



## OE 2010: ALTERAÇÕES FISCAIS NO TEMPO

### 1. INTRODUÇÃO

Foi publicada no passado dia 28 de Abril de 2010 (cfr. Diário da República, 1.ª série - n.º 82, a Lei n.º 3-B/2010) a Lei do Orçamento de Estado (OE) para 2010. As alterações, actualizações e autorizações legislativas em matéria fiscal aí previstas passaram a vigorar no nosso ordenamento jurídico-tributário no dia seguinte ao da sua publicação, o dia 29 de Abril.

Atendendo a que, contrariamente aos anos anteriores, a Lei do OE entrou em vigor a meio do ano, sempre se colocará a questão da sua aplicação no tempo – e que esta nota informativa não tem a pretensão de esclarecer definitivamente –, designadamente a sua aplicação a factos ocorridos antes da sua entrada em vigor, isto é, aos factos cuja formação já antes se iniciara, em 1 de Janeiro, nos casos em que não haja disposição legal transitória específica.

Na verdade, em alguns casos, -e ao contrário do que seria desejável-, o legislador não consagrou qualquer disposição transitória, reguladora da aplicação no tempo das alterações aprovadas. Importa, assim, designadamente à luz dos princípios constitucionais que proíbem a retroactividade em matéria fiscal e promovem o princípio da segurança, ínsito no do Estado de Direito democrático, e atendendo à qualificação de cada um dos factos tributários envolvidos nas alterações em apreço, compreender como é que as alterações fiscais previstas na Lei do OE se aplicam, ou devem aplicar, no tempo.

Esperamos que a Administração tributária venha a esclarecer por instrução administrativa o que o legislador, infelizmente, não esclareceu, nem completa, nem adequadamente.

### 2. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS)

A Lei do OE 2010 procedeu a importantes alterações no Código do IRS, nomeadamente quanto à uniformização da retenção na fonte a título liberatório, passando a mesma a ser feita à taxa de 20% ao alargamento do âmbito de aplicação da taxa especial de 20% à generalidade dos rendimentos de capitais e à actualização dos escalões de rendimentos e das deduções à colecta indexadas ao salário mínimo nacional.

#### 2.1. As declarações fiscais

No caso das alterações introduzidas nos prazos para a entrega das declarações de IRS, o legislador clarifica a aplicação no tempo desta alteração, determinando que quem receber exclusivamente

As alterações, actualizações e autorizações legislativas em matéria fiscal aí previstas passaram a vigorar no nosso ordenamento jurídico-tributário no dia seguinte ao da sua publicação, o dia 29 de Abril.

“Sociedade de Advogados Portuguesa do Ano”

*Chambers Europe Excellence 2009, IFLR Awards 2006 & Who’s Who legal Awards 2006, 2008, 2009*

“Melhor Sociedade de Advocacia de negócios da Europa do Sul”  
*ACQ Finance Magazine, 2009*

“Melhor Sociedade de Advogados no Serviço ao Cliente”  
*Clients Choice Award - International Law Office, 2008, 2010*

“Melhor Departamento Fiscal do Ano”  
*International Tax Review - Tax Awards 2006, 2008*

Prémio Mind Leaders Awards™  
*Human Resources Suppliers 2007*

Também diferidas, expressamente, para 2011 são as datas-limite para a emissão das liquidações de IRS, que passarão a ser a de 30 de Junho, para os rendimentos do trabalho dependente e/ou pensões, e a de 31 de Julho, nos restantes casos.

rendimentos de trabalho dependente ou de pensões passa a entregar a declaração de rendimentos até final dos meses de Março, em suporte de papel, ou de Abril, via internet; já os sujeitos passivos titulares de outras categorias de rendimentos deverão entregar a declaração até final dos meses de Abril (suporte papel) ou Maio (via internet). Ambas as alterações aplicar-se-ão, segundo a Lei do OE 2010, apenas, a partir de 1 de Janeiro de 2011, pelo que valerão para as declarações relativas ao ano e exercício de 2010, a preencher e entregar em 2011.

## 2.2. As Liquidações do imposto

Também diferidas, expressamente, para 2011 são as datas-limite para a emissão das liquidações de IRS, que passarão a ser a de 30 de Junho, para os rendimentos do trabalho dependente e/ou pensões, e a de 31 de Julho, nos restantes casos.

