	500	06/11	6155.00		2009/02/18	4129,50	2025,50
GALP ENERGIA	500	06/11	6157.50	8,32	2009/02/18	4129,50	2019,68
BCP NOM/P.REG	2099	06/24	1330.77	8,32	2008/04/24	2518,80	1196,35-
BCP NOM/P.REG	901	06/24	571.23		2008/01/16	2216,46	1645,23-
BCP NOM/P.REG	1000	06/24	634.00		2008/07/16	1050.00	416,00-
BCP NOM/P.REG	4000	06/24	2536.00		2008/07/17	4660.00	2124,00-
BCP NOM/P.REG	2000	06/24	1268.00		2008/03/05	1120.00	148,00
BCP NOM/P.REG	6000	06/25	3766.87	9,80	2008/03/05	3360.00	397,07
BCP NOM/P.REG	10000	06/25	6278.12		2009/04/06	6620.00	341,88-
BCP NOM/P.REG	4000	06/25	2511.25		2009/02/18	4129,50	24,75-
SONAE SGPS	10000	05/28	7520.00	11,73	2008/04/06	6100.00	1408,27
SONAE SGPS	10000	05/28	7520.00		2008/04/06	5820.00	1700,00
J MARTINS SGP	1000	03/11	7226.00	18,79	2010/02/04	6550.00	657,21
J MARTINS SGP	1000	05/24	7100.00	9,24	2010/05/14	7480.00	389,24-
J MARTINS SGP	1000	05/28	7550.00	9,82	2010/05/24	6990.00	550,18
J MARTINS SGP	1000	06/07	7317.40	9,52	2010/06/07	7190.00	117,88
TOTAIS			459122.17	598.59		366861.50	91662.06

— cf. doc. de fls 18 e 19 dos autos,

2 — No Anexo G à declaração Modelo 3 — IRS, relativa ao ano de 2010, os Impugnantes declararam, entre o mais,

8 ALIENAÇÃO ONEROSA DE PARTES SOCIAIS E OUTROS VALORES MOBILIÁRIOS - Artigo 10.º, n.º 1, alínea b) do CIRS

	Titular	Realização Ano	Mês	Valor	Aquisição Ano	Mês	Valor	Despesas e encargos
801	B	2010	5	5.709,60	2010	5	6.093,40	
802	B	2010	6	9.335,60	2008	10	8.875,00	12,17
803	B	2010	5	16.655,60	2008	9	22.825,00	32,75
804	B	2010	8	2.525,00	2010	5	2.560,00	
805	B	2010	5	12.700,00	2008	10	13.258,00	18,17
806	B	2010	6	44.090,00	2010	5	43.955,00	104,00
807	B	2010	5	30.460,00	2009	2	12.923,40	52,00
808	B	2010	5	22.724,00	2006	11	11.729,25	52,00
809	B	2010	5	62.403,02	2010	5	59.798,19	68,98
810	B	2010	5	3.930,00	2009	3	1.570,00	8,32
811	B	2010	5	3.977,21	2008	10	2.239,00	8,32
812	B	2010	6	12.312,50	2009	2	8.259,00	8,32
	Soma			459.122,17			366.861,50	598,59

8A ALIENAÇÃO ONEROSA DE PARTES SOCIAIS DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Campo do Q. 8	NIPC da Sociedade	Campo do Q. 8	NIPC da Sociedade	Campo do Q. 8	NIPC da Sociedade

9 INSTRUMENTOS FINANCEIROS DERIVADOS, WARRANTS AUTÓNOMOS E CERTIFICADOS - Artigo 10.º, n.º 1, alíneas e) e g) do CIRS

		Titular	Rendimento Líquido
Operações relativas a instrumentos financeiros derivados	901		
Operações relativas a warrants autónomos	902		
Operações relativas a certificados que atribuam direito a receber valor de activo subjacente	903		
Contratos de futuros e opções celebrados em Bolsa de Valores - (2002)	904		
Contratos de futuros e opções celebrados em Bolsa de Valores - EBF (só para 2001)	905		
	Soma		

• Opta pelo englobamento dos rendimentos incluídos nos quadros 8 e 9 ? SIM 1 [ ] NÃO 2 [X]

8 ALIENAÇÃO ONEROSA DE PARTES SOCIAIS E OUTROS VALORES MOBILIÁRIOS - Artigo 10.º, n.º 1, alínea b) do CIRS

	Titular	Realização Ano	Mês	Valor	Aquisição Ano	Mês	Valor	Despesas e encargos
813	B	2010	3	166.240,00	2008	12	104.385,00	148,02
814	B	2010	6	13.824,24	2009	4	13.636,00	9,80
815	B	2010	6	5.072,00	2008	4	10.445,26	8,32
816	B	2010	5	15.040,00	2009	4	11.920,00	11,73
817	B	2010	3	7.226,00	2010	2	6.550,00	18,79
818	B	2010	6	3.030,00	2008	2	4.170,00	8,32
819	B	2010	5	14.650,00	2010	5	14.470,00	19,06
820	B	2010	6	7.317,40	2010	6	7.190,00	9,52
	Soma							

8 ALIENAÇÃO ONEROSA DE PARTES SOCIAIS E OUTROS VALORES MOBILIÁRIOS - Artigo 10.º, n.º 1, alínea b) do CIRS

	Titular	Realização Ano	Mês	Valor	Aquisição Ano	Mês	Valor	Despesas e encargos
813	B	2010	3	166.240,00	2008	12	104.385,00	148,02
814	B	2010	6	13.824,24	2009	4	13.636,00	9,80
815	B	2010	6	5.072,00	2008	4	10.445,26	8,32
816	B	2010	5	15.040,00	2009	4	11.920,00	11,73
817	B	2010	3	7.226,00	2010	2	6.550,00	18,79
818	B	2010	6	3.030,00	2008	2	4.170,00	8,32
819	B	2010	5	14.650,00	2010	5	14.470,00	19,06
820	B	2010	6	7.317,40	2010	6	7.190,00	9,52
	Soma							

— cf. docs. de fls. 13 e 14 dos autos.

