



DIÁRIO DA REPÚBLICA

Segunda-feira, 18 de setembro de 2017

Número 180

ÍNDICE

Presidência da República

Decreto do Presidente da República n.º 87/2017:

Confirma a exoneração do cargo de Vice-Chefe do Estado-Maior do Exército do Tenente-General José António Carneiro Rodrigues da Costa 5445

Decreto do Presidente da República n.º 88/2017:

Confirma a nomeação para o cargo de Vice-Chefe do Estado-Maior do Exército do Tenente-General Fernando Celso Vicente de Campos Serafino 5445

Decreto do Presidente da República n.º 89/2017:

Confirma a exoneração do cargo de Vice-Chefe do Estado-Maior da Força Aérea do Tenente-General PILAV João José Carvalho Lopes da Silva 5445

Decreto do Presidente da República n.º 90/2017:

Confirma a nomeação para o cargo de Vice-Chefe do Estado-Maior da Força Aérea do Tenente-General PILAV Sílvio José Pimenta Sampaio 5445

Assembleia da República

Resolução da Assembleia da República n.º 224/2017:

Recomenda ao Governo a urgente reabilitação e requalificação da Escola Secundária Fernão Mendes Pinto, em Almada 5445

Resolução da Assembleia da República n.º 225/2017:

Recomenda ao Governo a urgente requalificação da Escola Básica e Secundária Anselmo de Andrade, em Almada 5445

Negócios Estrangeiros

Aviso n.º 112/2017:

O Ministério dos Negócios Estrangeiros do Reino dos Países Baixos notificou terem os Estados Unidos da América, a 7 de setembro de 2016, ratificado em conformidade com o artigo 65.º, a Convenção sobre a Cobrança Internacional de Alimentos em Benefício dos Filhos e de Outros Membros da Família, adotada na Haia, a 23 de novembro de 2007 5445

Aviso n.º 113/2017:

O Secretário-Geral das Nações Unidas comunicou ter o Estado Independente de Samoa aderido, a 8 de abril de 2016, ao Acordo sobre os Privilégios e Imunidades do Tribunal Penal Internacional, feito em Nova Iorque, a 9 de setembro de 2002 5446

Finanças, Ambiente, Agricultura, Florestas e Desenvolvimento Rural e Mar

Portaria n.º 276/2017:

Estabelece o regime e o montante da caução prevista no Decreto-Lei n.º 40/2017, de 4 de abril 5446

Trabalho, Solidariedade e Segurança Social

Portaria n.º 277/2017:

Portaria que determina a extensão das alterações dos contratos coletivos entre a ANIL — Associação Nacional dos Industriais de Lanifícios e outra e a Federação dos Sindicatos dos Trabalhadores Têxteis, Lanifícios, Vestuário, Calçado e Peles de Portugal — FESETE e entre a mesma associação de empregadores e outra e a Federação de Sindicatos da Indústria, Energia e Transportes — COFESINT e outra 5448

Portaria n.º 278/2017:

Portaria que determina a extensão das alterações dos contratos coletivos entre a Associação Nacional dos Industriais de Laticínios (ANIL) e outras e o Sindicato dos Profissionais de Laticínios, Alimentação, Agricultura, Escritórios, Comércio, Serviços, Transportes Rodoviários, Metalomecânica, Metalurgia, Construção Civil e Madeiras e entre a mesma associação de empregadores e outras e a FESAHT — Federação dos Sindicatos da Agricultura, Alimentação, Bebidas, Hotelaria e Turismo de Portugal e outros 5449

Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 4/2017:

Uniformiza/confirma a jurisprudência do STA, 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 5450

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 5/2017:

Uniformiza/confirma a jurisprudência do STA, nos seguintes termos: 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) 5459



PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA

Decreto do Presidente da República n.º 87/2017

de 18 de setembro

O Presidente da República decreta, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º da Lei Orgânica n.º 1-A/2009, de 7 de julho, alterada e republicada pela Lei Orgânica n.º 6/2014, de 1 de setembro, o seguinte:

É confirmada a exoneração do cargo de Vice-Chefe do Estado-Maior do Exército do Tenente-General José António Carneiro Rodrigues da Costa, efetuada por despacho do Ministro da Defesa Nacional de 11 de setembro de 2017, por transitar para a situação de reserva.

Assinado em 12 de setembro de 2017.

Publique-se.

O Presidente da República, MARCELO REBELO DE SOUSA.

Decreto do Presidente da República n.º 88/2017

de 18 de setembro

O Presidente da República decreta, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º da Lei Orgânica n.º 1-A/2009, de 7 de julho, alterada e republicada pela Lei Orgânica n.º 6/2014, de 1 de setembro, o seguinte:

É confirmada a nomeação para o cargo de Vice-Chefe do Estado-Maior do Exército do Tenente-General Fernando Celso Vicente de Campos Serafino, efetuada por despacho do Ministro da Defesa Nacional de 11 de setembro de 2017, com efeitos a partir da data de tomada de posse.

Assinado em 12 de setembro de 2017.

Publique-se.

O Presidente da República, MARCELO REBELO DE SOUSA.

Decreto do Presidente da República n.º 89/2017

de 18 de setembro

O Presidente da República decreta, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º da Lei Orgânica n.º 1-A/2009, de 7 de julho, alterada e republicada pela Lei Orgânica n.º 6/2014, de 1 de setembro, o seguinte:

É confirmada a exoneração do cargo de Vice-Chefe do Estado-Maior da Força Aérea do Tenente-General PILAV João José Carvalho Lopes da Silva, efetuada por despacho do Ministro da Defesa Nacional de 11 de setembro de 2017, por transitar para a situação de reserva.

Assinado em 12 de setembro de 2017.

Publique-se.

O Presidente da República, MARCELO REBELO DE SOUSA.

Decreto do Presidente da República n.º 90/2017

de 18 de setembro

O Presidente da República decreta, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º da Lei Orgânica n.º 1-A/2009, de 7 de julho, alterada e republicada pela Lei Orgânica n.º 6/2014, de 1 de setembro, o seguinte:

É confirmada a nomeação para o cargo de Vice-Chefe do Estado-Maior da Força Aérea do Tenente-General PILAV

Sílvio José Pimenta Sampaio, efetuada por despacho do Ministro da Defesa Nacional de 11 de setembro de 2017, com efeitos a partir da data de tomada de posse.

Assinado em 12 de setembro de 2017.

Publique-se.

O Presidente da República, MARCELO REBELO DE SOUSA.

ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA

Resolução da Assembleia da República n.º 224/2017

Recomenda ao Governo a urgente reabilitação e requalificação da Escola Secundária Fernão Mendes Pinto, em Almada

A Assembleia da República resolve, nos termos do n.º 5 do artigo 166.º da Constituição, recomendar ao Governo que:

1 — Elabore um plano de intervenção com vista à urgente reabilitação e requalificação da Escola Secundária Fernão Mendes Pinto, no Pragal, Almada, partilhando com a escola, e demais comunidade educativa, os seus termos e calendarização.

2 — Remova rapidamente todas as placas de fibrocimento com amianto existentes na escola, de modo a salvaguardar a saúde de alunos, professores e funcionários.

3 — Assegure para o efeito os meios financeiros necessários e as condições indispensáveis para uma escolaridade de qualidade.

Aprovada em 19 de julho de 2017.

O Presidente da Assembleia da República, *Eduardo Ferro Rodrigues*.

Resolução da Assembleia da República n.º 225/2017

Recomenda ao Governo a urgente requalificação da Escola Básica e Secundária Anselmo de Andrade, em Almada

A Assembleia da República resolve, nos termos do n.º 5 do artigo 166.º da Constituição, recomendar ao Governo a urgente requalificação da Escola Básica e Secundária Anselmo de Andrade, em Almada, partilhando com a escola e demais comunidade educativa os seus termos e calendarização, assegurando para o efeito os meios financeiros necessários e as condições indispensáveis para uma escolaridade de qualidade.

Aprovada em 19 de julho de 2017.

O Presidente da Assembleia da República, *Eduardo Ferro Rodrigues*.

NEGÓCIOS ESTRANGEIROS

Aviso n.º 112/2017

Por ordem superior se torna público que, por notificação de 26 de setembro de 2016, o Ministério dos Negócios Estrangeiros do Reino dos Países Baixos notificou terem os Estados Unidos da América, a 7 de setembro de 2016,

ratificado em conformidade com o artigo 65.º, a Convenção sobre a Cobrança Internacional de Alimentos em Benefício dos Filhos e de Outros Membros da Família, adotada na Haia, a 23 de novembro de 2007.

(Tradução)

Ratificação

Estados Unidos, 07-09-2016

Em conformidade com a alínea *a*) do n.º 2 do artigo 60.º, a Convenção entrará em vigor nos Estados Unidos a 1 de janeiro de 2017.

Declarações/Reservas

Estados Unidos, 07-09-2016

Reservas

1) Em conformidade com os artigos 20.º e 62.º da Convenção, os Estados Unidos da América reservam-se o direito de não reconhecer ou aplicar decisões de obrigações alimentares proferidas com base nos fundamentos jurídicos enunciados nas alíneas *c*), *e*) e *f*) do n.º 1 do artigo 20.º da Convenção.

2) Em conformidade com os artigos 44.º e 62.º da Convenção, os Estados Unidos da América declaram que se opõem à utilização da língua francesa na comunicação entre a sua Autoridade Central e a Autoridade Central de qualquer outro Estado Contratante.

Interpretação

Os Estados Unidos não são Parte na Convenção sobre os Direitos da Criança e consideram que a referência à Convenção no preâmbulo da presente Convenção não acarreta quaisquer obrigações, nem afeta ou reforça o estatuto da Convenção em relação à legislação dos Estados Unidos ou do direito internacional.

Declaração

Em conformidade com os artigos 61.º e 63.º da Convenção, os Estados Unidos da América declaram que a sua aplicação se deverá estender apenas aos seguintes territórios: todos os 50 Estados, o Distrito da Colômbia, Guam, Porto Rico e Ilhas Virgens dos Estados Unidos.

Nos termos do n.º 2 do artigo 58.º da Convenção, esta foi aprovada pela União Europeia em 9 de abril de 2014.

Nos termos da alínea *a*) do n.º 2 do artigo 60.º da Convenção, esta entra em vigor para a União Europeia em 1 de agosto de 2014.

A República Portuguesa está vinculada pela Convenção como resultado da aprovação por parte da União Europeia, conforme o Aviso n.º 50/2017, publicado no *Diário da República*, 1.ª série, n.º 93, de 15 de maio de 2017.

Departamento de Assuntos Jurídicos, 7 de setembro de 2017. — A Diretora, *Susana Vaz Patto*.

Aviso n.º 113/2017

Por ordem superior se torna público que, por notificação datada de 8 de abril de 2016, o Secretário-Geral das Nações Unidas comunicou ter o Estado Independente de Samoa aderido, a 8 de abril de 2016, ao Acordo sobre os

Privilégios e Imunidades do Tribunal Penal Internacional, feito em Nova Iorque, a 9 de setembro de 2002.

(tradução)

O Secretário-Geral das Nações Unidas, na sua qualidade de depositário, comunica o seguinte:

A ação acima mencionada foi efetuada no dia 8 de abril de 2016.

O acordo entrará em vigor para Samoa no dia 8 de maio de 2016, em conformidade com o n.º 2 do artigo 35.º, segundo o qual:

«Para cada Estado que ratifique, aceite, aprove o presente Acordo ou a ele adira depois de ter sido depositado o décimo instrumento de ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, o Acordo entra em vigor no trigésimo dia seguinte à data do depósito junto do Secretário-Geral do respetivo instrumento de ratificação, aceitação, aprovação ou adesão.»

A República Portuguesa é Parte no mesmo Acordo, o qual foi aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 42/2007 e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 92/2007, ambos publicados no *Diário da República*, 1.ª série, n.º 174, de 10 de setembro de 2007.

O instrumento de ratificação foi depositado a 3 de outubro de 2007, estando este Acordo em vigor para a República Portuguesa desde 2 de novembro de 2007, conforme o Aviso n.º 18/2008, publicado no *Diário da República*, n.º 18, 1.ª série, de 25 de janeiro de 2008.

Departamento de Assuntos Jurídicos, 7 de setembro de 2017. — A Diretora, *Susana Vaz Patto*.