## 2.3. Os Deficientes

A Lei do OE 2010 prevê, ainda, norma transitória expressa que mantém, já para 2010, a aplicação do regime da consideração, em apenas 90%, dos rendimentos brutos de cada uma das categorias A (rendimentos do trabalho dependente), B (rendimentos empresariais e profissionais) e H (pensões) auferidos por sujeitos passivos com deficiência, para efeitos de IRS, não podendo, a parte do rendimento excluído de tributação exceder, por categoria de rendimentos, € 2 500. A manutenção desta situação para rendimentos auferidos antes da entrada em vigor da Lei do OE 2010, ou seja, desde 1 de Janeiro do corrente ano, não suscita, em si mesmo, qualquer questão, por se tratar de disposição favorável ao contribuinte e que o princípio da não retroactividade da lei fiscal não impede.

## 2.4. As Taxas Liberatórias e Especiais

Quanto à retenção na fonte, a título liberatório, agora efectuada à taxa única de 20%, e quanto à ampliação do âmbito de aplicação da taxa especial de 20%, à generalidade dos rendimentos de capitais, devidos por entidades não residentes, quando não sujeitos a retenção na fonte a título liberatório, e na ausência de norma transitória, deverá entender-se que a mesma só se aplica aos factos tributários ocorridos após a data de entrada em vigor da Lei do OE 2010, uma vez que, nestes casos, deverá considerar-se que tais factos tributários são instantâneos (e não de formação sucessiva).

## 2.5. O Englobamento

Já o alargamento do âmbito da opção pelo englobamento a quaisquer rendimentos obtidos por residentes e que tenham sido sujeito a retenção na fonte a taxas liberatórias, na ausência de norma transitória, poder-se-á aplicar a factos ocorridos (rendimentos auferidos) desde 1 de Janeiro do corrente ano, uma vez que assume carácter opcional.

## 2.6. Os Computadores

A revogação da dedução à colecta correspondente aos montantes despendidos na aquisição de computadores para uso pessoal, operada pela Lei do OE 2010 e na ausência de norma transitória, produzirá efeitos, apenas, em relação a factos ocorridos após a data de entrada em vigor da Lei do OE 2010, mas a dedução à colecta deveria poder ser feita, parece, em relação aos montantes despendidos na aquisição de computadores para uso pessoal desde 1 de Janeiro de 2010 e até à entrada em vigor da Lei do OE, caso a Administração sustente que o facto tributário se verifica apenas a 31 de Dezembro do ano em causa.

## 2.7. Outras Alterações

Algumas outras alterações, previstas na Lei do OE 2010, designadamente, a actualização (aumento) dos escalões de rendimentos e das deduções à colecta indexadas ao salário mínimo nacional, a recém-criada dedução à colecta para encargos ambientais relativos a equipamentos de energias renováveis, o alargamento do número de anos aos quais podem ser imputados os rendimentos respeitantes a anos anteriores ou a extensão aos rendimentos prediais do mecanismo de atenuação

do efeito decorrente da eventual subida de escalão de tributação, por se tratar de alterações favoráveis ao contribuinte, dever-se-á considerar admissível a sua aplicação retroactiva, pelo que as referidas disposições legais aplicar-se-ão a factos ocorridos (despesa) desde 1 de Janeiro de 2010. Com efeito, nestes casos, também não se afectará, de forma inadmissível, ou intolerável, os direitos e expectativas legitimamente fundados, nem ocorrerá privação arbitrária de direitos adquiridos, inerente ao Estado de Direito, pelo que não haverá obstáculo constitucional à sua aplicação retroactiva.

Por seu turno, quer a possibilidade de emissão de recibos verdes em formato electrónico, quer a dispensa de declarações quando o sujeito passivo receba rendimentos de trabalho dependente de valor inferior a € 4.104, serão aplicáveis, de imediato, à emissão e dispensa posteriores à entrada em vigor da Lei do OE para 2010, dado que se trata de normas que não assumem natureza substantiva, mas procedimental e instrumental.

## 3. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (IRC)

A Lei do OE 2010 procedeu, também, a algumas alterações de relevo no Código do IRC, nomeadamente, no que respeita à tributação autónoma dos bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes, à revogação do pagamento especial por conta e do regime simplificado, bem como, à redução do número de períodos durante os quais se pode proceder ao reporte de prejuízos fiscais.

Atendendo a que o Código do IRC prevê que o facto gerador do imposto se considera verificado no último dia do período de tributação, isto é, a 31 de Dezembro, a Administração tributária deverá certamente vir a entender que, regra geral, uma lei nova, que entre em vigor a meio do ano de exercício, e que proceda a alterações fiscais em sede de IRC, poder-se-á aplicar, sem violação da proibição da retroactividade da lei fiscal, a todos os factos tributários ocorridos no ano de exercício. Não obstante, também em sede de IRC, a Lei do OE 2010 prevê, e bem, normas transitórias para algumas destas alterações legislativas.