3 — Com base na declaração de rendimentos apresentada foi emitida a liquidação n.º 20115004624767, entre o mais, com o seguinte teor,

ANO A QUE RESPEITAM OS RENDIMENTOS:	DATA COMPENSAÇÃO	Nº LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
2010	2011-07-15	2011 50046247 67	2011-07-02

NOTA DEMONSTRATIVA DA LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO

1	Rendimento global	€	53.256,35
2	Deduções específicas	€	14.288,00
3	Perdas a recuperar	€	3.699,60
4	Abatimentos	€	0,00
5	Deduções ao rendimento	€	0,00
6	Rendimento colectável (1-(2+3+4+5))	€	35.268,75
7	Quociente rendimentos anos anteriores/Propriedade intelectual	€	0,00
8	Rendimentos isentos englobados para determinação da taxa	€	0,00
9	Total do rendimento para determinação da taxa (6+8-7)	€	35.268,75
10	Coeficiente conjugal 2,00 : taxa 24,038 %		
11	Importância apurada (9 : coef. x taxa)	€	4.246,36
12	Parcela a abater	€	881,09
13	Imposto anos anteriores/Propriedade intelectual	€	0,00
14	Imposto correspondente a rendimentos isentos	€	0,00
15	Valor apurado ((11-12) x [1 ou 2]+13-14)	€	6.730,54
16	Imposto relativo a tributações autónomas	€	18.332,42
17	Colecta total (15+16)	€	25.062,96
18	Deduções à colecta	€	2.354,41
19	Benefício municipal (0,00 % da colecta)	€	0,00
20	Acréscimos à colecta	€	0,00
21	Colecta líquida (17-18-19 (> =0)+20)	€	22.708,55
22	Pagamentos por conta	€	0,00
23	Retenções na fonte	€	3.904,00
24	Imposto apurado (21-(22+23))	€	18.804,55
25	Juros de retenção-poupança	€	0,00
26	Juros compensatórios	€	0,00
27	Juros Indemnizatórios	€	0,00

DATA LIMITE DE PAGAMENTO: 2011-09-30 VALOR A PAGAR: € 18.804,55

— cf. doc. de fls. 9 dos autos.

4 — A liquidação referida no ponto anterior foi paga em 7.9.2011. — cf. doc. de fls. 9 dos autos.

Matéria de facto dada como provada no acórdão fundamento do TCA Norte processo n.º 00011/04 de 28-02-2013;

1 — O impugnante exerce a actividade fundição de "mercadorias" e transformação em peças. fls. 11 do apenso.

2 — Em 7 de Abril de 2003 foi o impugnante pessoalmente notificado da ordem de serviço n.º 16996, e do início formal do procedimento externo de inspecção, credenciado por aquela ordem de serviço, de âmbito geral e a incidir sobre os exercícios de 1999 e 2000 pelo exercício de uma actividade de natureza industrial.

3 — A inspecção decorreu de 07/04/03 a 09/05/03. fls. 37.

4 — Em 26 de Maio de 2003, pelo ofício n.º 5127476 da Direcção de Finanças de Braga, foi o impugnante notificado para exercer o direito de audição previsto no art.º 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e art.º 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPIT), sobre o Projecto de Conclusões do Relatório de Inspecção, que foi junto, conforme fls. 34 a 43, para a seguinte morada, R. A…4710 Braga (fls. 7 do apenso).

5 — Do projecto consta designadamente:

I — Conclusões da acção Inspectiva

1.1 — IVA deduzido indevidamente resultante de operações forjadas (facturas falsas).

a) Exercício 1999

Período	*Base tributável*	*IVA*
03/99 T	*26 700 000$ - 133 179,04 euros*	*4 539 000$ - 22 640,44 euros*
06/99 T	*12 894 000$ - 64 315,00 euros*	*2 191 980$ - 10 93355 euros*
09/99 T	*27 105 000$ - 135 199,17 euros*	*4 607 850$ - 22 983,86 euros*
12/99 T	*32 071 000$ - 159 969,47 euros*	*5 452 070$ -27 19461 euros*
TOTAL	*492 266,68 euros*	*83 752,66 euros*

b) Exercício 2000

Período	*Base tributável*	*IVA*
03/00 T	*13.067 000$ - 65 177,92 euros*	*2 221 000$ - 22 640,44 euros*

B — Motivo, âmbito e incidência temporal

A Acção de inspecção teve a sua origem uma vez que aquando a recolha do Anexo P — IVA mapa recapitulati-

vo — Fornecedores — anexo à declaração anual exercício de 1999, o NIPC …era inválido…

6 — A firma J…, segundo o Sr C…, iniciou a actividade em 1998, tendo exercido a actividade até Fevereiro de 2000, data a partir da qual a sua actividade consiste em facturar o Stock existente à empresa "M…, Ld".

7 — Valores declarados pelo sujeito passivo (declaração modelo 3)

Descriçao	1999	2000
Vendas de Produtos	512807,05	48.697,85
Prestação de serviços	10 599,46	0
Variação de existências	85 274,44	32 094,53
Outros proveitos	80 738,79	24 665,56
Total de proveitos	689419,74	105 457,94
Compras de matérias primas	560 423,30	69 367,87
Despesas gerais	106 957,59	38611,23
Total de custos	667380,89	107 979,11
Lucro	22 038,85	(2 521,17)

7.1 — Analisados os documentos de suporte contabilístico, nomeadamente de compra constatamos que o principal fornecedor de matéria-prima era "Álvaro Duarte",

	1999	2000
Compras a "Álvaro"	98 77 000$ - 492 662,68	13 067000$00 – 65 177,92
Restantes compras	13 584 800$ - 67 760, 70 euros	840 000$ - 4 189,90
Total de compras	112 354 800$- 560 423,38 euros	13 907 000$ - 69 367, 82
% compras a "Álvaro"	87,91	93,96