FINANÇAS, AMBIENTE, AGRICULTURA, FLORESTAS E DESENVOLVIMENTO RURAL E MAR

Portaria n.º 276/2017

de 18 de setembro

O Decreto-Lei n.º 40/2017, de 4 de abril, estabelece o regime jurídico aplicável à instalação e exploração dos estabelecimentos de culturas em águas marinhas, incluindo as águas de transição, em águas interiores e estabelecimentos conexos.

O respetivo artigo 22.º determina que a atribuição de Título de Atividade Aquícola, que habilita o seu titular à utilização privativa de recursos hídricos e do espaço marítimo e à instalação e exploração de estabelecimentos de culturas em águas marinhas, em águas interiores e estabelecimentos conexos, está sujeita à prestação de caução.

A caução é destinada a garantir a manutenção das condições físico-químicas e biológicas das águas marinhas, das águas interiores e dos estabelecimentos conexos e a assegurar, no momento da cessação do referido título, a remoção das obras e das estruturas móveis inseridas na área ou no volume afetos ao título, prevenindo que o seu regime e montante são fixados por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, dos recursos hídricos, da aquicultura em águas interiores e do mar.

Assim, ao abrigo do n.º 1 do artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 40/2017, de 4 de abril, manda o Governo, pelos Ministros das Finanças, do Ambiente e da Agricultura,

das Florestas e Desenvolvimento Rural e pela Ministra do Mar, o seguinte:

Artigo 1.º

Objeto

A presente portaria estabelece o regime e o montante da caução destinada a garantir, no momento da cessação do Título de Atividade Aquícola (TAA), o bom estado ambiental do meio marinho e das massas de águas marinhas e de águas interiores, bem como a remoção das obras e das estruturas móveis inseridas na área ou no volume afetos ao título.

Artigo 2.º

Dispensa de prestação de caução

A prestação de caução pode ser dispensada nas seguintes situações:

a) Quando o uso ou atividade não seja suscetível de causar alteração das condições físico-químicas e biológicas das águas marinhas e das águas interiores e não houver lugar à construção de obras ou de estruturas móveis, ou as mesmas sejam em terreno próprio, ou, não o sendo, o contrato de arrendamento o não salvaguarde;

b) Quando, no âmbito da legislação específica ambiental ou relativa ao uso ou atividade, seja imposta a prestação de garantias que asseguram, em termos equivalentes, os fins referidos na alínea anterior.

Artigo 3.º

Montante da caução

1 — O montante da caução é fixado com base na seguinte fórmula:

$$V_{\text{caução}} = M + R$$

em que a componente M corresponde ao montante destinado à garantia da manutenção das condições físico-químicas e biológicas do meio marinho, das massas de águas marinhas e das massas de águas interiores e a componente R corresponde ao montante destinado a assegurar, no momento da cessação do direito de utilização privativa, a remoção das obras ou de estruturas móveis.

2 — Em águas marinhas, as componentes M e R correspondem às seguintes percentagens do montante investido na obra:

a) A componente M corresponde a 0,5 % para moluscicultura e algacultura e 1 % para outras culturas;

b) A componente R corresponde a 4 % para moluscicultura e algacultura e 5 % para outras culturas.

3 — Em águas de transição, as componentes M e R correspondem às seguintes percentagens do montante investido na obra:

a) A componente M corresponde a 1,5 % para moluscicultura e algacultura e 2 % para outras culturas;

b) A componente R corresponde a 2 % para moluscicultura e algacultura e 3 % para outras culturas.

4 — Em águas interiores, as componentes M e R correspondem às seguintes percentagens do montante investido na obra:

a) A componente M corresponde a 1,5 % para moluscicultura e algacultura e 2 % para outras culturas, designadamente de peixes, crustáceos ou anfíbios;

b) A componente R corresponde a 0,5 % para moluscicultura e algacultura e 1 % para outras culturas, designadamente de peixes, crustáceos ou anfíbios.

Artigo 4.º

Prazo da caução

1 — O titular do TAA deve prestar caução, a favor da entidade coordenadora até à data do efetivo início da instalação do estabelecimento, nos termos do artigo 26.º do Decreto-Lei n.º 40/2017, de 4 de abril.

2 — O período de vigência da caução não pode ser inferior à validade do TAA.

3 — O TAA caduca caso o respetivo titular não tenha prestado a caução no prazo referido no n.º 1, de acordo com o disposto a alínea g) do n.º 1 do artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 40/2017, de 4 de abril.

Artigo 5.º

Formas de prestação

1 — A caução pode ser prestada por depósito em dinheiro, garantia bancária, seguro-caução, garantia financeira ou instrumento financeiro equivalente, de acordo com o modelo disponibilizado no Balcão do Empreendedor.

2 — A caução é contratada com uma instituição financeira legalmente autorizada a exercer a atividade em Portugal, devendo ser autónoma, incondicional, irrevogável, interpelável à primeira solicitação e liquidável no prazo de três dias.

3 — O depósito em dinheiro deve ser efetuado em qualquer instituição financeira legalmente autorizada a exercer a atividade em Portugal, à ordem da entidade competente para a emissão do título.

4 — Se a caução for prestada mediante garantia bancária, deve ser enviado à entidade coordenadora competente para a emissão do TAA o documento pelo qual a instituição bancária legalmente autorizada assegura o imediato pagamento de quaisquer importâncias, até ao limite do valor da caução, em virtude do incumprimento das obrigações por parte do titular do TAA.

5 — Se a caução for prestada mediante seguro-caução, deve ser enviada à entidade coordenadora competente para a emissão do TAA a apólice nos termos da qual uma entidade legalmente autorizada a contratar esse seguro assumo o encargo de satisfazer de imediato quaisquer importâncias, até ao limite do valor da caução, em virtude do incumprimento das obrigações por parte do titular do TAA.

6 — Das condições da garantia bancária, da apólice de seguro-caução não pode, em caso algum, resultar uma diminuição das garantias da entidade coordenadora competente para a emissão do TAA, nos moldes em que são asseguradas pelas outras formas admitidas de prestação da caução.

7 — As despesas decorrentes da prestação de caução são da responsabilidade do titular do TAA.

Artigo 6.º

Liberação da caução

A entidade coordenadora competente para a emissão do TAA procede à liberação da caução nos casos em que o referido título se extinga ou seja cassado, de acordo com o previsto no artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 40/2017, de 4 de abril, bem como nos termos do n.º 5 do artigo 22.º do mesmo diploma.

Artigo 7.º

Utilização da caução

A entidade coordenadora competente para a emissão do TAA aciona a caução sempre que constate que as obras ou as estruturas móveis inseridas na área ou no volume afetos ao título não foram removidas ou que as condições do bom estado ambiental do meio aquático não se encontram asseguradas.

Artigo 8.º

Entrada em vigor

A presente portaria entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

O Ministro das Finanças, *Mário José Gomes de Freitas Centeno*, em 6 de setembro de 2017. — O Ministro do Ambiente, *João Pedro Soeiro de Matos Fernandes*, em 30 de agosto de 2017. — O Ministro da Agricultura, Florestas e Desenvolvimento Rural, *Luís Manuel Capoulas Santos*, em 24 de agosto de 2017. — A Ministra do Mar, *Ana Paula Mendes Vitorino*, em 18 de agosto de 2017.

TRABALHO, SOLIDARIEDADE E SEGURANÇA SOCIAL

Portaria n.º 277/2017

de 18 de setembro

Portaria de extensão das alterações dos contratos coletivos entre a ANIL — Associação Nacional dos Industriais de Lanifícios e outra e a Federação dos Sindicatos dos Trabalhadores Têxteis, Lanifícios, Vestuário, Calçado e Peles de Portugal — FESETE e entre a mesma associação de empregadores e outra e a Federação de Sindicatos da Indústria, Energia e Transportes — COFESINT e outra.

As alterações dos contratos coletivos entre a ANIL — Associação Nacional dos Industriais de Lanifícios e outra e a Federação dos Sindicatos dos Trabalhadores Têxteis, Lanifícios, Vestuário, Calçado e Peles de Portugal — FESETE e entre a mesma associação de empregadores e outra e a Federação de Sindicatos da Indústria, Energia e Transportes — COFESINT e outra, publicadas, respetivamente, no *Boletim do Trabalho e Emprego*, n.º 21, de 8 de junho de 2017 e n.º 23, de 22 de junho de 2017, abrangem, no território nacional, as relações de trabalho entre empregadores que se dediquem às indústrias de lanifícios, têxteis-lar, têxtil algodoeira e fibras, rendas, bordados, passamanarias e tapeçaria, e trabalhadores ao seu serviço, uns e outros representados pelas associações outorgantes.

As partes signatárias requereram a extensão das alterações das convenções na mesma área geográfica e setor de atividade aos empregadores não filiados nas associações de empregadores outorgantes e aos trabalhadores ao seu serviço, das profissões e categorias nelas previstas, não representados pelas associações sindicais outorgantes, observando o disposto nas alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 da Resolução do Conselho de Ministros n.º 90/2012, publicada no *Diário da República*, 1.ª série, n.º 211, de 31 de outubro, alterada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2014, publicada no *Diário da República*, 1.ª série, n.º 122, de 27 de junho de 2014, doravante designada por RCM.

De acordo com o apuramento do Relatório único/Quadro de Pessoal de 2015, a parte empregadora outorgante das convenções cumpre o requisito previsto na subalínea *i)* da alínea *c)* do n.º 1 da RCM, porquanto tem ao seu serviço 52,2 % dos trabalhadores do setor de atividade, no âmbito geográfico, pessoal e profissional de aplicação pretendido na extensão.

Considerando que as convenções atualizam a tabela salarial e que importa ter em conta os seus efeitos no emprego e na competitividade das empresas do setor, procedeu-se ao estudo de avaliação do impacto da extensão das tabelas salariais. Segundo os Quadros de Pessoal de 2015, a atualização das retribuições efetivas dos trabalhadores por conta de outrem abrangidos pela presente extensão representa um acréscimo nominal de 0,6 % na massa salarial do total dos trabalhadores por conta de outrem abrangidos.

Considerando que os regimes das referidas convenções são substancialmente idênticos procede-se, conjuntamente, à extensão.

Atendendo a que as convenções regulam diversas condições de trabalho, procede-se à ressalva genérica de cláusulas contrárias a normas legais imperativas.

Embora as convenções tenham área nacional, a extensão de convenções coletivas nas Regiões Autónomas compete aos respetivos Governos Regionais, pelo que a extensão apenas é aplicável no território do continente.

Foi publicado o aviso relativo ao projeto da presente extensão no BTE, n.º 29, de 8 de agosto de 2017, na sequência do qual a Federação dos Sindicatos dos Trabalhadores Têxteis, Lanifícios, Vestuário, Calçado e Peles de Portugal — FESETE deduziu oposição à exclusão do âmbito de aplicação das relações de trabalho em que sejam parte empregadores filiados na ATP.

Como referido no projeto de extensão, na área e no âmbito de atividade das referidas convenções existem outros contratos coletivos celebrados pela ATP — Associação Têxtil e Vestuário de Portugal e pela Associação Nacional das Indústrias de Vestuário, Confecção e Moda — ANIVEC/APIV, com portaria de extensão. O alargamento das condições de trabalho previstas nas referidas convenções tem sido feito em função da especificidade do setor de atividade têxtil representado pelas associações de empregadores outorgantes, pelo que as extensões das convenções celebradas pela ANIL e pela ANIT-LAR, Associação Nacional das Indústrias de Têxteis-Lar têm sido aplicadas à indústria de lanifícios e de têxteis-lar e as extensões das convenções celebradas pela ATP e pela ANIVEC/APIV têm sido aplicadas à indústria têxtil e de vestuário. No entanto, as anteriores extensões das convenções celebradas pela ANIL e ANIT-LAR excluíram do seu âmbito de aplicação os empregadores filiados na ATP, na sequência da oposição desta. Neste contexto, a presente extensão segue os termos das extensões anteriores, mantendo a referida exclusão.

Ponderadas as circunstâncias sociais e económicas justificativas da extensão, nos termos do n.º 2 do artigo 514.º do Código do Trabalho e observados os critérios necessários para o alargamento das condições de trabalho previstas em convenção coletiva, inscritos no n.º 1 da RCM, promove-se a extensão das alterações dos contratos coletivos em causa.