### 3.1. O Regime Simplificado

É o caso de uma das mais significativas

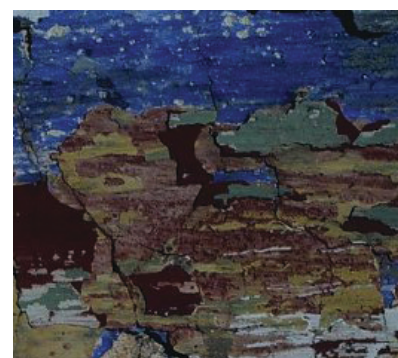
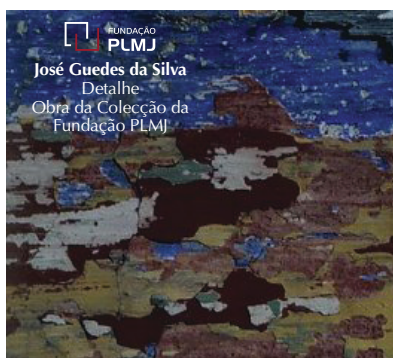
alterações efectuadas em sede de IRC, nos termos da qual se revoga o regime simplificado de determinação do lucro tributável. Com efeito, a própria Lei do OE 2010 prevê que os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável, cujo período de validade ainda esteja em curso no primeiro dia do período de tributação que se inicie em 2010, manter-se-ão no regime simplificado até ao final do exercício corrente e que, findo este período, as empresas anteriormente sujeitas ao regime simplificado passarão a estar abrangidas pela «norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades» (NCRF - PE), compreendida no novo sistema de normalização contabilística (SNC). E também todas as normas que se reportem ao regime simplificado, ora revogadas pela Lei do OE 2010, se manterão em vigor até ao dia 1 de Janeiro de 2011. Não obstante, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável poderão, no período de tributação de 2010, optar pela aplicação das taxas gerais do IRC, opção que poderá ser exercida na declaração periódica de rendimentos a apresentar em 2011.

### 3.2. Os Pagamentos Especiais por Conta

A Lei do OE para 2010 veio também revogar a norma, já declarada inconstitucional, relativa à aplicação do PEC aos sujeitos passivos isentos de IRC, por violação do princípio constitucional da tributação do lucro real das empresas. Tendo o Tribunal Constitucional fixado a inconstitucionalidade com força obrigatória geral, ainda que, com efeitos temporais meramente prospectivos (ex nunc), a norma dever-se-á considerar sem efeito, desde Setembro de 2009 (data de publicação do acórdão), não sendo, pois, de aplicar também ao exercício de 2010.

### 3.3. Os Bónus

A norma que prevê a sujeição dos bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes, a uma taxa de tributação autónoma de 35%, produzirá efeitos, na ausência de norma transitória, apenas, relativamente às remunerações pagas ou colocadas à disposição a partir da entrada em vigor da Lei do OE, por incidir sobre facto tributário de formação instantânea (a despesa efectuada). Com efeito, a aplicação destas alterações a factos ocorridos antes da entrada em vigor



da Lei do OE 2010 constituiria uma aplicação retroactiva da lei fiscal, proibida pela Constituição Portuguesa.

Com âmbito de aplicação semelhante, mas limitado ao ano fiscal de 2010, a Lei do OE consagra, ainda, uma tributação autónoma, de 50%, no caso de bónus e outras remunerações variáveis, atribuídas por instituições de crédito e sociedades financeiras a administradores ou a gerentes, quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a € 27 500, para o que vale, mutatis mutandis, o que se disse anteriormente.

### 3.4. As Indemnizações

Também a nova disposição legal que visa a tributação autónoma, à taxa de 35%, dos gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas, não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, se deverá considerar, na ausência de norma transitória específica, que a mesma apenas se aplicará às indemnizações pagas ou colocadas à disposição dos membros dos órgãos sociais após a entrada em vigor da Lei do OE de 2010, uma vez que a norma tem, também, na sua base de incidência factos de formação instantânea (a atribuição da indemnização).

### 3.5. Os donativos

Prevê-se, também, regime transitório expresso que fixa limite, com efeitos restritos ao ano de exercício de 2010, ao reconhecimento fiscal, como custos ou perdas do exercício, os donativos atribuídos a certas entidades, sempre que sejam direccionados para

iniciativas de luta contra a pobreza, em 12/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados realizados pela empresa no exercício, desde que a entidade destinatária dos donativos seja, previamente, objecto de reconhecimento por despacho do Ministro das Finanças.