7.1.2 — Determinação do custo médio da matéria-prima por fornecedor

A) E…

Designação	Quantidade – kg	Custo total	Custo médio/kg
Lingote de latão	303 350	77 425 000$-386 194,27	255$-1,27 euros
Sucata de latão	45 900	9 516 000$ -47 465,61	207$ - 1,03 euros
Limalha de latão	53100	9 288 000$-46 328,35	175$ - 0,87 euros
Metal	7600	1596 000$ - 7 960,81	210$ - 1,05 euros
Bronze	3500	945 000$ - 4 713, 64	270$ - 1,35 euros
TOTAL	413 450	98 770 000$ - 492 662, 68	

b) F…

Designação	Quantidade -kg	Custo total	Custo médio/kg
Lingote de latão	9960	2 639 400$ - 13 165,27	265$ - 1,32 euros

c) Silca

Designação	Quantidade -kg	Custo total	Custo médio/kg
Quilos Fundição	9479	4 549 922$ - 22 694,92	480$ - 2,39 euros

d) Arnaldo Jorge Pereira Ferreira

Designação	Quantidade -kg	Custo total	Custo médio/kg
Latão fundido	13 375	286 253$ - 31 350,71	470$ - 2,34 euros

7.1.3 — Analisado o custo unitário e comparando o mesmo tipo de matéria prima, constatamos que a matéria prima adquirida ao fornecedor "Á…" foi mais cara que a adquirida fornecedor mencionado no quadro *b*).

7.2 — O sujeito passivo não possui contabilidade organizada, tendo optado pelo sistema informatizado. Para o efeito efectuou a respectiva comunicação nos termos do artigo 50.º do código do IVA. A contabilidade não evidencia recebimentos nem pagamentos.

III — Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas.

1 — Conforme, descrito no ponto C, nomeadamente, ponto [, 2 e 4.1 e ainda à informação remetida pela Direcção de Finanças do Porto a qual deu entrada nestes serviços em 20/05/2003, onde é informado que a morada constante das facturas do "possível" emissor das facturas "Á…" é falsa, uma vez que não existe lugar de … na Trofa. Existe um lugar de … mas pertence a Stº Tirso e neste local o possível fornecedor é desconhecido.

Foram ainda efectuadas diligências, segundo a mesma informação, junto de familiares, cujos sujeitos passivos constam do sistema informático, tendo um já falecido em 04-02-1988 e a outra pessoa é um jovem de 13 anos neto do falecido e nunca exerceram actividade ligada ao comércio de sucatas. Desta forma estamos perante facturas "Falsas", em que o emitente é inexistente, consequentemente as operações constantes das respectivas facturas são fraudulentas e nos termos do n.º3, artigo 19.º do código do imposto sobre o valor acrescentado não é dedutível o imposto que resulte de operação simulada violando desta forma o sujeito passivo o respectivo preceito legal, sendo tipificado como crime de fraude fiscal nos termos do artigo 23.º do Regime Jurídico das Infracções fiscais não aduaneiras (RJIFNA) e 103 do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) em vigor desde 05/07/2001. Mais informamos de que as quantidades mencionadas nas facturas são avultadas que seria impossível transportar de uma só vez as respectivas quantidades, pois o acesso às instalações era muito rudimentar e segundo o Sr. J…(pessoa que recebe a matéria prima) ao local só chegava carrinhas abertas que transportavam entre 3000 e 4000 quilos.

1.1 — IVA deduzido indevidamente resultante de operações forjadas (facturas falsas) — ver anexo relação de facturas fls. 1 a 12

a) Exercício 1999

Período	Base tributável	IVA
03/99 T	26 700 000$ - 133 179,04 euros	4 539 000$ – 22 640,44 euros
06/99 T	12 894 000$ - 64315,00 euros	2 191 980$ - 10 933,55 euros
09/09 T	27 105 000$- 135 199,17 euros	4 607 850$ - 22 983,86 euros
12/99 T	32 071 000$ - 159 969,47 euros	5 452 070$ - 27 194,81 euros
TOTAL	492 266,68 euros	83 752,66 euros

b) Exercício 2000

Período	Base tributável	IVA
03/00 T	13.067 000$ - 65 177,92 euros	2 221 000$ - 22 640,44 euros

6.

7 — Em 1 de Agosto de 2003, a impugnante foi notificada, por cartas com aviso de recepção, para a seguinte morada R.A. …, 4710 Braga, das liquidações do IVA dos anos de 1999 e 2000, e respectivos juros compensatórios, conforme fls 24 a 29.

8 — Por carta de 17/6/03, com aviso de recepção, foi enviada notificação ao impugnante do relatório final da inspecção e fixação dos rendimentos por métodos indirectos, conforme fls. 3 ss do apenso, para a morada: R… 4710, Braga!

9 — Tal carta foi devolvida com indicação de "endereço incompleto 23/6/03". fls. 1 do apenso

10 — A AF enviou segunda carta com aviso de recepção, com o mesmo endereço, que veio devolvida com indicação

"endereço incompleto 1/7/03". fls. 2 do apenso e doc 4 junto com petição.

11 — Com data de 17/6/03 foi proferido o despacho que consta de fls. 17 do apenso, por J…, Tec. Econ. Assessor principal, por delegação, conforme do mesmo consta, determinando a fixação da matéria tributável com recurso à aplicação de métodos indirectos.

12 — Dou por reproduzido o teor do relatório final constante de fls. 17 ss do apenso.

3 — Decidindo neste STA

Antes da decisão de mérito importa decidir, previamente, da verificação dos pressupostos substantivos dos quais depende o prosseguimento para conhecimento do mérito do presente recurso para uniformização de jurisprudência, a saber: a existência de contradição entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão invocado como fundamento, relativamente à mesma questão fundamental de direito e, bem assim, a de que a decisão arbitral recorrida não se encontre em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada da Secção de Contencioso Tributário do STA.

Verificados que sejam aqueles pressupostos, haverá que conhecer do mérito do recurso.

Da verificação dos pressupostos substantivos do recurso:

Face ao disposto no artigo 25.º do Dec. Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (regime jurídico da arbitragem em matéria tributária), a decisão proferida na sequência de pedido de pronúncia arbitral é susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo (n.º 2), sendo aplicável a tal recurso, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do CPTA (n.º 3).

A admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea *b*) do ETAF e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito.