Assim,

Manda o Governo, pelo Secretário de Estado do Emprego, no uso da competência delegada pelo Despacho n.º 1300/2016, de 13 de janeiro de 2016, do Ministro do

Trabalho, Solidariedade e Segurança Social, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 18, de 27 de janeiro de 2016, ao abrigo do artigo 514.º e do n.º 1 do artigo 516.º do Código do Trabalho e da Resolução do Conselho de Ministros n.º 90/2012, de 31 de outubro, alterada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2014, publicada no *Diário da República*, 1.ª série, n.º 122, de 27 de junho de 2014, o seguinte:

Artigo 1.º

1 — As alterações dos contratos coletivos entre a ANIL — Associação Nacional dos Industriais de Lanifícios e outra e a Federação dos Sindicatos dos Trabalhadores Têxteis, Lanifícios, Vestuário, Calçado e Peles de Portugal — FESETE e entre a mesma associação de empregadores e outra e a Federação de Sindicatos da Indústria, Energia e Transportes — COFESINT e outra, publicadas, respetivamente, no *Boletim do Trabalho e Emprego*, n.º 21, de 8 de junho de 2017 e n.º 23, de 22 de junho de 2017, são estendidas, no território do continente:

a) Às relações de trabalho entre empregadores não filiados nas associações de empregadores outorgantes que se dediquem à indústria de lanifícios, têxteis-lar, têxtil algodoeira e fibras, rendas, bordados, passamanarias e tapeçaria e trabalhadores ao seu serviço das profissões e categorias profissionais previstas nas convenções;

b) Às relações de trabalho entre empregadores filiados nas associações de empregadores outorgantes que exerçam as atividades abrangidas pelas convenções e trabalhadores ao seu serviço das profissões e categorias profissionais nelas previstas não representados pelas associações sindicais outorgantes.

2 — O disposto na alínea a) do número anterior não se aplica a empregadores filiados na ATP — Associação Têxtil e Vestuário de Portugal.

3 — Não são objeto de extensão as disposições contrárias a normas legais imperativas.

Artigo 2.º

1 — A presente portaria entra em vigor no quinto dia após a sua publicação no *Diário da República*.

2 — As tabelas salariais e as prestações de conteúdo pecuniário produzem efeitos a partir do primeiro dia do mês da publicação da presente portaria.

O Secretário de Estado do Emprego, *Miguel Filipe Pardal Cabrita*, em 8 de setembro de 2017.

Portaria n.º 278/2017

de 18 de setembro

Portaria de extensão das alterações dos contratos coletivos entre a Associação Nacional dos Industriais de Laticínios (ANIL) e outras e o Sindicato dos Profissionais de Laticínios, Alimentação, Agricultura, Escritórios, Comércio, Serviços, Transportes Rodoviários, Metalomecânica, Metalurgia, Construção Civil e Madeiras e entre a mesma associação de empregadores e outras e a FESAHT — Federação dos Sindicatos da Agricultura, Alimentação, Bebidas, Hotelaria e Turismo de Portugal e outros.

As alterações dos contratos coletivos entre a Associação Nacional dos Industriais de Laticínios (ANIL) e outras e

o Sindicato dos Profissionais de Laticínios, Alimentação, Agricultura, Escritórios, Comércio, Serviços, Transportes Rodoviários, Metalomecânica, Metalurgia, Construção Civil e Madeiras e entre a mesma associação de empregadores e outras e a FESAHT — Federação dos Sindicatos da Agricultura, Alimentação, Bebidas, Hotelaria e Turismo de Portugal e outros, publicadas no *Boletim do Trabalho e Emprego*, n.º 21, de 8 de junho de 2017, abrangem as relações de trabalho entre empregadores que no território nacional se dediquem à indústria de laticínios, e trabalhadores ao seu serviço, uns e outros representados pelas associações outorgantes.

As partes signatárias requereram a extensão das alterações das convenções a todas as empresas não filiadas na associação de empregadores outorgante que na área de aplicação destas se dediquem à mesma atividade e trabalhadores ao seu serviço, das profissões e categorias nelas previstas, representados pelas associações sindicais outorgantes, observando o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 da Resolução do Conselho de Ministros n.º 90/2012, publicada no *Diário da República*, 1.ª série, n.º 211, de 31 de outubro, alterada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2014, publicada no *Diário da República*, 1.ª série, n.º 122, de 27 de junho de 2014, doravante designada por RCM.

De acordo com o apuramento do Relatório Único/Quadros de Pessoal de 2015, a parte empregadora subscritora das convenções cumpre o requisito previsto na subalínea i) da alínea c) do n.º 1 da RCM, porquanto tem ao seu serviço 67 % dos trabalhadores do setor de atividade, no âmbito geográfico, pessoal e profissional de aplicação pretendido na extensão.

Considerando que as convenções atualizam as tabelas salariais e que importa ter em conta os seus efeitos no emprego e na competitividade das empresas do setor, procedeu-se ao estudo de avaliação do impacto da extensão das tabelas salariais. Segundo os Quadros de Pessoal de 2015, a atualização das retribuições efetivas dos trabalhadores por conta de outrem abrangidos pela presente extensão representa um acréscimo nominal de 0,7 % na massa salarial do total dos trabalhadores por conta de outrem abrangidos.

As retribuições relativas às categorias profissionais de estagiário, previstas nas tabelas salariais das convenções, são inferiores à retribuição mínima mensal garantida (RMMG) em vigor. Sem prejuízo de a RMMG poder ser objeto de reduções relacionadas com o trabalhador, de acordo com o artigo 275.º do Código do Trabalho, justifica-se que as referidas retribuições apenas possam ser objeto de extensão para abranger situações em que a RMMG resultante da redução seja inferior àquelas.

Considerando que os regimes das referidas convenções são substancialmente idênticos procede-se, conjuntamente, à extensão.

Embora as convenções tenham área nacional, a extensão de convenções coletivas nas Regiões Autónomas compete aos respetivos Governos Regionais, pelo que a extensão apenas é aplicável no território do continente.

Foi publicado o aviso relativo ao projeto da presente extensão no *Boletim do Trabalho e Emprego*, n.º 29, de 8 de agosto de 2017, ao qual não foi deduzida oposição por parte dos interessados.

Ponderadas as circunstâncias sociais e económicas justificativas da extensão, nos termos do n.º 2 do artigo 514.º do Código do Trabalho e observados os critérios necessários para o alargamento das condições de trabalho previstas em convenção coletiva, inscritos no n.º 1 da RCM, promove-se a extensão das alterações dos contratos coletivos em causa.

Assim,

Manda o Governo, pelo Secretário de Estado do Emprego, no uso da competência delegada pelo Despacho n.º 1300/2016, de 13 de janeiro de 2016, do Ministro do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 18, de 27 de janeiro de 2016, ao abrigo do artigo 514.º e do n.º 1 do artigo 516.º do Código do Trabalho e da Resolução do Conselho de Ministros n.º 90/2012, de 31 de outubro, alterada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2014, publicada no *Diário da República*, 1.ª série, n.º 122, de 27 de junho de 2014, o seguinte:

Artigo 1.º

1 — As condições de trabalho constantes das alterações dos contratos coletivos entre a Associação Nacional dos Industriais de Laticínios (ANIL) e outras e o Sindicato dos Profissionais de Laticínios, Alimentação, Agricultura, Escritórios, Comércio, Serviços, Transportes Rodoviários, Metalomecânica, Metalurgia, Construção Civil e Madeiras e entre a mesma associação de empregadores e outras e a FESAHT — Federação dos Sindicatos da Agricultura, Alimentação, Bebidas, Hotelaria e Turismo de Portugal e outros, publicadas no *Boletim do Trabalho e Emprego*, n.º 21, de 8 de junho de 2017, são estendidas no território do continente:

a) Às relações de trabalho entre empregadores não filiados na associação de empregadores outorgante, incluindo cooperativas e uniões de cooperativas de produtores de leite, que se dediquem à produção de diversos tipos de leite, manteiga, queijo e de produtos frescos ou conservados derivados do leite e à produção de bebidas à base de leite, e trabalhadores ao seu serviço, das profissões e categorias profissionais previstas nas convenções;

b) Às relações de trabalho entre empregadores abrangidos pelas convenções e trabalhadores ao seu serviço das profissões e categorias profissionais nelas previstas, não representados pelas associações sindicais outorgantes.

2 — A retribuição do nível 1 da tabela salarial das convenções apenas é objeto de extensão nas situações em que seja superior à retribuição mínima mensal garantida resultante de redução relacionada com o trabalhador, de acordo com o artigo 275.º do Código do Trabalho.

Artigo 2.º

1 — A presente portaria entra em vigor no quinto dia após a sua publicação no *Diário da República*.

2 — A tabela salarial e cláusulas de natureza pecuniária previstas nas convenções produzem efeitos a partir do primeiro dia do mês da publicação da presente portaria.

O Secretário de Estado do Emprego, *Miguel Filipe Pardal Cabrita*, em 11 de setembro de 2017.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 4/2017

Acórdão do STA de 07-06-2017, no Processo n.º 279/17 — Pleno da 2.ª Secção

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Directora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, inconformada, recorre do acórdão proferido pelo TCA Sul, datado de 27.10.2016, que concedeu provimento ao recurso que havia sido interposto por “A..., CRL”, ao abrigo do disposto no artigo 152.º do CPTA, por o mesmo se encontrar em evidente oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com o acórdão proferido pelo mesmo Tribunal Central Administrativo, datado de 28.04.2016, recurso n.º 08784/15.

Alegou, tendo concluído:

I. O presente Recurso para Uniformização de Jurisprudência vem interposto do Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em 27 de Outubro de 2016 no Proc. n.º 095549/16, o qual reconheceu o direito à então Recorrente a juros de mora, contados desde 01.01.2012, até à emissão da nota de crédito em 24.07.2012, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 43.º da LGT, a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas do Estado e outras entidades públicas.

II. Todavia, o entendimento perfilhado no acórdão recorrido colide frontalmente com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul prolatado em 28 de Abril de 2016, no âmbito do Proc. n.º 08784/15, já transitado em julgado, bem como da jurisprudência emanada em acórdãos proferidos por aquele TCA Sul, entre os quais nos permitimos destacar o Acórdão proferido no Proc. n.º 08311/14 de 23.04.2015, mais recentemente o Acórdão do TCAS proferido no âmbito do Proc. n.º 09624/16 de 13.07.2016 e de jurisprudência emanada por esse Colendo Tribunal.

III. Ou seja, o acórdão sob escrutínio (acórdão do TCAS proferido no Proc. n.º 09549/16 de 27.10.2016), encontra-se em manifesta contradição com o acórdão fundamento proferido por aquele Colendo Tribunal no âmbito do Proc. n.º 08784/15 em 28 de Abril de 2016, pois, enquanto que o acórdão recorrido reconhece o direito a juros moratórios e indemnizatórios de forma cumulativa e no que respeita ao mesmo período de tempo (entre 01.01.2012 a 24.07.2012), em sentido diametralmente oposto se pronunciou o acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em 28 de Abril de 2016, no âmbito do Proc. n.º 08784/15, o qual reitera peremptoriamente, ser legalmente inadmissível a condenação de juros indemnizatórios e moratórios sobre a mesma quantia e relativamente ao mesmo período de tempo.

IV. Antes de mais atente-se que, no caso vertente, se encontram reunidos os supra elencados requisitos para que se tenha por verificado o recurso por uniformização de jurisprudência, pois existe identidade entre as situações de facto, entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento, tendo em conta que em ambos os arestos estava em causa a apreciação no mesmo período temporal do direito a juros indemnizatórios e moratórios, estando ainda em causa situações idênticas relativamente ao pagamento da quantia em

dívida acrescida de juros indemnizatórios, e a apreciação, no mesmo período temporal, do direito a juros de mora.

V. Donde, entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento há uma identidade de situações de facto, na medida que em ambos os casos, é apreciada a condenação da Recorrente ao pagamento de juros indemnizatórios e moratórios sobre a mesma quantia e relativamente ao mesmo período de tempo.