### 3.6. Outras alterações

Algumas outras alterações ao Código do IRC, previstas na Lei do OE 2010, designadamente a majoração da taxa incremental presente no sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE) aplicável nas despesas relativas à contratação de doutorados pelas empresas para actividades de I&D, a extensão do benefício fiscal aplicável aos Fundos de Investimento também às Sociedades de Investimento e o alargamento do âmbito de aplicação da isenção na distribuição de dividendos (dupla tributação económica internacional), aplicar-se-ão, na ausência de norma transitória, aos factos relevantes ocorridos desde dia 1 de Janeiro de 2010, uma vez que também são configuráveis como alterações favoráveis ao contribuinte, não proibidas pelo princípio da não retroactividade da lei fiscal.

### 3.7. O Reporte dos Prejuízos Fiscais

A redução do número de períodos durante os quais se pode reportar prejuízos fiscais, de seis para quatro anos, operada pela Lei do OE 2010, ao consubstanciar uma redução de prazos de natureza substantiva, deverá ser explicada à luz do artigo 297.º do Código Civil. Assim, a redução do referido prazo dever-se-á aplicar aos prazos já em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei – ou seja, 2010 –, a não ser que, segundo o regime anterior, falte menos tempo para o prazo se completar.

# OE 2010: ALTERAÇÕES FISCAIS NO TEMPO

As alterações legislativas, constantes da Lei do OE de 2010, em sede de IMT, designadamente a actualização do valor isento na aquisição de prédios destinados exclusivamente a habitação própria e permanente, produzindo efeitos imediatos, abrangerão, apenas, as transmissões a ocorrer posteriormente à data da sua entrada em vigor.

## 4. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

### 4.1. O Reverse Charge

A Lei do OE 2010 prevê várias alterações ao Código do IVA, das quais se salienta a introdução da norma que prevê a aplicação do mecanismo de inversão do sujeito passivo (reverse charge) às operações que tenham por objecto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de reduções de emissões de gases de estufa (designadamente CO<sub>2</sub>). Esta alteração ao Código do IVA, por incidir sobre factos de formação instantânea, produzirá os seus efeitos, apenas, a partir da entrada em vigor da Lei do OE 2010, aplicando-se às operações económicas que tenham por objecto direitos de emissão de CO<sub>2</sub> realizadas a partir do dia 29 de Abril de 2010.

## 5. IMPOSTO DO SELO (IS)

A Lei do OE 2010 procede a várias outras alterações no Código do IS, incluindo a eliminação de algumas situações anteriormente abrangidas pela incidência do imposto e, designadamente, no que respeita à tributação dos prémios, rifas, loto, sorteios e concursos, as quais deixam, assim, de ser tributada em sede de IRS, passando a sê-lo no IS.

Estas alterações produzirão efeitos, apenas, em relação aos factos tributários ocorridos a partir da data da entrada em vigor da Lei do OE 2010.

## 6. IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES ONEROSAS DE IMÓVEIS (IMT) E IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS (IMI)

As alterações legislativas, constantes da Lei do OE de 2010, em sede de IMT, designadamente a actualização do valor isento na aquisição de prédios destinados exclusivamente a habitação própria e permanente, produzindo efeitos imediatos, abrangerão, apenas, as transmissões a ocorrer posteriormente à data da sua entrada em vigor.

Por sua vez, as alterações efectuadas em sede de IMI, nomeadamente a isenção aplicável aos prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, apenas serão tidas em conta no IMI a liquidar e pagar em 2011, imposto este que incidirá, no entanto, sobre os valores patrimoniais tributários dos prédios que constem das matrizes em 31 de Dezembro de 2010.

## 7. IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO (IEC)

A Lei do OE 2010 procede, também, a algumas (pequenas) alterações no Imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA), Imposto sobre o Tabaco (IT) e Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP). Mais uma vez, as novas disposições legais apenas serão de aplicar aos factos tributários ocorridos após a entrada em vigor do diploma, e que nos IEC são de formação instantânea, isto é, a despesa inerente ao consumo, pelo que as novas disposições legais aplicar-se-ão apenas às aquisições de bebidas alcoólicas, tabaco e produtos petrolíferos e energéticos, ocorridas posteriormente à entrada em vigor da Lei do OE 2010.