Como já entendeu o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão de 29 de Março de 2006, rec. n.º 1065/05), relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição:

— identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;

— que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

— que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;

— a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (Acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 26 de Setembro de 2007, 14 de Julho de 2008 e de 6 de Maio de 2009, recursos números 452/07, 616/07 e 617/08, respectivamente).

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (v. Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19 de Junho de 1996 e de 18 de Maio de 2005, proferidos nos recursos números 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (cf. JORGE LOPES DE SOUSA, op. cit., p. 809 e o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26 de Abril de 1995, proferido no recurso n.º 87156).

Acresce referir que como se deu nota no acórdão do Pleno desta Secção de 4/06/2014, no proc. n.º 01763/13, para apurar da existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão fundamento é exigível *«que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica e que se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos: o que, como parece óbvio, pressupõe a identidade de situações de facto, já que sem ela não tem sentido a discussão dos referidos pressupostos. Sendo que a oposição também deverá decorrer de decisões expressas, que não apenas implícitas. (Cfr., neste sentido, os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, de 25/3/2009, rec. n.º 598/08 e do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo, de 22/10/2009, rec. n.º 557/08; bem como Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, pp. 1004 e ss.; e Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV, 6.ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 44 ao art. 279.º pp. 400/403.)».*

Em suma, este tipo de recurso pressupõe uma identidade dos factos subjacentes (que terão de ser essencialmente os mesmos do ponto de vista do seu significado jurídico) e uma identidade do regime jurídico aplicado (ainda que em invólucros legislativos diferentes), pois sem essa identidade não será possível vislumbrar a emissão de proposições jurídicas opostas, sobre a mesma questão fundamental de cada direito, que careça de uniformização jurisprudencial.

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam no caso dos autos.

Estão suscitadas duas questões distintas e para cada uma delas foram indicados mais do que um acórdão fundamento. Tomaremos em consideração o primeiro dos acórdãos indicados como fundamento para cada uma das questões.

Estas questões são as seguintes:

Saber se **o facto tributário subjacente à tributação de mais-valias resultantes de alienação onerosa de partes sociais é um facto instantâneo** ou se se trata, antes, de um facto continuado e **se as alterações introduzidas ao regime tributário das mais-valias mobiliárias pela Lei n.º 15/2010, de 26/7, se aplicam apenas aos factos**

tributários ocorridos em data posterior à entrada da referida lei.

Saber, ainda, quais são os **efeitos jurídicos decorrentes da não notificação ao mandatário constituído do projecto de relatório e do relatório final de inspecção**.

Desde logo, importa referir que resulta dos autos que os acórdãos tidos por fundamento, a considerar, já transitaram em julgado.

Vejamos quanto à segunda questão:

No caso concreto, concordamos com a recorrida e com o Senhor Procurador Geral Adjunto, neste STA que, não há completa similitude de factos quanto à segunda questão. Ocorre efectivamente, falta de identidade de facto e de direito acerca da questão em confronto, ou seja, enquanto que a questão sindicada na decisão arbitral impendia sobre os efeitos jurídicos da não notificação ao mandatário constituído do projecto de relatório e do relatório final, no acórdão fundamento competia saber quais os efeitos da falta de notificação do relatório final ao próprio Impugnante e tratou-se também a questão da perfeição da notificação que ao mesmo foi efectuada na circunstância de a mesma não ter sido remetida para o seu domicílio fiscal e concluiu-se que *"*[...] *a falta de notificação de relatório retira-lhe a sua eficácia em relação ao acto principal de liquidação ou seja, a preterição desta formalidade inquina as liquidações em causa* [...] *"*.

Mas de modo diverso no caso a que se refere a decisão proferida pelo CAAD, factualmente, ficou apenas a constar que o mandatário juntou procuração com um requerimento, mas foi o contribuinte que exerceu depois o direito de audição.

Com efeito, resulta do probatório supra destacado o seguinte:

k) Pelo ofício n.º …, datado de 17 de Janeiro de 2014, emitido ao abrigo do princípio da colaboração e do disposto nos artigos 59.º e 63.º da LGT, e 29.º/4 do RCPIT, a AT dirigiu ao Requerente um pedido de elementos com vista à obtenção de vários documentos; na resposta apresentada em 3 de Fevereiro de 2014 pelo Requerente àquele pedido de elementos formulado pela AT, foi junto um documento e apresentada procuração a favor de mandatário judicial.

l) As notificações feitas no procedimento inspectivo foram dirigidas ao Requerente, e por ele recebidas.

m) Elaborado o relatório de inspecção, o direito de audição prévia foi exercido pelo próprio requerente, que assina pelo próprio punho, e não por terceiro, nomeadamente por mandatário judicial.

E, considerou-se depois que atento o disposto no artigo 40.º n.º 1 do CPPT apenas haveria obrigação para a AT de proceder às notificações relativas ao procedimento de inspecção tributária, na pessoa do mandatário, caso a procuração houvesse sido junta no âmbito de tal procedimento mas que se verifica *"do elenco de factos provados que a junção da procuração se deu na sequência de uma notificação efectuada, para além do mais, no quadro do artigo 29.º n.º 4 do RCPIT, o que indicia o curso de um procedimento de inspecção em curso ainda que de forma eventualmente irregular*"

Vistas as situações distintas em ambos os arestos — o recorrido do CAAD e o acórdão fundamento citado, do TCA-Norte — mostra-se pois acertado o parecer do Senhor Procurador Geral Adjunto neste STA de que não parece que ocorra, assim, identidade que determine a contradição entre julgados. Não existe de facto e daí que não se mostrem preenchidos os pressupostos da oposição de acórdãos quanto a esta segunda questão pelo que nesta parte o recurso deve ser julgado findo.

Já quanto à primeira questão:

Parece-nos que ocorre efectiva oposição de julgados.

Em ambos os arestos estava em causa a tributação de mais-valias mobiliárias resultantes da alienação onerosa de valores mobiliários sujeitas a IRS e em ambas as decisões foram abordadas as mesmas questões de direito que foi necessário abordar para se chegar a uma decisão final, a saber:

a) Se o facto tributário tinha natureza instantânea ou duradoira.

b) Se as alterações introduzidas ao regime tributário das mais-valias mobiliárias pela Lei n.º 15/2010 de 26 de Julho se aplicam apenas aos factos tributários ocorridos em data posterior à da sua entrada em vigor, em 27 de Julho de 2010.