VI. A questão fundamental de direito apreciada, quer no acórdão recorrido quer no acórdão fundamento é ainda idêntica, — ou seja, saber se 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 juros moratórios sobre a mesma quantia e relativamente ao mesmo período de tempo, entendendo acórdão recorrido — secundado por alguma doutrina — que a norma constante do n.º 5 do Art. 43.º da LGT, é uma norma de carácter excepcional e de natureza sancionatória, e por esse facto são cumuláveis juros moratórios com juros indemnizatórios, enquanto que o acórdão fundamento entendeu em sentido diametralmente oposto, ou seja, ser legalmente inadmissível a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios e juros de mora sobre a mesma quantia e relativamente ao mesmo período de tempo.

VII. Resulta assim que, entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento existe uma patente e inarredável contradição sobre a mesma questão fundamental de direito que importa dirimir no presente recurso, devendo, conseqüentemente, ser anulada a decisão recorrida, que deve ser substituída por novo acórdão que, no sentido aqui defendido pela Recorrente, definitivamente, decida a questão controvertida.

VIII. Tendo a fundamentação vertida quer em decisões proferidas anteriormente por esse Colendo Tribunal quer em acórdão do TCAS, é inequívoca a conclusão de que é legalmente inadmissível a cumulação de juros indemnizatórios com juros moratórios relativamente ao mesmo período de tempo.

IX. Pois, o acórdão recorrido ao pugnar pela cumulação de juros indemnizatórios e moratórios relativamente ao mesmo período de tempo contrariou a jurisprudência desse STA cuja pronúncia uniformemente tem vindo a ser no sentido de que não há cumulação de juros indemnizatórios e juros de mora relativamente ao mesmo período temporal, pois ambos destinam-se a compensar o contribuinte pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente paga, pelo que não são cumuláveis relativamente ao mesmo período de tempo por não se poder justificar uma dupla compensação pela mesma privação de disponibilidade da quantia indevidamente paga (v.d. a título de exemplo o acórdão de 19.12.2001, Proc. n.º 26608, de 20.10.2004, Proc. n.º 338/04, de 02.05.2007, Proc. n.º 9/7, de 02.03.2011, no Proc. n.º 0880/11 cf. ac. STA-Pleno da 2.ª Secção, 17/6/2009, rec. 447/07; ac. STA-2.ª Secção, 22/5/2013, rec. 1008/12; ac. TCA Sul 2.ª Secção, 21/5/2015, proc. 8379/15; ac. T.C.A. Sul-2.ª Secção, 10/9/2015, proc. 8862/15...

X. Justamente, a Recorrente adere a este entendimento da jurisprudência, mais entendendo que o mesmo, embora anterior à introdução do n.º 5 do artigo 43.º da LGT, aditado pela Lei n.º 64-B/2011, se mantém na íntegra, na medida em que, ambos os juros (indemnizatórios e moratórios) partilham a mesma natureza indemnizatória, inexistindo cumulação de juros de mora e juros indemnizatórios no

mesmo período temporal, sob pena de duplicação injustificada de reparação do mesmo prejuízo.

XI. Significava assim que existindo incumprimento da execução espontâneo do julgado e havendo lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, aos respectivos períodos de retardamento aplica-se a mesma taxa legal de 4 % ao ano, inexistindo cumulação de juros indemnizatórios e juros de mora relativamente ao mesmo período temporal (v.d. acórdão desse Colendo Tribunal de 07.09.2011. no Proc. n.º 0352/11 e ainda acórdão de 02.07.2008, no Proc. n.º 0303/08, e acórdão de 17.06.2009, no Proc. n.º 0447/07).

XII. Propalou-se assim nesse douto Tribunal no acórdão de 2013.10.09, proferido no Proc. n.º 01235/12, referindo se a impossibilidade de cumulação de juros moratórios e juros indemnizatórios que: «visando estes ressarcir os prejuízos da privação da importância indevidamente paga, não se pode justificar uma dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade daquela quantia...

XIII. Resulta assim que a jurisprudência firmada por esse douto tribunal, tem reiteradamente entendido que é legalmente inadmissível a cumulação de juros indemnizatórios e moratórios, sobre o mesmo período temporal.

XIV. O aditamento do n.º 5 do artigo 43.º da LGT pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12, em nada contraria o entendimento acolhido na mencionada jurisprudência do STA, pois não alterou a razão de ser dos juros de mora, que continua a ser o direito do contribuinte a ser compensado pela privação de uma disponibilidade financeira, tendo por fundamento a inexecução espontânea de uma decisão judicial transitada em julgado que condena a restituição do imposto.

XV. O contexto específico do incumprimento de uma decisão judicial transitada em julgado justifica a aplicação de uma taxa de juro agravada para o dobro, que esteja em harmonia com a mora naquele incumprimento, por forma a cumular a sua função reparadora com uma função sancionatória pelo incumprimento do prazo para pagamento de dívida já reconhecida por sentença judicial.

XVI. Não se vislumbra, por conseguinte, como defende o acórdão recorrido, que o disposto no n.º 5 do Art. 43.º da LGT se esgote na prossecução de uma finalidade sancionatória, destinada a compelir a Recorrente a executar tempestivamente as decisões transitadas em julgado, uma vez que essa finalidade já é prosseguida por outros mecanismos legais que garantem o direito a tutela judicial efectiva na vertente do direito a execução das decisões judiciais, como são o disposto no Art. 159.º do CPTA, sob a epígrafe «Inexecução ilícita das decisões judiciais», que prevê a responsabilidade civil, disciplinar e criminal quando a Recorrente não cumpre os deveres que lhe incumbem em virtude de decisão judicial e o disposto no Art. 169.º do CPTA sob a epígrafe «Sanção pecuniária compulsória».

XVII. Aquele agravamento destina-se, por conseguinte, a reforçar as medidas legislativas já existentes, destinadas a compelir ao cumprimento do julgado, e, simultaneamente, a manter a função reparadora que desde sempre foi reconhecida aos juros de mora, inexistindo na letra ou no espírito da lei elementos que permitam justificar a intenção de alteração da natureza ou essência dos juros de mora, tanto mais que a integração sistemática dos juros de mora no Art. 43.º da LGT revela a partilha da sua manifesta identidade teleológica com os juros indemnizatórios, por-

quanto, recorde-se, tem por base e fundamento a privação da prestação tributária paga.

XVIII. Foi esse o entendimento acolhido nos mais recentes acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de que se destaca o acórdão de 23.04.2015, Proc. n.º 08311/14, o acórdão fundamento, e mais recentemente o acórdão do TCAS proferido no âmbito do Proc. n.º 09624/16 de 13.07.2016 (todos anteriores ao acórdão recorrido).

XIX. Por fim, a acolher-se o entendimento propugnado no acórdão recorrido, o legislador teria, necessariamente, acolhido no n.º 5 do Art. 43.º da LGT, uma solução legislativa manifestamente desproporcional, destituída de qualquer justificação razoável, conducente ao pagamento de juros de mora, “a uma taxa equivalente ao dobro da taxa de juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas”, em cúmulo com juros indemnizatórios, o que na prática conduz ao pagamento de juros pelo retardamento a uma taxa de 11,5 % a título de juros de mora acrescida de 4 % a título de juros indemnizatórios, a que poderá ainda acrescer eventual sanção pecuniária compulsória prevista no Art. 169.º do CPTA, todos durante o mesmo período temporal.

XX. Em face da jurisprudência uniforme dos Tribunais, e caso a intenção do legislador fosse a de retirar aos juros de mora a sua natureza reparadora, era expectável que o tivesse expresso, o que de todo não fez.

XXI. Por outro lado, a leitura adoptada pela decisão recorrida não só se afigura ilegal, mas manifestamente inconstitucional, pois a lei já estabelece outros mecanismos legais para compelir a Recorrente a agir, sancionando-a pelo seu atraso na execução de decisões judiciais, mormente para assegurar o direito a tutela jurisdicional efectiva (Art. 204.º da CRP), designadamente a sanção pecuniária compulsória, para além de que a admitir-se a cumulação, a taxa de juros global a suportar pelo Estado cifrar-se-ia num juro verdadeiramente usurário, e sem paralelo na legislação vigente.

XXII. A penalização para os contribuintes, assente no dever fundamental de pagar impostos (cf. Art. 103.º, n.º 1 da CRP) e ínsita no mencionado Art. 44.º, n.º 3 da LGT, igualmente introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30.12, não faz com que tais juros corram, em paralelo no tempo, com quaisquer outros juros, não obstante a natureza aqui marcadamente sancionatória da opção pelo legislador na consagração da taxa agravada, o que leva a concluir pela inconstitucionalidade dos Artigos 43.º, 100º e 102.º, n.º 2 da LGT e 61.º do CPPT, na interpretação normativa segundo a qual há cumulação de juros indemnizatórios e de juros de mora pelo mesmo período temporal, com início após o termo do prazo para execução espontânea do julgado, porquanto tal viola o princípio constitucional da igualdade (Art. 13.º da CRP), na medida em que se estabelece um regime de taxa de juros global a suportar pelo Estado após o termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial, bastante mais gravoso (mormente face ainda da possibilidade de cumulação de outros mecanismos coercivos, como a sanção pecuniária compulsória) do que o previsto para os contribuintes.

XXIII. Pelo exposto, a solução jurídica consagrada no acórdão recorrido colide com a jurisprudência anteriormente firmada por esse Colendo Tribunal, e com a vasta jurisprudência do TCAS, relativamente à inadmissibilidade da cumulação de juros indemnizatórios e moratórios no mesmo período temporal, encontrando-se em manifesta contradição com o entendimento propugnado no acórdão fundamento.

XXIV. Recorta-se assim, que entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento existe uma patente e inarredável contradição sobre a mesma questão fundamental de direito que importa dirimir no presente recurso, devendo, conseqüentemente, ser anulada a decisão recorrida, que deve ser substituída por novo acórdão que, no sentido aqui defendido pela Recorrente, definitivamente, decida a questão controvertida.

Termos em que deve o presente Recurso para Uniformização de Jurisprudência ser aceite e julgado procedente, por provado, sendo, em consequência, nos termos e com os fundamentos acima indicados revogado o acórdão recorrido e substituído por outro acórdão consentâneo com o quadro jurídico vigente e a jurisprudência.

Contra-alegou a recorrida, nos seguintes termos:

I. Entende a Recorrida que, com as alterações introduzidas pela LOE 2012, nomeadamente, a modificação da redacção do artigo 100.º da LGT e a introdução do regime excepcional previsto no artigo 43.º, n.º 5 da LGT, o legislador pretendeu, inequivocamente, modificar a Lei no sentido de separar conceptualmente os fundamentos do pagamento de juros indemnizatórios e de juros de mora resultantes no atraso de execução do julgado, precisamente tendo em vista inflectir o sentido da jurisprudência deste Supremo Tribunal.

II. O regime de pagamento de juros de mora em caso de inexecução tempestiva de julgado, estabelecido no artigo 43.º, n.º 5 da LGT, tem uma natureza distinta do regime de juros indemnizatórios. Enquanto aqueles procuram sancionar a Administração Tributária pelo incumprimento tempestivo de decisão judicial, estes procuram ressarcir o contribuinte pela indisponibilidade de um determinado montante pecuniário. Não estão, pois, em causa institutos afins.

III. O regime hoje em vigor é especialmente severo tanto para a Administração Tributária como para o contribuinte. Contudo, a realidade demonstra uma actuação da Administração tributária sistematicamente violadora dos prazos de execução dos julgados.

IV. Refira-se, finalmente, que ao contrário do alegado, o regime de juros de mora instituído pelo artigo 43.º, n.º 5 da LGT é perfeitamente conciliável com a possibilidade de imposição de sanção pecuniária compulsória, conforme prevista no artigo 169.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), na medida em que, o regime ali previsto (artigo 43.º, n.º 5 da LGT) somente tem em vista sancionar o atraso de execução de decisão judicial, na componente relativa a imposto que deva ser restituído.

Deverá, pois, ser mantido o sentido da decisão do acórdão recorrido, aliás, em consonância com os acórdãos do Tribunal Central Administrativo de 18.02.2016 (Proc. 09163/15) e de 27.10.2016 (Proc. 09549/16).

Termos em que, deverá o Acórdão recorrido ser confirmado, mantendo-se a condenação da Administração tributária ao pagamento de juros de mora no valor de € 295.453,766.

O Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso.

Cumpra decidir.

No acórdão recorrido julgou-se provada a seguinte matéria de facto:

1 — Em 17 de março de 2003 a ora Exequente foi notificada da liquidação oficiosa de IVA n.º 03020776 referente ao período de 1999 no montante de EUR 3.753.759,29 e

das liquidações de juros compensatórios n.ºs 03020764 a 03020775, no montante total de EUR 4.614.566,50;

2 — Em 30 de julho de 2003 a ora Exequente apresentou no serviço de finanças de Oeiras 3 (Algés) impugnação judicial das liquidações de IVA e juros identificadas no ponto anterior, que correu termos no TAF de Sintra com o n.º 68/03 — 4J2S

3 — Em 16 de dezembro de 2002 a ora Exequente pagou o montante de EUR 3.753.759,29 correspondente à liquidação oficiosa de IVA n.º 03020776 “ao abrigo do DL 248-A/2002”.

4 — Em 28 de janeiro de 2011 foi proferida sentença no TAF de Sintra julgando procedente a impugnação judicial n.º 68/03-4J2S, determinando-se no respetivo segmento decisório a anulação das liquidações oficiosas de IVA e de juros compensatórios e condenando-se a Fazenda Nacional a pagar à ora Exequente juros indemnizatórios contados desde 16 de dezembro de 2002, data em que o pagamento foi efetuado, até à data da emissão da respetiva nota de crédito.

5 — Em 31 de janeiro de 2011 foi expedida pelo TAF de Sintra a notificação à representação da Fazenda Pública do teor da sentença identificada no ponto anterior.

6 — Em 11 de fevereiro de 2011 deu entrada no TAF de Sintra requerimento de recurso para o Tribunal Central Administrativo do Sul apresentado pela Fazenda Pública da sentença proferida pelo TAF de Sintra identificada no ponto 4.

7 — O objeto do recurso identificado no ponto anterior consistiu na parte da sentença recorrida “relativamente ao corte do direito à dedução do IVA na dedução de Rapell pela impugnante aos seus associados na importância de EUR 97.927,90”.

8 — Por despacho proferido em 15 de fevereiro de 2011 foi atribuído efeito meramente devolutivo ao recurso identificado no ponto anterior.

9 — Em 4 de outubro de 2011 foi proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul acórdão, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, negando provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública e confirmando a sentença identificada no ponto 4.

10 — O requerimento inicial do presente processo de execução deu entrada no TAF de Sintra em 21 de abril de 2011.

11 — Em 24/07/2012, a Administração Fiscal emitiu a favor da Exequente o cheque n.º 5284068813, no montante de €3.753.759,29.

12 — Em 04/09/2012, a Administração Fiscal emitiu a favor da Exequente o cheque n.º 7384069134, no valor de €1.486.797,21.

No acórdão fundamento deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A. A autora é uma instituição de crédito com sede na ... que investe em obrigações dos Estados da União Europeia.

B. No dia 15-5-2002, a autora adquiriu obrigações do Tesouro (OT 5.85) da República Portuguesa (ISIN PTO-TEHOE0008), pelo valor bruto de €109.189.863,01 e líquido de € 100.000.000,00, através de uma central de liquidação internacional denominada “C., S. A.”, a qual opera no mercado de valores mobiliários em Portugal através do “Banco ...”, na qualidade de sub-custodiante e responsável pela retenção na fonte de imposto.

C. No dia 20-5-2002, o Tesouro Português procedeu ao pagamento de juros à autora no valor de €5.850.000,00,

através do “Banco ...”, que remeteu os juros para a “C.” e esta para a autora.

D. Na mesma data, o “Banco ...” procedeu a retenção na fonte da quantia de €1.170.000,00, aplicando a taxa de 20 %.

E. O “Banco ...” procedeu de seguida à entrega dessa quantia de imposto retida ao IGCP.

F. No dia 21-8-2002, a autora dirigiu requerimento à Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais, intitulado “pedido de reembolso parcial do imposto português retido na fonte sobre juros, nos termos da Convenção para evitar a Dupla Tributação entre a Alemanha e Portugal”, do qual constam os dizeres “Attached please find our claim for repayment of the portuguese tax reduction at source on interests and the certificate from C. which is confirming that EURO 1.170.000,00 have been deducted. Please repay this amount to our account (...)”.

G. A autora juntou em anexo um pedido de reembolso do imposto retido, no montante de €1.170.000,00, através de formulário MOD. 5 — RFI (denominado pedido de reembolso parcial do imposto português retido na fonte sobre dividendos, juros e royalties, nos termos da convenção para evitar a dupla tributação), nos termos que constam de fls. 19/22 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, bem como de certificado das autoridades fiscais da Alemanha, atestando a sua qualidade de residente fiscal nesse país, e de documento emitido pela “C.” atestando a data do pagamento dos juros das obrigações do Tesouro.

H. No dia 5-11-2002, a autora dirigiu novo pedido à Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais, solicitando a confirmação do recebimento do requerimento indicado no ponto F.

I. No dia 30/04/2003, a Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais remeteu à autora carta registada com aviso de recepção, com devolução do formulário MOD. 5 — RFI, para efeito de correcção do pedido de reembolso no sentido de:

— estar preenchido e ser identificada a entidade residente em Portugal/entidade devedora;

— ser indicado o intermediário financeiro residente em território português que interveio na operação.

J. No dia 28-7-2003, a autora entregou à Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais novo formulário MOD. 5 — RFI, para efeito do pedido de reembolso.

K. No dia 27-11-2003, a Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais remeteu à Autora carta registada com aviso de recepção, notificando-a para, no prazo de 15 dias, juntar os seguintes elementos:

— identificação do número de identificação fiscal da entidade emitente dos títulos;

— identificação do código do valor mobiliário (código ISIN, número internacional de identificação de valores mobiliários);

— indicação da quantidade total de títulos, indicando a data de aquisição e data do vencimento dos mesmos;

— identificação do intermediário financeiro residente em Portugal que interveio na operação, ou do intermediário financeiro não residente em Portugal que seja cliente direto do intermediário financeiro residente neste país, sendo ainda necessário que os valores mobiliários relativos à dívida pública portuguesa tenham sido registados pela entidade registadora em território português.

L. No dia 10-12-2003, a autora informou a Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais que o intermediário financeiro residente em Portugal que interveio na operação é o “Banco ...” e novo formulário MOD. 5 — RFI.

M. No dia 02/02/2004, a Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais remeteu à autora carta registada com aviso de recepção, notificando-a para, no prazo de 30 dias, juntar os seguintes elementos:

— identificação do código do valor mobiliário (código ISIN, número internacional de identificação de valores mobiliários);

— indicação da quantidade total de títulos, indicando a data de aquisição e data do vencimento dos mesmos, de acordo com os registos efetuados no vosso banco.

N. No dia 2-3-2004, o “Banco ...” informou a Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais não ter qualquer registo que os referidos títulos tenham sido detidos pelo requerente.

O. Por despacho datado do dia 6-4-2004, o subdiretor-geral dos Impostos indeferiu o pedido de reembolso de IRC retido na fonte sobre juros de obrigações do tesouro relativos ao ano de 2002, com fundamento na inexistência de qualquer registo junto do intermediário financeiro residente em território português, impossibilitando a verificação da autora ter sido titular das referidas obrigações, nos termos que constam de fls. 12 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

P. No dia 3-5-2007, o subdiretor-geral dos Impostos autorizou o reembolso à autora do montante de € 292.500,00, correspondente à diferença entre o imposto liquidado e cobrado à taxa de 20 % e a taxa de 15 % que é o limite máximo devido nos termos da CDT entre Portugal e a Alemanha, por se ter confirmado que a requerente suportou na totalidade o imposto retido em Portugal, pelo que é parte legítima para o pedido de reembolso do mesmo, apesar de não ter retido os títulos durante todo o período.

Q. No dia 17-9-2004, a exequente apresentou neste Tribunal Tributário de Lisboa ação administrativa especial contra o despacho de indeferimento do pedido de reembolso de IRC retido na fonte sobre juros de obrigações do tesouro relativos ao ano de 2002, proferido pelo subdiretor-geral dos Impostos no dia 6-4-2004.

R. Aí formulou como pedido a anulação do ato de indeferimento e o reembolso integral das quantias retidas à autora.

S. No âmbito daquele processo de ação administrativa especial, foi proferido acórdão no dia 28-9-2012, que julgou nos seguintes termos:

a) improcedente o pedido de impugnação da idoneidade da tradução;

b) extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, no que se refere ao montante de € 292.500,00, integrado no montante global cuja restituição se requer;

c) no mais, julgar procedente por provada a presente ação administrativa especial e, em consequência, anular o ato sindicado;

d) condenar a entidade demandada a restituir à autora o montante de € 877.500,00;

d) improcedente o pedido de condenação da entidade demandada como litigante de má fé;

e) condenar a entidade demandada no pagamento das custas do processo.

T. Este acórdão veio a ser confirmado por decisão do Tribunal Central Administrativo Sul, que transitou em julgado no dia 26-6-2013.

U. No dia 30-8-2013, a Direcção dos Serviços de Relações Internacionais da Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu cheque a favor da exequente, para pagamento da quantia de € 877.500,00.

V. A entrega postal do referido cheque não foi conseguida.

W. No dia 7-11-2013, a Direcção dos Serviços de Relações Internacionais da Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu novo cheque a favor da exequente, para pagamento da quantia de € 877.500,00.

X. O qual foi entregue ao mandatário da exequente no dia 18-11-2013.

Há que apreciar.

Nos termos do disposto no artigo 152.º do CPTA, para que o recurso seja admissível têm que se verificar 4 pressupostos de verificação cumulativa, a) contradição entre acórdãos dos TCAs, entre acórdãos do STA, ou entre um acórdão do TCA e outro do STA, b) trânsito em julgado do acórdão impugnado e do acórdão fundamento, c) contradição entre a mesma questão fundamental de direito e d) a orientação perfilhada no acórdão recorrido estar desconforme com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

No presente caso estão verificados os quatro requisitos.

Apesar de este Supremo Tribunal já se ter pronunciado quanto à questão essencial, em sentido contrário ao propugnado neste recurso, ainda não se formou jurisprudência consolidada sobre a mesma, pelo que há que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

A recorrente identifica nos seguintes termos a questão fundamental de direito que os acórdãos decidiram de forma contraditória:

saber se 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 juros moratórios sobre a mesma quantia e relativamente ao mesmo período de tempo.

Em ambos os processos estão em causa os mesmos pressupostos de facto, ou seja, estão em causa execuções de sentença de anulação de liquidações de impostos que implicavam a restituição do imposto já pago, o pagamento de juros indemnizatórios e a não devolução pela AT da quantia paga pelo contribuinte, a título de imposto, até ao fim do prazo de execução voluntária da sentença anulatória.

As normas aplicáveis são as que se encontram em vigor, em especial o disposto no artigo 43.º, n.º 5 da LGT, introduzido pela Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2012.

Como já se disse, esta questão já não é nova neste Supremo Tribunal, tendo mesmo sido decidida de forma consentânea com o que se decidiu no acórdão recorrido.

A propósito da mesma escreveu-se no acórdão datado de 01.02.2017, recurso n.º 0285/16:

A questão que se coloca nos presentes autos passa por saber se os juros de mora com taxa agravada previstos no artigo 43.º, n.º 5 da LGT, são ou não cumuláveis, no mesmo período de tempo — compreendido entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado até à data da emissão da nota de crédito — com os juros indemnizatórios que sejam devidos, cf. artigos 100.º e 43.º, n.º 1 da LGT e 65.º do CPPT...

A Recorrente defende que não ... e o recorrido, tal como a sentença recorrida, defendem que sim, por entenderem que os juros de mora previstos neste n.º 5 constituem uma sanção à administração devedora e não uma reparação ao contribuinte.

O principal argumento da recorrente é o seguinte, e que resulta das conclusões E) e F): ambas as espécies de juros, indemnizatórios e moratórios, têm uma natureza indemnizatória atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e conseqüente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário — a prestação tributária. Tratam-se de duas realidades jurídicas afins com um regime semelhante, que não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo.

Ou seja, tendo a recorrente já pago um valor correspondente aos juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 61.º, n.º 5 do CPPT — dispõe esta norma que os juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos —, não teria aplicação o disposto naquele artigo 43.º, n.º 5 da LGT — dispõe o seguinte: no período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas — uma vez que os dois tipos de juros não são cumuláveis relativamente à mesma quantia e ao mesmo período de tempo por se destinarem ao mesmo fim.