E a resposta a estas questões foi diversa/antagónica em ambos os arestos o que conduziu a decisões opostas. Considerou o acórdão fundamento que não podia ser tributado o saldo das mais-valias e menos valias decorrentes da alienação de acções ocorridas até 26/07/2020 à taxa de 20 % mas já o acórdão recorrido em situação factual idêntica ou muito próxima manteve o acto tributário. Ocorre pois, a nosso ver oposição de acórdãos quanto à primeira questão suscitada.

Do Mérito do recurso

Estas questões colocadas no presente recurso foram resolvidas em vários acórdãos da secção de contencioso tributário deste STA o primeiro dos quais foi tirado em 03/12/2013 no recurso n.º 1582/13 a que se seguiu o acórdão de 08/01/2014 proferido no recurso n.º 1078/12. Posteriormente, o Pleno da mesma secção, mantendo a mesma linha de entendimento dos primeiros acórdãos, pronunciou-se em 16/09/2015 nos recursos n.os 1292/14 e 1504/14 e ainda mais recentemente no acórdão de 18/05/2016 tirado no recurso n.º 0784/15.

Todos os arestos mantiveram o entendimento de que:

I — As alterações introduzidas ao regime tributário das mais-valias mobiliárias pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho apenas podem aplicar-se aos factos tributários ocorridos em data posterior à da sua entrada em vigor (27 de Julho de 2010 — art. 5.º da Lei n.º 15/2010).

II — Nas mais-valias resultantes da alienação onerosa de valores mobiliários sujeitas a IRS como incrementos patrimoniais o facto tributário ocorre no momento da alienação (artigo 10.º n.º 3 do Código do IRS), sendo esse o momento relevante para efeitos de aplicação no tempo da lei nova, na ausência de disposição expressa do legislador em sentido diverso (artigos 12.º n.º 1 da LGT e do CC).

Vejamos o caso dos autos:

Nuclearmente também estava em causa o entendimento da decisão de 1.ª instância que entendeu que no caso da tributação das mais-valias estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, sem prejuízo de a matéria colectável ser apurada anualmente.

Mas, o acórdão recorrido fazendo referência expressa àqueles arestos afastou-se deste entendimento expressando estar-se perante um facto complexo de formação sucessiva no entendimento de que a situação dos autos é semelhante à julgada pelo tribunal Constitucional no acórdão 399/10 (alteração da taxa de IRS no decurso do próprio ano a

que a alteração respeita) e distinta da julgada pelo mesmo tribunal nos acórdãos relativos às tributações autónomas.

A argumentação expendida para sustentar este entendimento consiste na consideração de que cada mais-valia realizada será, análoga por exemplo a um salário e não a uma despesa sujeita a tributação autónoma de per si e independentemente de outras realizadas, uma vez que o que é tributado é o saldo das mais e menos valias o que revela uma distinta natureza da das tributações autónomas (estas tributadas de per si) o que será evidenciado pela possibilidade de englobamento do rendimento das mais-valias com o restante rendimento do sujeito passivo sujeito a IRS, sendo certo que a opção de englobamento só ocorre no final do ano/período pelo que não há que distinguir entre mais-valias objecto de englobamento das que o não sejam. E, daí a conclusão de que não será inconstitucional a opção do legislador de tributar as mais-valias do ano de 2010 realizadas antes da entrada em vigor da alteração do respectivo regime atenta a natureza não instantânea do facto tributário.

Assim definido o âmbito da divergência entre a decisão do CAAD e da jurisprudência deste Supremo Tribunal e, consequentemente, deste recurso, há que decidir.

Considerando que a factualidade relevante apurada pelo CAAD é em muito semelhante àquela que serviu de fundamento aos acórdãos proferidos por este Supremo Tribunal, ou seja:

— titularidade pelo contribuinte de participações sociais (acções).

— alienação das mesmas no ano de 2010, antes da data de entrada em vigor da Lei n.º 15/2010 (27/07/2010);

— a alienação gerou mais-valias subsumíveis ao disposto nos artigos 10.º, n.º 1, al. *b*), n.º 2, al. *a*), n.º 3, n.º 4, *a*), n.º 11 e artigo 72.º, n.os 4 e 7, ambos do CIRS, na redacção em data anterior à da entrada em vigor daquela Lei, que veio alterar o regime legal da tributação dessas mais-valias.

Não se vê, agora, razão para decidir de forma não coincidente com a jurisprudência que tem vindo a fazer vencimento, uma vez que os circunstancialismos fáctico-jurídicos são idênticos, impondo-se, por isso, idêntica solução. Sufraga-se pois, a argumentação do acórdão fundamento e porque não são aportados novos argumentos relevantes, nem se vislumbra motivo para divergir da jurisprudência uniforme do STA, limitar-nos-emos (atendendo, também, ao disposto no n.º 3 do art. 8.º do CCivil), a seguir a fundamentação expendida naquele referido aresto, e no acórdão do Pleno de 16/09/2015 tirado no recurso n.º 1292/14, onde se decidiu:

> *"[...]* A *questão fundamental de direito que opõe a decisão arbitral ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo consiste em saber se é ou não legalmente admissível submeter a tributação das mais-valias decorrentes da venda de partes sociais (acções*) no *período compreendido entre 1 de Janeiro de 2010 e 26 de Julho de 2010 ao regime legal instituído pela Lei n.º 15/2010, que entrou em vigor no dia 27 de Julho do mesmo ano.*
>
> *No que toca à situação fáctica em apreciação, importa reter que a referida Lei n.º 15/2010 revogou o n.º 2 do artigo 10.º do CIRS, que, na sua* alínea *a*), *excluía da tributação as mais-valias provenientes da alienação de acções detidas pelo respectivo titular durante mais de 12 meses, e alterou o n.º 4 do artigo 72.º do mesmo diploma, fixando em 20 % a taxa especial de tributação que era, anteriormente, de 10 %.*
>
> *Sob o ponto de vista constitucional, ambos os arestos consideraram que a proibição da retroactividade das normas de natureza fiscal, a que alude o artigo 103.º, n.º 3, da CRP, veda a aplicação da lei nova a factos que tenham produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga. A divisão surge, porém, quanto ao momento em que ocorre o facto tributário que origina a obrigação tributária em questão: segundo o acórdão fundamento, o facto tributário é instantâneo, nascendo e completando-se no momento da alienação, dado que se consubstancia no incremento patrimonial que nela se realiza, enquanto segundo a decisão arbitral o facto tributário é complexo e de formação sucessiva, completando-se apenas no final do ano, dado que a tributação incide sobre a diferença ou saldo entre as mais-valias e as menos-valias apuradas no termo do exercício.*
>
> *E tal problemática tem de ser prioritariamente analisada e resolvida, porquanto a norma que regula a aplicação da lei tributária no tempo, contida no artigo 12.º da LGT e que tem aplicação caso o legislador não regule expressamente a questão da aplicação no tempo de uma nova lei, estabelece que «1. As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos» e «2. Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor». O que constitui a reafirmação do princípio geral de direito firmado no nosso sistema jurídico e constante do artigo 12.º do Cód. Civil, como do princípio constitucional da irretroactividade da lei tributária constante do artigo 103.º da CRP.*
>
> *Vejamos, pois, tendo em atenção que se trata de matéria assaz controversa, que tem vindo a obter decisões opostas e contraditórias no seio do próprio tribunal arbitral (como se pode ver pela leitura nomeadamente, das seguintes decisões arbitrais: de 10/08/2012, no Proc n.º 25/2011-T, de 31/03/2015, no Proc. n.º 770/2014-T, de 18/01/2014, no Proc. n.º 135/2013-T, e de 27/02/2015, no Proc. n.º 509/2014T*), *algumas das quais acolhem a posição sufragada pelo Supremo Tribunal Administrativo nos dois arestos que proferiu sobre a matéria, e outras divergem dela, como sucedeu no caso da decisão recorrida.*
>
> *Como se sabe, os acréscimos patrimoniais que o Código do IRS considera como mais-valias tributáveis na Categoria G correspondem, essencialmente, a ganhos resultantes de uma valorização de bens (os denominados "ganhos trazidos pelo vento" ou windfall gains no dizer anglo-saxónico*), *cujo tratamento fiscal na legislação portuguesa contém muitas especificidades, desde logo face à opção, por parte do legislador, de apenas tributar as mais-valias no momento da realização (o que contradiz a teoria do rendimento-acréscimo, que caso fosse adoptada implicaria que fossem sujeitas a tributação todas as valorizações patrimoniais ocorridas, quer fossem ou não realizadas*).
>
> *Com efeito, em matéria de incidência de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o Código do IRS estabelece que "constituem mais-valias os ganhos obtidos que* [...] *resultem da alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários" e determina que "os ganhos consideram-se obtidos no momento*

da alienação" — artigo 10.º, n.º 1, al. b), *e n.os 3 e 4. Isto é, estabelece, de forma clara e inequívoca, que os incrementos patrimoniais ou ganhos derivados da alienação onerosa de partes sociais, que se consubstanciam na diferença entre o valor da aquisição e o valor de realização desses bens, constituem mais-valias que se consideram obtidas no momento da alienação.*

Por conseguinte, as mais-valias surgem logo que o valor arrecadado pelo respectivo titular/transmitente é superior ao valor pelo qual adquirira o bem, isto é, logo que ocorre a alienação e é alcançado o inerente ganho. O que quer dizer que é neste ganho, obtido no momento da alienação, que reside o facto tributário gerador das mais-valias. E sendo o ganho medido pela diferença entre o valor de realização e o da aquisição do próprio bem, e, por conseguinte, avaliado em cada concreto acto de alienação, torna-se claro que a mais--valia se reporta a cada ganho de per si.

Razão por que …consideramos que o facto tributário se reporta ao momento em que se realizam as mais-valias, ou, por outras palavras, o facto tributário que as origina e conforma nasce e esgota-se no preciso momento (autónomo e completo) *da alienação e coetânea realização das mais-valias, sendo, por isso, um facto tributário instantâneo, e não um facto tributário complexo de formação sucessiva ao longo de um ano.*

É certo que as mais-valias, tal como os demais rendimentos sujeitos a IRS, são declaradas anualmente (art. 57.º do CIRS) e *que o rendimento colectável anual do sujeito passivo corresponde ao saldo positivo apurado entre as mais-valias e as menos-valias que se tenham concretizado no mesmo ano (art. 43.º n.º 1 do CIRS*). *Mas essa operação de agregação entre as mais-valias e as menos-valias não tem a virtualidade de alterar ou transmutar a natureza dos factos tributários subjacentes. O que daí pode concluir-se é, apenas, que as mais-valias e as menos-valias alcançadas durante o mesmo ano são declaradas num único momento — na declaração anual de IRS — e que ambas concorrem para o apuramento do saldo final que vai servir para determinar e quantificar o rendimento anual sujeito a tributação em IRS.*

Por outras palavras, a norma que prevê a agregação necessária ao apuro do saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias em face de todos os actos de alienação ocorridos no ano, constitui uma norma sobre a determinação da base tributável para efeitos de IRS, isto é, uma norma sobre a determinação do rendimento colectável, e não uma norma sobre a incidência, como, de resto, ressalta da organização sistemática do Código do IRS, onde a referência a esse saldo se encontra inserida no capítulo que trata da determinação do rendimento colectável e não no capítulo que trata da incidência do imposto. E, como é óbvio, o facto tributário tem de ser localizado no tempo em face da respectiva norma de incidência, e não em face da norma de determinação do rendimento colectável.