Portanto, no caso dos autos, e no entender da recorrente, como já se mostram pagos os juros indemnizatórios não há lugar à aplicação do disposto no artigo 43.º, n.º 5 da LGT.

Ou seja, para a recorrente o disposto neste preceito legal é absolutamente inútil quando já se mostram pagos os juros indemnizatórios relativamente ao período de tempo que vai além do termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial transitada em julgado e até à data da emissão da nota de crédito; nem sequer tem a virtualidade de fixar uma taxa de juro diferente aos juros indemnizatórios, uma vez que a taxa dos juros indemnizatórios é a que resulta do disposto no n.º 4 do mesmo artigo 43.º.

Evidentemente que esta interpretação do preceito em apreço não tem qualquer correspondência com a letra da lei e com a inserção sistemática da norma e, portanto, viola o disposto nos artigos 9.º do Código Civil e 11.º da LGT.

É certo que este n.º 5 foi aditado ao artigo 43.º por via da Lei do Orçamento de Estado de 2012 “...em conformidade como previsto no ponto 3.34-ii do Memorando de Entendimento Sobre Condicionalidades de Política Económica entre Portugal e a Troika UE/BE/FMI. Trata-se de uma disposição legal claramente destinada a dissuadir os atrasos da administração tributária na restituição aos contribuintes, dos valores indevidamente pagos, após o trânsito em julgado das decisões judiciais. Esta norma tem como contrapartida outra de idêntico teor destinada a dissuadir o atraso dos contribuintes no pagamento das dívidas fiscais em contencioso após o trânsito em julgado das decisões judiciais que confirmem os respectivos actos tributários, que foi introduzida pelo legislador no mesmo contexto, no n.º 3 do artigo 44.º da LGT.”, cf. José M. F. Pires e outros, Lei Geral Tributária, comentada e anotada, pág. 376.

Mas diferentemente deste artigo 44.º, para os casos de incumprimento por parte do contribuinte, a previsão da aplicação da taxa em dobro aos juros de mora a pagar pela AT foi introduzida no preceito legal que dispõe sobre os juros indemnizatórios, levando mesmo alguns autores a referir que tal taxa de juro “dobrada” só será devida quando forem devidos os juros indemnizatórios a que alude o artigo 43.º, cf. mesmo autor citado, pág. 377.

Ou seja, da leitura atenta que se faz deste preceito legal (artigo 43.º, n.º 5 da LGT), podemos perceber que a consideração de tal taxa de juro sancionatória justifica-se nos casos em que sejam devidos juros indemnizatórios, e no período expressamente assinalado no referido preceito legal — período de tempo que vai além do termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial transitada em julgado e até à data da emissão da nota de crédito a favor do contribuinte; haverá, por isso, uma cumulação dos “normais” juros indemnizatórios, com os juros de mora “dobrados”, uma vez que estes mais não configuram do que uma sanção à administração relapsa.

Efectivamente, estes juros “dobrados” a favor do contribuinte, ao contrário dos juros indemnizatórios, perdem a natureza indemnizatória/reparatória que poderiam ter e apenas assumem a natureza de sanção.

De resto, se assim não fosse, mal se compreenderia que o legislador ao fixar idêntica regra para os juros que se vencem a favor da AT se tenha limitado a prever a duplicação dos juros de mora que já eram devidos, cf. artigo 44.º, n.º 3, ao passo que neste artigo 43.º, n.º 5 previu uma nova categoria de juros de mora que acompanham os juros indemnizatórios, não se tendo limitado, como naquele artigo 44.º, n.º 3, a “dobrar” os juros que sempre seriam legalmente devidos, cf. na doutrina, tal como referido na sentença recorrida, Diogo Leite Campos e outros, Lei Geral Tributária, anotada e comentada, págs. 344 e 345.

Contra esta argumentação contrapõe a recorrente, no essencial e neste recurso, os seguintes cinco argumentos (ou questões):

1 — ambos os juros, indemnizatórios e moratórios, partilham a mesma natureza indemnizatória, inexistindo cumulação de juros de mora e juros indemnizatórios no mesmo período temporal, sob pena de ocorrer dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade daquela quantia;

2 — o disposto no n.º 5 do Art. 43.º da LGT não se esgota na prossecução de uma finalidade sancionatória, destinada a compelir a Recorrente a executar tempestivamente as decisões transitadas em julgado, uma vez que essa finalidade já é prosseguida por outros mecanismos legais que garantem o direito a tutela judicial efectiva na vertente do direito a execução das decisões judiciais, como são o disposto no Art. 159.º do CPTA, sob a epígrafe «Inexecução ilícita das decisões judiciais», que prevê a responsabilidade civil, disciplinar e criminal quando a Recorrente não cumpre os deveres que lhe incumbem em virtude de decisão judicial e o disposto no Art. 169.º do CPTA sob a epígrafe «Sanção pecuniária compulsória»;

3 — a acolher-se o entendimento propugnado no acórdão recorrido, o legislador teria, necessariamente, acolhido no n.º 5 do Art. 43.º da LGT, uma solução legislativa manifestamente desproporcional, destituída de qualquer justificação razoável, conducente ao pagamento de juros de mora, “a uma taxa equivalente ao dobro da taxa de juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas”, em cúmulo com juros indem-

nizatórios, o que na prática conduz ao pagamento de juros pelo retardamento a uma taxa de 11,5 % a título de juros de mora acrescida de 4 % a título de juros indemnizatórios, a que poderá ainda crescer eventual sanção pecuniária compulsória prevista no Art. 169.º do CPTA, todos durante o mesmo período temporal;

4 — a admitir-se a cumulação, a taxa de juros global a suportar pelo Estado cifrar-se-ia num juro verdadeiramente usurário, e sem paralelo na legislação vigente;

5 — a penalização para os contribuintes, assente no dever fundamental de pagar impostos (cf. Art. 103.º, n.º 1 da CRP) e ínsita no mencionado Art. 44.º, n.º 3 da LGT, igualmente introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30.12, não faz com que tais juros corram, em paralelo no tempo, com quaisquer outros juros, não obstante a natureza aqui marcadamente sancionatória da opção pelo legislador na consagração da taxa agravada, o que leva a concluir pela inconstitucionalidade dos Artigos 43.º, 100.º e 102.º, n.º 2 da LGT e 61.º do CPPT, na interpretação normativa segundo a qual há cumulação de juros indemnizatórios e de juros de mora pelo mesmo período temporal, com início após o termo do prazo para execução espontânea do julgado, porquanto tal viola o princípio constitucional da igualdade (Art. 13.º da CRP), na medida em que se estabelece um regime de taxa de juros global a suportar pelo Estado após o termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial, bastante mais gravoso (mormente face ainda da possibilidade de cumulação de outros mecanismos coercivos, como a sanção pecuniária compulsória) do que o previsto para os contribuintes.

Como bem se percebe das alegações apresentadas pela recorrente, a mesma respalda a argumentação que aqui vem pedir que se acolha, não só da interpretação que faz dos preceitos legais aplicáveis, mas, essencialmente, na jurisprudência maioritária deste Supremo Tribunal sobre a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre juros indemnizatórios, bem como a impossibilidade de se cumular, relativamente ao mesmo período de tempo e sobre a mesma quantia, a contagem de juros indemnizatórios e juros de mora.

Todas as decisões contrárias à decisão agora recorrida, e que seguem a mesma linha de raciocínio do acórdão fundamento, têm invocado em favor da sua argumentação essa mesma jurisprudência, toda ela emitida por referência a situações materiais e processuais anteriores à da entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado para 2012, que veio introduzir o referido n.º 5 naquele artigo 43.º da LGT, bem como alterou outras disposições legais referentes esta matéria.

Que para essa jurisprudência era inadmissível a incidência dos juros de mora sobre os juros indemnizatórios, tal como a recorrente alega, é ponto pacífico, bem como era inadmissível a contagem de juros indemnizatórios cumulativamente com juros moratórios, sobre a mesma quantia e durante o mesmo período de tempo, porque *quando há lugar a juros indemnizatórios, não tem aplicação o regime dos juros de mora previsto no art.º 102.º, pois toda a dívida de juros é paga a título de juros indemnizatórios*, cf. por todos, o acórdão datado de 08.05.2013, recurso n.º 033/13.

Porém, tal jurisprudência não é compaginável, pelo menos, com a redacção do disposto no artigo 43.º, n.º 5 da LGT.

Já vimos que este inciso legal veio impor uma sanção à AT no caso de ter que devolver, na sequência de decisão judicial transitada em julgado, quantias respeitantes a impostos

cujas liquidações não era devida, se o não fizer até ao termo do prazo de execução espontânea de tal decisão judicial.

E a sanção é precisamente o pagamento de *juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas*.

Tal como anteriormente, e pelas mesmas razões, também agora se deve considerar que sendo devidos pela AT juros indemnizatórios respeitantes a imposto indevidamente pago, cf. artigo 100.º (*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*) e 43.º, n.º 1 (*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*), ambos da LGT e artigo 61.º, n.º 5 (*os juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos*) do CPPT, tais juros destinam-se a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária, cf. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 08.05.2013, recurso n.º 01114/12.

E igualmente, os juros de mora, quando devidos, cf. artigo 102.º, n.º 2 (*em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, são devidos juros de mora a partir do termo do prazo da sua execução espontânea*) da LGT, têm como função, também uma função indemnizatória, tal como este Supremo Tribunal explicou de modo suficientemente esclarecedor nos acórdãos indicados pela recorrente: *os juros moratórios a favor do contribuinte e os juros indemnizatórios perseguem a mesma finalidade: os indemnizatórios destinam-se “a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária” e os moratórios visam “reparar prejuízos presumivelmente sofridos [pelo sujeito passivo], derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente”. Estas duas espécies de juros têm, pois, a mesma função, “correspondendo ambos a uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e conseqüente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário, recte, da prestação tributária. Ainda que os respectivos factos geradores sejam diferentes — num caso a liquidação ilegal, no outro o atraso no pagamento —, sempre está presente uma obrigação indemnizatória derivada da produção de determinados danos ou prejuízos provocados por aquela indisponibilidade. Juros indemnizatórios e juros moratórios a favor do contribuinte são, portanto, duas realidades jurídicas afins que têm um regime semelhante e desempenham a mesma função*.

Era precisamente esta semelhante natureza e fundamento — *obrigação indemnizatória que pretende ressarcir idênticos prejuízos* — de ambos os tipos de juros que, tal como hoje, impedem que os mesmos pudessem ser cumulados relativamente à mesma quantia e ao mesmo período temporal.

Ou seja, se eram devidos juros indemnizatórios já não poderiam ser pagos juros moratórios, e vice-versa.

E, por esta razão, é que a recorrente defendeu no recurso 0285/16 que não teria que pagar qualquer quantia a título de juros de mora devidos nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 43.º da LGT, uma vez que já havia pago os juros indemnizatórios.

Ou seja, nos casos como os dos autos, a seguir-se o entendimento da recorrente, nunca seria aplicável o disposto no artigo 43.º, n.º 5 sempre que já tivessem sido pagos os juros indemnizatórios ou devessem ser pagos.

Portanto, tal como no recente acórdão de Fevereiro último, poderíamos chegar à conclusão que a introdução de tal norma pela Lei do Orçamento de Estado para 2012 seria uma norma sem sentido, ou sem aplicação prática, sempre que fossem devidos juros indemnizatórios, e no caso de serem devidos os juros moratórios, apenas teria como finalidade agravar a taxa para o dobro, sempre que estivesse em causa uma execução de sentença.

Já vimos, nesse referido acórdão, que não é assim.

O disposto no artigo 43.º, n.º 5, bem como o disposto no artigo 44.º, n.º 3 (*a taxa de juros de mora é a definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas, excepto no período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data do pagamento da dívida relativamente ao imposto que deveria ter sido pago por decisão judicial transitada em julgado, em que será aplicada uma taxa equivalente ao dobro daquela*), ambos introduzidos pela referida LOE para 2012, tiveram unicamente como objectivo exercer pressão sobre os devedores para que solvam rapidamente as suas obrigações. Na verdade, não se encontra na previsão de tais preceitos qualquer fundamento ressarcitório ou indemnizatório.

Como já vimos, o contribuinte é ressarcido — relativamente ao período de tempo em que esteve indevidamente despossado do imposto pago e não devido — por via dos juros indemnizatórios ou moratórios, a administração tributária é ressarcida — relativamente ao período de tempo em que esteve indevidamente despossada do imposto devido — por via dos juros compensatórios, cf. artigo 35.º, n.º 1 (*são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária*) e por via dos juros moratórios, cf. artigo 44.º, n.º 1 (*são devidos juros de mora quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal*), ambos da LGT, sendo que os juros compensatórios se integram na dívida de imposto, cf. art. 35.º, n.º 8 e, portanto, sobre os mesmos incidirão os respectivos juros moratórios quando devidos.

Ou seja, o legislador ao elevar para o dobro a taxa dos juros de mora devidos pelo contribuinte, nos termos do artigo 44.º, n.º 3 e ao instituir a obrigação do pagamento de juros de mora, a favor do contribuinte, a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas, cf. artigo 43.º, n.º 5, sendo que incluiu tal obrigação de pagamento de juros de mora no preceito legal que dispõe sobre os juros indemnizatórios também a favor do contribuir, não pretendeu, claramente, estabelecer um regime legal em que os juros indemnizatórios e moratórios fossem alternativos ou que mutuamente se excluíssem.

Antes pretendeu instituir uma sanção para as situações de incumprimento grave, e tal como refere a recorrente, a par das restantes sanções já legalmente previstas, a sanção

pecuniária compulsória, cf. artigo 169.º e a responsabilidade civil e disciplinar da administração e dos seus órgãos, cf. artigo 159.º, ambos do CPTA. Enquanto que os *normais* juros indemnizatórios, compensatórios e de mora são estabelecidos, essencialmente, na perspectiva do credor, de modo a que se diminuam as suas perdas pela privação da quantia que lhe é devida, estes juros de mora *agravados* são estabelecidos na perspectiva do devedor, de modo a que o mesmo se sinta efectivamente compelido a efectuar o pagamento em falta.

E, na verdade, compreende-se que assim seja, uma vez que tal sanção foi estabelecida numa época de grandes dificuldades económicas (que parcialmente se mantêm) em que era essencial que todos contribuíssem atempadamente para a economia comum, uns por via do rápido pagamento de impostos, outra, a administração tributária, pela rápida devolução aos contribuintes das quantias indevidamente pagas a título de impostos (sobre a razão de ser do regime dos juros de mora agravados, diz J. Maria Fernandes Pires e outros, Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada, págs. 378 e 392: “O legislador estabeleceu uma taxa de juros de mora agravada no n.º 3 do artigo 44.º da LGT. A excepção constante do n.º 3 do artigo 44.º -foi introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012). A introdução deste regime no ordenamento jurídico tributário foi um dos compromissos assumidos por Portugal no âmbito do plano de assistência financeira assinado em 11 de Maio de 2011. Essa medida consta do ponto 3.34-ii do Memorando de Entendimento entre Portugal, a Comissão Europeia, o Banco Central Europeu e o FMI (a chamada Troika). O objectivo do regime dos juros de mora agravados foi o de aplicar um juro legal especial ao não cumprimento das decisões dos tribunais tributários pelos sujeitos passivos. Para o efeito, estabeleceu-se a aplicação de uma taxa de juros de mora agravada, correspondente ao dobro da taxa de juros de mora por dívidas ao Estado e outras entidades públicas (prevista nos n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, com a redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, e do Decreto-Lei n.º 32/2012, de 13 de Fevereiro) sempre que houver uma decisão transitada em julgado, ou seja, definitiva (porque insusceptível de recurso), e da qual resulte a obrigação de pagamento (pelo contribuinte) de certo montante de imposto, e que não seja cumprida no prazo de execução espontânea da sentença. Esta medida tinha como objectivo diminuir a litigância, o excesso de pendências de processos nos tribunais tributários, o tempo médio de resolução dos processos e ainda o incumprimento das decisões judiciais com expedientes dilatórios utilizados nos processos executivos.

Na verdade, a razão fundamental que está na origem da instituição do mecanismo dos juros de mora em dobro é a dissuasão do incumprimento do dever de pagamento pelos contribuintes, nos casos em que a litigância é utilizada até ao extremo para protelar o pagamento do imposto, incluindo no processo executivo (como resulta do n.º 3 do artigo 44.º da LGT). A instituição do mecanismo dos juros demora a favor do contribuinte é uma opção de política legislativa reflexa daquela que se encontra prevista no n.º 3 do artigo 44.º da LGT, destinando-se a garantir um princípio de igualdade e de reciprocidade nas relações entre os sujeitos da relação jurídica tributária.”

Aliás, e como já anteriormente se disse, a única interpretação das normas legais em apreço que respeita o disposto

nos artigos 9.º do Código Civil e 11.º da LGT, que dispõem sobre a interpretação dos preceitos legais, é precisamente aquela que leva à conclusão de que nas situações previstas no artigo 43.º, n.º 5 há uma efectiva cumulação dos juros indemnizatórios com os juros de mora contados ao dobro da taxa dos juros legais para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas, sob pena de tal norma perder qualquer sentido útil.

Se assim não fosse, e nas situações de incumprimento grave, ou seja, quando se mantém o incumprimento já após o fim do prazo de cumprimento voluntário das decisões transitadas em julgado, apenas o contribuinte seria onerado com tal “sanção”, à AT bastar-lhe-ia proceder ao pagamento dos juros indemnizatórios para não mais lhe ser aplicável tal preceito legal. Efectivamente, nas situações em que o contribuinte se mantenha faltoso após a data do termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial transitada em julgado, e até ao pagamento efectivo do imposto devido, tem que arcar sempre com os juros de mora contados ao dobro da taxa legal, sendo certo que tais juros agravados incidem, também, sobre o montante dos juros compensatórios que sejam devidos.

Portanto, não tem, assim, qualquer sentido a referência que a recorrente faz ao facto de tais juros de mora em dobro, a devorados conjuntamente com os juros indemnizatórios, se tratarem de juros usurários, nos termos do disposto nos artigos 559.º-A e 1146.º, ambos do Código Civil. Às concretas obrigações de juros, e às concretas taxas de juros agravadas estabelecidas como novidade pela LOE para 2012, não são aplicáveis tais preceitos legais uma vez que tais juros não se destinam a exercer função remuneratória ou reparadora, antes se destinam a exercer uma função sancionatória, desincentivadora de comportamentos omissivos das obrigações que resultam para as partes das decisões judiciais transitadas em julgado.

A propósito da natureza deste regime dos juros de mora agravados, referem Diogo Leite Campos e outros, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, pág. 344: “*A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, aditou um n.º 5 a este art. 43.º em que se atribui ao sujeito passivo o direito a juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro dos juros de mora previstos para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas. Trata-se de um regime excepcional, com evidente natureza sancionatória e compulsória, visando compelir a administração tributária a executar tempestivamente as decisões transitadas em julgado, o que é reclamado pelo direito à tutela judicial efectiva (art. 20.º, n.ºs 1 e 4, da CRP) que inclui o direito à execução (art. 2.º, n.º 1, do CPC). Por outro lado, estabelecendo-se que estes juros de mora agravados são devidos relativamente ao período entre o termo do prazo de execução e a emissão da nota de crédito, é de concluir que, nos casos em que esteja em causa executar uma decisão e se trate de uma situação enquadrável no n.º 1, em que são devidos juros indemnizatórios, estes juros de mora serão cumuláveis com os indemnizatórios, pois estes são «contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos» (art. 61.º, n.º 5, do CPPT). Isto significa que, nos casos em que esteja em causa a execução de uma decisão judicial e seja excedido o prazo de execução espontânea da decisão, não se aplicará o entendimento que o STA tem vindo a adoptar sobre a não cumulação de juros de mora com juros indemnizatórios relativamente ao mesmo período de tempo, por não se justificar uma dupla*

compensação pela mesma privação da disponibilidade da quantia indevidamente paga... No caso previsto neste novo n.º 5 do art. 43.º não deixa de valer, naturalmente, este juízo, mas a atribuição dos juros de mora não é explicada pela intenção de compensar o sujeito passivo pela privação da quantia que pagou indevidamente, mas sim pela ideia de sancionar a administração tributária pelo incumprimento do dever que a lei lhe impõe de executar as decisões judiciais nos prazos previstos na lei e, nos casos em que incorreu em incumprimento, compeli-la a pôr rapidamente termo a essa situação de incumprimento, para não sofrer a consequência do pagamento de juros de mora fortemente agravados. Isto é, a atribuição de juros de mora agravados, nesta específica situação, tem afinidade funcional com sanção pecuniária compulsória, prevista no art. 179.º, n.º 3, do CPTA, para impor à administração a execução das decisões judiciais e não identidade teleológica com os juros indemnizatórios, sendo estas diferentes finalidades que permitem justificar a cumulação de juros.”

Por último, importa referir que não se vê que esta interpretação que se faz dos artigos 43.º, 100.º e 102.º, n.º 2 da LGT e 61.º do CPPT, possa violar o princípio constitucional da igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP.

O estabelecimento pelo legislador de obrigações de juros de mora com taxa agravada e de taxas agravadas de juros de mora, visa o sancionamento de comportamentos omissivos graves e, portanto, tais regimes são estabelecidos em função da necessidade de dissuasão de tais comportamentos.

O princípio da igualdade estabelecido naquele artigo 13.º da CRP visa, no essencial, que ninguém, face à lei ou às decisões dos tribunais, seja beneficiado ou prejudicado em função da sua própria condição pessoal.

Estando toda a actividade da administração tributária sujeita ao princípio da legalidade, nos termos do disposto no artigo 55.º da LGT, bem como está especialmente obrigada ao cumprimento das decisões judiciais nos termos do disposto no artigo 158.º, n.º 1 do CPTA, ex vi, do disposto no artigo 146.º, n.º 1 do CPPT, impende sobre si uma obrigação acrescida, face aos particulares, de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado. Por esta razão é que a inexecução ilícita das decisões judiciais importa para a Administração responsabilidade civil e para os que nela prestem funções, responsabilidade civil e disciplinar, cf. artigo 159.º do CPTA, pelo contrário, o legislador não previu que sobre os particulares recaia tal obrigação acrescida e conseqüentemente também as suas omissões são sancionadas de modo menos gravoso (já anteriormente referimos que a taxa de juro de mora em dobro, nos termos do disposto no artigo 44.º, n.º 3, incidirá sobre o valor respeitante ao imposto propriamente dito, bem como sobre o valor respeitante aos juros compensatórios, pelo que, sendo o valor base do cálculo dos juros de mora em dobro, a favor da administração, superior àquele que serve de cálculo aos juros de mora em dobro devidos aos contribuintes, estamos em crer que o agravamento sancionatório da taxa de juro não será diferente, ao contrário do que refere a recorrente, para os contribuintes e para a administração tributária).

É certo que a sanção pecuniária compulsória a que alude o artigo 169.º do CPTA (não se discutirá agora se tal sanção poderá incidir sobre as dívidas de quantia certa), tal como o agravamento dos juros de mora, é um meio de constrangimento destinado a induzir o devedor a cumprir a obrigação a que se encontra adstrito e a obedecer à injunção judicial. A sanção pecuniária compulsória é

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 concluisse 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 afete 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 juizes 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.º 1 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 fundamentados, 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 (art.º 99.º, 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, conseqüente 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 268.º e 20.º da CRP.