Em suma, o saldo positivo que será tributado não se confunde com o facto tributário em si. Tal saldo tem relevo apenas para o acerto do rendimento colectável e determinação da obrigação de pagamento de imposto que emerge (ou não) p*ara o sujeito passivo em sede de IRS, carecendo de relevo para a formação do facto tributário em si, já que este, como se viu, surge isolado no tempo, ocorrendo por mero efeito da obtenção do ganho no momento de cada acto de alienação dos bens mobiliários em questão.*

E o facto de o IRS ser um imposto de natureza periódica não inviabiliza que seja composto por rendimentos de formação instantânea e por rendimentos de formação sucessiva. Com efeito, enquanto alguns rendimentos são, pela natureza do seu facto gerador, de formação sucessiva no tempo, já outros, como os acréscimos patrimoniais que a lei fiscal considera como mais-valias tributáveis na Categoria G, provêm de operações isoladamente realizadas ou instantâneas, em que cada facto gerador se apresenta como autónomo e completo, isto é, sem exigência de qualquer facto ou ocorrência posterior.

Por tudo isto, somos levados a sufragar a posição acolhida no acórdão fundamento, cuja argumentação jurídica, dado o seu grau de convincência, consideramos ser essencial reproduzir.

«No que se reporta às mais-valias estas constituem aumentos inesperados do valor dos ativos patrimoniais, não sendo por definição um rendimento-produto, por não constituírem a contrapartida da participação na atividade produtiva (cf. neste sentido, José Guilherme Xavier de Basto, IRS Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, p. 379).

Um dos princípios gerais da sua tributação é, desde logo, o princípio da realização, isto é, só há tributação quando a mais-valia é realizada, quando o ativo é transacionado, excluindo-se de tributação os aumentos de valor dos activos que não tenham sido objeto de alienação onerosa. [...].

Em sede de IRS, o art. 10.º, n.º 1, alínea *b*) do *Código insere no campo de incidência da tributação as mais--valias de partes sociais e valores mobiliários, sendo que esta incidência supõe a realização da mais-valia, ou seja, a sua alienação onerosa. E é esta alienação onerosa o facto gerador (vd. José Guilherme Xavier de Basto, IRS Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, p. 397*).

Como escreve José Guilherme Xavier de Basto (in IRS Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, p. 397 e 427) "*No que respeita ao momento em que o imposto é exigível* [...] *rege o n.º 3 do artigo 10.º, que estabelece, como regra geral, que os ganhos se consideram obtidos no momento da prática dos actos previstos no n.º 1". Quer dizer, o facto gerador reporta-se ao momento do ato que "realiza" a mais-valia. Dir-se-á, em termos gerais, que o momento relevante é, pois, o da alienação do activo em que se apuraram mais-valias tributáveis, ou operação a ela equiparada.". Daqui resulta que, em geral (opostamente ao que sucede na alínea b*) *deste normativo*), *a exigibilidade do imposto coincide com o momento em que se verifica o seu facto gerador.*

Quanto ao seu regime fiscal, no caso das mais-valias mobiliárias, ele passa pela não obrigatoriedade do englobamento das mais-valias tributáveis (72.º, n.º 7 do CIRS) e *pela tributação a uma taxa especial (art. 72.º, n.º 4 do CIRS*). *E nos termos do art. 43.º, n.º 1 do CIRS o que se tributa nas mais-valias é "o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano".*

Assim, optando pelo englobamento os rendimentos de mais-valias (ou melhor o saldo entre mais-valias e menos-valias) s*erão adicionados aos demais rendimen-*

tos para que sejam tributados pela globalidade às taxas gerais aplicáveis à situação particular, em função da totalidade dos rendimentos englobados. Não optando pelo englobamento, a mais-valia apurada é sujeita a tributação a uma taxa especial.

Ora, é bom de ver que no caso das mais-valias de participações sociais sendo o facto gerador do imposto a sua alienação onerosa, não estamos perante um facto tributário complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas sim perante um facto tributário instantâneo.

O facto tributário que dá origem ao imposto esgota-se na realização da mais-valia (Atente-se que já o imposto de mais-valias era tido como de obrigação única — cf. Ac. do STA de 18.1.1995, P. 18287).

E a este entendimento não obsta a circunstância de ser tributado "o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano", pois que o que está em causa no art. 43.º, n.º 1 do CIRS é, ao lado das normas que regem a determinação do ganho sujeito a imposto, a determinação da matéria coletável no que se reporta aos rendimentos resultantes de mais-valias.

Trata-se, a nosso ver, de uma situação semelhante às tributações autónomas em sede de IRC, onde se concluiu que "o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de caráter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação [...]*" [cf. Ac. do Tribunal Constitucional n.º 310/2012].*

Com efeito, também nas mais-valias resultantes da alienação de participações sociais o tributo incide sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, surgindo o facto gerador do tributo isolado no tempo. Simplesmente há uma consolidação anual das mais-valias e menos-valias para efeito de apuramento da matéria coletável, sobre a qual vai incidir a taxa especial ou que vai ser englobada aos rendimentos das demais categorias.

A similitude com as situações de tributação autónoma é ainda maior quando, como in casu, o contribuinte não opta pelo englobamento, já que aqui ocorre verdadeiramente uma tributação separada, por aplicação de uma taxa fixa (vd. Rui Duarte Morais, Sobre o IRS; Almedina, 2.ª edição, p. 171). Ou seja, a taxa vai ser aplicada ao saldo anual, não havendo qualquer influência da grandeza desse saldo na determinação da taxa.

Tendo em conta que a "[...] *a linha demarcadora do âmbito da retroatividade fiscal constitucionalmente admissível passará, desde logo, pela distinção entre situações tributárias «permanentes» e «periódicas» e «factos» cuja eficácia fiscal se esgota ou se firma «instantaneamente», para cada um deles «de per si» (maxime, pela distinção entre «impostos periódicos» e «impostos de obrigação única»), e passará provavelmente, depois, no que concerne àquele primeiro tipo de situações, pela distância temporal que já tiver mediado entre o período de produção dos rendimentos e a criação (ou modificação) do correspondente imposto. Isto, de todo o modo, sem prejuízo do relevo de outras circunstâncias, cujo possível peso não poderá ignorar-se." (Cfr. Cardoso da Costa, "O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal", in Perspetivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição, Vol. II, Coimbra, 1997, p. 418).*

Entendemos que no caso da tributação das mais-valias estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, sem prejuízo de a matéria coletável ser apurada anualmente.».