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

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 808/11.1BE-CBR 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 conseqüentemente, 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 coincidência 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 sindicá-lo 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. A 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, considerava 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, autêntica 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 CIRIS (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 inexistia 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 despiciendo 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 acções 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 acções 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 Inspeção 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 inspeccionário foram dirigidas ao Requerente, e por ele recebidas.

m) Elaborado o relatório de inspeção, 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 acções por si detidas,

a) Alienação onerosa de partes sociais e outros Valores Mobiliários (sujeito a tributação)							
Designação	Quantidade	MM/DD	Valor	Encargos	Data	Valor	Valias Fiscais Valor (+/-)
.....	500	05/18	2368,00		12,31 2008/06/08	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	853,32-
.....	220	05/18	1053,80		2008/08/11	1200,00	266,20-
.....	750	05/01	3634,30		12,12 2008/08/11	4650,00	1057,32-
.....	1000	05/01	4660,00		2008/10/06	5000,00	340,00-
.....	220	05/01	1025,20		2008/10/10	908,60	116,60-
.....	280	05/01	1310,40		12,17 2008/10/10	1158,40	141,83
.....	500	05/01	2340,00		2008/10/27	1810,00	530,00-
.....	1000	05/01	4660,00		2010/05/14	5300,00	320,00-
.....	220	05/01	1028,60		2010/05/14	1053,40	63,80-
.....	1000	05/14	2600,00		8,32 2008/08/18	3000,00	408,32-
.....	1000	05/24	2525,00		9,65 2008/08/18	2799,00	283,85-
.....	1000	05/24	2525,00		2008/08/18	2794,00	269,00-
.....	1000	05/24	2525,00		2008/10/10	2145,00	380,00-
.....	1000	05/24	2525,00		2008/10/16	2520,00	5,00-
.....	1000	05/24	2525,00		2010/05/07	2560,00	35,00-
.....	3000	05/24	3030,00		8,32 2008/02/12	4170,00	1148,32-
.....	50	05/27	7530,75		26,00 2008/10/16	3029,25	4501,50-
.....	50	05/27	7530,75		2008/11/21	3850,00	4180,75-
.....	50	05/28	7862,50		26,00 2008/11/21	3350,00	4288,50-
.....	100	05/28	15100,00		26,00 2008/02/25	6900,00	8170,00-
.....	100	05/31	15340,00		26,00 2008/02/26	6023,40	9310,60-
.....	100	05/04	15345,00		26,00 2010/05/20	14515,00	704,00-
.....	50	05/10	7087,50		26,00 2010/05/21	7320,00	269,50-
.....	100	05/11	14405,00		26,00 2010/05/24	14690,00	311,00-
.....	50	05/14	7352,50		26,00 2010/05/24	7430,00	103,80-
.....	1000	05/11	7706,00		10,02 2010/02/05	7373,00	323,88
.....	1000	05/11	7744,00		10,07 2010/02/26	8116,00	376,00-
.....	1000	05/11	7750,00		10,08 2010/02/26	7954,88	254,96-
.....	1000	05/12	8000,00		10,40 2010/04/27	7810,00	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	7389,31	335,03
.....	1000	05/26	7850,00		10,20 2010/05/19	7350,00	489,80-
.....	1000	05/28	3977,21		8,32 2008/10/23	2239,00	1799,89
.....	1000	05/28	3930,00		8,32 2008/03/03	1570,00	2361,66
.....	500	03/08	6347,50		19,80 2008/10/27	3050,00	3907,70-
.....	500	03/08	6347,50		2008/11/06	3750,00	2597,50-
.....	500	04/21	6750,00		10,54 2008/11/06	3375,00	2884,46
.....	500	04/21	6750,00		2008/11/06	3775,00	2975,00-
.....	500	05/11	5710,00		9,91 2008/11/19	4255,00	1464,09
.....	500	05/11	5710,00		2008/11/19	4060,00	1650,00-
.....	500	05/12	5910,00		9,32 2008/11/19	4260,00	1600,68
.....	500	05/12	5910,00		2008/11/20	3750,00	2220,00-
.....	1000	05/17	11750,00		9,15 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	3750,00	2015,00-
.....	500	05/21	5510,00		8,60 2008/12/02	2840,00	1951,40-
.....	500	05/21	5510,00		2008/12/02	3850,00	1560,00-
.....	500	05/21	5475,00		8,54 2008/12/03	3850,00	1616,46
.....	500	05/21	5475,00		2008/12/05	3790,00	1725,00-
.....	500	05/26	5702,50		8,09 2008/12/05	3750,00	1943,41
.....	500	05/26	5702,50		2008/12/05	3875,00	1827,50-
.....	1000	05/27	11850,00		9,25 2008/12/12	15500,00	4290,75
.....	1000	05/27	11780,00		9,19 2008/12/15	7380,00	4290,81

Designação	Valor Mobiliário		Realização		Aquisição		Valias Fiscais Valor (+/-)
	Quantidade	M/DO	Valor	Encargos	Valor	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	4580,89
500	06/10		6000,00		8,32 2008/12/19	3525,00	2485,68
500	06/11		6155,00		9,60 2008/12/19	3525,00	2620,40
500	06/11		6155,00		2008/02/18	4129,50	2025,50
500	06/11		6157,50		8,32 2008/02/18	4129,50	2018,68
2089	06/24		1390,77		8,32 2008/04/24	2518,80	1198,35-
801	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	4650,00	2124,00-
2000	06/24		1268,00		2008/03/05	1120,00	148,00
8000	06/25		3766,87	9,80	2008/03/05	3360,00	397,07
10000	06/25		6278,12		2008/04/06	6620,00	341,05-
4000	06/25		2511,25		2008/04/06	2536,00	24,75-
10000	05/28		7520,00	11,73	2008/04/06	6100,00	1408,27
10000	05/28		7520,00		2008/04/06	3525,00	3995,00
1000	03/11		7225,00	18,78	2010/02/04	6550,00	657,21
1000	05/24		7100,00		9,24 2010/05/14	7480,00	389,24-
1000	05/28		7520,00		9,24 2010/05/24	6960,00	550,18
1000	06/07		7317,40		9,52 2010/06/07	7190,00	117,88
TOTAIS			459122,17	398,59		386661,50	91662,06

Designação	Valor Mobiliário		Realização		Aquisição		Valias Fiscais Valor (+/-)
	Quantidade	M/DO	Valor	Encargos	Valor	Valor (+/-)	
GALP ENERGIA	1000	08/27	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	4580,89
GALP ENERGIA	500	06/10	6000,00		8,32 2008/12/19	3525,00	2485,68
GALP ENERGIA	500	06/11	6155,00		9,60 2008/12/19	3525,00	2620,40
GALP ENERGIA	500	06/11	6155,00		2008/02/18	4129,50	2025,50
GALP ENERGIA	500	06/11	6157,50		8,32 2008/02/18	4129,50	2018,68
SPR M&P/ RES	2089	06/24	1390,77		8,32 2008/04/24	2518,80	1198,35-
SPR M&P/ RES	801	06/24	571,23		2008/01/16	2216,46	1645,23-
SPR M&P/ RES	1000	06/24	634,00		2008/07/16	1050,00	416,00-
SPR M&P/ RES	4000	06/24	2536,00		2008/07/17	4650,00	2124,00-
SPR M&P/ RES	2000	06/24	1268,00		2008/03/05	1120,00	148,00
SPR M&P/ RES	8000	06/25	3766,87	9,80	2008/03/05	3360,00	397,07
SPR M&P/ RES	10000	06/25	6278,12		2008/04/06	6620,00	341,05-
SPR M&P/ RES	4000	06/25	2511,25		2008/04/06	2536,00	24,75-
SPR M&P/ RES	10000	05/28	7520,00	11,73	2008/04/06	6100,00	1408,27
SPR M&P/ RES	10000	05/28	7520,00		2008/04/06	3525,00	3995,00
SONAE EGPS	1000	03/11	7225,00	18,78	2010/02/04	6550,00	657,21
SONAE EGPS	1000	05/24	7100,00		9,24 2010/05/14	7480,00	389,24-
SONAE EGPS	1000	05/28	7520,00		9,24 2010/05/24	6960,00	550,18
SONAE EGPS	1000	06/07	7317,40		9,52 2010/06/07	7190,00	117,88
TOTAIS			459122,17	398,59		386661,50	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,

Titular	Ano	Mês	Realização		Aquisição		Despesas e encargos
			Valor	Ano	Mês	Valor	
B01	B	2010	5	5.709,80	2010	5	6.093,40
B02	B	2010	6	9.335,80	2008	10	8.875,00
B03	B	2010	5	16.655,60	2008	9	22.825,00
B04	B	2010	6	2.525,00	2010	5	2.560,00
B05	B	2010	5	12.700,00	2008	10	13.256,00
B06	B	2010	6	44.090,00	2010	5	43.955,00
B07	B	2010	5	30.480,00	2009	2	12.923,40
B08	B	2010	5	22.724,00	2008	11	11.729,25
B09	B	2010	5	62.403,02	2010	5	59.798,19
B10	B	2010	5	3.930,00	2009	3	1.670,00
B11	B	2010	8	3.977,27	2008	10	2.259,00
B12	B	2010	5	12.312,60	2009	7	8.259,00
Soma				459.122,17			398.681,50

Titular	Ano	Mês	Realização		Aquisição		Despesas e encargos
			Valor	Ano	Mês	Valor	
B13	B	2010	3	168.240,00	2008	12	104.385,00
B14	B	2010	6	13.624,24	2009	4	13.636,00
B15	B	2010	6	5.072,00	2009	4	10.445,26
B16	B	2010	5	15.040,00	2009	4	11.920,00
B17	B	2010	3	7.228,00	2010	2	6.550,00
B18	B	2010	6	3.030,00	2008	2	4.170,00
B19	B	2010	5	14.850,00	2010	5	14.470,00
B20	B	2010	6	7.317,40	2010	6	7.190,00
Soma				459.122,17			398.681,50

Titular	Ano	Mês	Realização		Aquisição		Despesas e encargos
			Valor	Ano	Mês	Valor	
B13	B	2010	3	168.240,00	2008	12	104.385,00
B14	B	2010	6	13.624,24	2009	4	13.636,00
B15	B	2010	6	5.072,00	2009	4	10.445,26
B16	B	2010	5	15.040,00	2009	4	11.920,00
B17	B	2010	3	7.228,00	2010	2	6.550,00
B18	B	2010	6	3.030,00	2008	2	4.170,00
B19	B	2010	5	14.850,00	2010	5	14.470,00
B20	B	2010	6	7.317,40	2010	6	7.190,00
Soma				459.122,17			398.681,50

— 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 SE REFEREM OS RENDIMENTOS	DATA COMPENSAÇÃO	N.º LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO	
2010	2011-07-15	2011 5004624767	2011-07-02	
1	Rendimento global		8	53.256,35
2	Deduções específicas		6	14.288,60
3	Perdas a recuperar		8	3.699,60
4	Abatimentos		8	0,00
5	Deduções ao rendimento		6	0,00
6	Rendimento colectável	(1-(2+3+4+5))	6	35.268,75
7	Quociente rendimentos anos anteriores/Propriedade intelectual		6	0,00
8	Rendimentos isentos empregados para determinação da taxa		6	0,00
9	Total do rendimento para determinação da taxa	(6+8-7)	6	35.268,75
10	Coefficiente conjugal 2,00 : taxa 26,08%		6	
11	Importânciaapurada	(9 : coef. x taxa)	6	4.246,36
12	Parcela a abater		6	881,09
13	Imposto anos anteriores/Propriedade intelectual		6	0,00
14	Imposto correspondente a rendimentos isentos		6	0,00
15	Valor apurado	((11-12) x (1 ou 2) + (13-14))	6	6.730,54
16	Imposto relativo a tributação autónoma		6	18.332,62
17	Colocata total	(15 + 16)	6	25.063,16
18	Deduções à colecta		6	2.354,63
19	Benefício municipal (0,00 % da colecta)		6	0,00
20	Acréscimos à colecta		6	0,00
21	Colocata líquida	((17-18-19) + 20)	6	22.708,55
22	Pagamentos por conta		6	0,00
23	Retenções na fonte		6	3.904,00
24	Importo apurado	(21-(22+23))	6	18.804,55
25	Juros de retenção-poupança		6	389,24-
26	Juros compensatórios		6	0,00
27	Juros indemnizatórios		6	0,00

DATA LIMITE DE PAGAMENTO: 2011-08-24 VALOR A PAGAR: 8.804,75

— 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 fundamentado 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 Inspeção Tributária (RCPIT), sobre o Projecto de Conclusões do Relatório de Inspeção, 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

Periodo	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

Periodo	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)

Descrição	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\$800 - 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
Metá	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

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 — AAF 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 perflhado, 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 perflhado 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.

Vejamus 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 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).

Vejamus 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 fundamentado 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 fundamentado, 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.

Vejam, 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) para 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 convicção, 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) serão 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 carácter 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*; Almeida, 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 se» (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 fundamentado.

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 tri-

butação, 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 Juizes 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



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