Por conseguinte, e em suma, os ganhos qualificados como mais-valias resultantes da alienação onerosa de acções consideram-se, por força de expressa determinação legal, obtidos no momento da alienação; e daí que a alienação em causa na decisão arbitral recorrida, realizada em 30/03/2010, se configure como um facto gerador instantâneo e autónomo, que não carece de qualquer evento posterior para se completar. Ademais, tendo existido essa única operação de alienação durante o ano de 2010, o facto tributário sempre se teria esgotado nessa transacção, não fazendo sentido invocar a necessidade de realização de uma operação de apuro de um saldo com outros (inexistentes) incrementos patrimoniais.

Posto isto, a questão que importa passar a conhecer é a da aplicação da lei no tempo, isto é, a de saber qual a lei aplicável aos ganhos obtidos com a alienação de acções ocorrida em 30/03/2010 e detidas pelo seu titular por mais de 12 meses, tendo em conta que nesse momento estava em vigor o artigo 10.º, n.º 2, al. a), do CIRS, segundo o qual "excluem-se do disposto no número anterior as mais-valias provenientes da alienação de: acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses», mas que essa norma foi revogada pelo artigo 2.º da Lei n.º 15/2010, de 26 de julho.

Esta Lei n.º 15/2010 é omissa no que toca ao estabelecimento de regras específicas quanto à sua aplicação no tempo, pois não contém qualquer norma que deponha sobre a sua aplicação temporal, limitando-se a prescrever que "A presente lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação". O que não pode deixar de representar uma opção silente do legislador no que toca a essa matéria, até porque essa problemática, da aplicação no tempo das alterações legislativas que o diploma veio introduzir na tributação das mais-valias, foi colocada e discutida no quadro do debate parlamentar que precedeu a aprovação desta Lei.

Ora, tendo o legislador optado por não disciplinar essa matéria, limitando-se a determinar a data da entrada em vigor do diploma no dia seguinte ao da sua publicação, sem estabelecer qualquer norma que permitisse a sua aplicação a um período tributário anterior, impõe-se, necessariamente, aplicar a regra geral que rege a aplicação da lei fiscal substantiva no tempo, plasmada no artigo 12.º da LGT, sendo insustentável afastar tal regra ou princípio geral com o argumento de que existirão elementos históricos e genéticos que permitem inferir que o legislador terá pretendido que a lei nova se aplicasse a todas as transmissões realizadas no ano de 2010. É que ainda que fosse essa a vontade inicial do legislador, o certo é que acabou por não a expressar e conformar no texto legislativo, e tal conduz, necessariamente, à aplicação do princípio geral sobre a aplicação da lei tributária no tempo, segundo o qual as normas tributárias se aplicam apenas aos factos posteriores à sua entrada em vigor.

Razão por que consideramos que a lei aplicável é a vigente na data da ocorrência do facto tributário instan-

tâneo gerador. E não há, no caso, qualquer dificuldade em situar esse facto no tempo, dado que a alienação é datada (30/03/2010), nem há qualquer questão que se coloque quanto ao princípio da progressividade do imposto, já que a consequência da aplicação do artigo 12.º n.º 1 da LGT é a não consideração das mais-valias em questão para efeitos de liquidação do imposto.

Assim sendo, também no que diz respeito a esta questão, de saber se a liquidação em análise respeitou as regras de aplicação da lei tributária no tempo consignadas no artigo 12.º da LGT, se subscreve a argumentação jurídica tecida no acórdão fundamento.

E por todo o exposto julgamos ser claro que, no caso, ocorreu a aplicação de lei nova a factos tributários de natureza instantânea já completamente formados em momento anterior à data da sua entrada em vigor, o que envolve uma retroactividade autêntica, porquanto o que para esse efeito releva não é o momento da liquidação ou do apuramento do imposto, mas o momento em que ocorre o facto tributário que determina uma eventual liquidação e pagamento de imposto, pois é nessa altura que se exige que se encontre em vigor a lei que prevê a criação ou o agravamento do tributo (em obediência ao princípio da legalidade, na vertente fundamentada pelo princípio da proteção da confiança), de modo a que o cidadão possa equacionar as consequências fiscais do seu comportamento.

Em conclusão, as mais-valias em discussão nestes autos estão sujeitas ao regime legal vigente à data da venda, e preenchendo os pressupostos vertidos no artigo 10.º, n.º 2, al. a), *do CIRS, estão excluídas de tributação, sendo, por isso, ilegal a liquidação que sobre elas incidiu.".*

E, assim sendo, impõe-se anular a decisão arbitral recorrida (cf. n.º 6 do art. 152.º do CPTA), por errada interpretação dos mencionados preceitos legais do CIRS e da Lei n.º 15/2010, e julgar procedente o pedido de anulação das liquidações adicionais de IRS referentes ao ano de 2010 formulado no processo n.º 453/2014-T do CAAD.

4 — Decisão

Pelo exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

a) não tomar conhecimento do recurso relativo à segunda questão, supra enunciada.

b) conceder provimento ao recurso, quanto à primeira questão supra enunciada anulando a decisão arbitral recorrida e julgar procedente o pedido de anulação da liquidação de IRS formulado nos autos, com todas as legais consequências.

Custas pela Autoridade Tributária, que contra-alegou neste Supremo Tribunal.

Publique-se (art. 152.º, n.º 4, do CPTA).

Lisboa, 7 de Junho de 2017. — *José da Ascensão Nunes Lopes* (relator) — *Joaquim Casimiro Gonçalves — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Francisco António Pedrosa de Areal Rothes — Pedro Manuel Dias Delgado — Ana Paula da Fonseca Lobo — Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia — Dulce Manuel da Conceição Neto.*

I SÉRIE
DIÁRIO DA REPÚBLICA
Depósito legal n.º 8814/85 ISSN 0870-9963

Diário da República Eletrónico:
Endereço Internet: http://dre.pt

Contactos:
Correio eletrónico: dre@incm.pt
Tel.: 21 781 0870
Fax: 21 394 5750