## 8. IMPOSTO SOBRE VEÍCULOS (ISV) E IMPOSTO ÚNICO DE CIRCULAÇÃO (IUC)

As alterações introduzidas no ISV, designadamente o agravamento das taxas aplicáveis a veículos a gasolina e a gasóleo e o alargamento do número de veículos sujeitos às taxas (mais elevadas) do último escalão do imposto, aplicar-se-ão também, em regra, aos factos tributários, instantâneos, ocorridos após a entrada em vigor da Lei do OE 2010,

ou seja, as declarações para consumo ocorridas após 29 de Abril do ano corrente. Por sua vez, a actualização e agravamento das taxas de IUC, que assume a natureza de imposto sobre o património (o veículo), aplicar-se-ão, apenas, aos veículos matriculados já após a data de entrada em vigor da Lei do OE 2010 ou cuja matrícula complete aniversário após esta data.

Não obstante, importa ainda tomar nota de algumas das normas transitórias previstas na Lei do OE 2010.

### 8.1. As emissões de CO<sub>2</sub>

A Lei do OE 2010 relega para 2014, por via de norma transitória expressa, a utilização das emissões de CO<sub>2</sub> na tributação dos automóveis ligeiros de mercadorias e mistos (estava prevista para 2010), mantendo até esse ano a tributação baseada, exclusivamente, na cilindrada.

### 8.2. Os veículos em fim de vida

A Lei do OE 2010 procede, ainda, à prorrogação, até 31 de Dezembro de 2010, da vigência do apoio fiscal à destruição dos veículos em fim de vida na compra de automóveis ligeiros novos, contemplando, porém, também, expressamente, os veículos ligeiros, novos, matriculados entre Janeiro a Abril de 2010, período durante o qual a Lei do OE 2010 não estava ainda em vigor, desde que as emissões de CO<sub>2</sub> máximas dos veículos novos a adquirir não ultrapasse os 130 g/km.

Em virtude de norma transitória específica prevista na Lei do OE 2010, este incentivo fiscal pode, pois, excepcionalmente, ser concedido durante todo o ano de 2010 e, nos termos dos procedimentos a regulamentar pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, também aos veículos destruídos ou irreparavelmente danificados em virtude da catástrofe natural ocorrida a 20 de Fevereiro deste ano na Região Autónoma da Madeira.

## 9. ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS (EBF)

Em sede das alterações legislativas ao EBF são de referir duas disposições transitórias que são expressamente consagradas pelo legislador.

A Lei do OE 2010 consagra, ainda, uma disposição que prevê que passem, explicitamente, a poder ser objecto de reversão, no processo de execução fiscal, as coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil dos administradores e gerentes por multas ou coimas, determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

## 9.1. A Criação Líquida de Emprego

O benefício fiscal da criação líquida de emprego (CLPT), em virtude de norma transitória expressa, será cumulável, durante todo o exercício de 2010, com incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.

## 9.2. O Apoio ao Investimento

A Lei do OE 2010 estabelece que o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI 2009) - um pacote de estímulos fiscais à nossa economia, que concede deduções à colecta de IRC e isenções de IMI, IMT e Imposto do Selo a diversos sectores da actividade - se mantém em vigor até 31 de Dezembro de 2010, assim se aplicando desde 1 de Janeiro de 2010.

## 10. PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

As alterações ao Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e à Lei Geral Tributária (LGT), em regra, serão de aplicação imediata, uma vez que não incidem, directamente, sobre factos tributários e não afectam direitos adquiridos.

Com efeito, o alargamento do prazo máximo de contagem de juros de mora de cinco para oito anos, nos casos em que a dívida seja paga em prestações, ao consubstanciar uma extensão de prazos de natureza substantiva, deverá ser explicado à luz do artigo 297.º do Código Civil. Assim, o novo prazo máximo de contagem de juros de mora de oito anos aplicar-se-á às dívidas tributárias pendentes, mas descontar-se-á nele todo o tempo já decorrido ao abrigo do prazo anterior de cinco anos.

Por sua vez, a alteração da taxa de juro de mora que passará a ser calculada, anualmente, e com base na média das médias mensais das taxas Euribor a 12 meses, acrescida de 5%, produzirá efeitos a partir do dia 1 de Janeiro

seguinte ao da data de publicação de aviso do Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I.P, o qual fixará a taxa de juro de mora para esse ano civil.

A Lei do OE 2010 consagra, ainda, uma disposição que prevê que passem, explicitamente, a poder ser objecto de reversão, no processo de execução fiscal, as coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil dos administradores e gerentes por multas ou coimas, determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Com efeito, os juizes conselheiros do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional têm adoptado entendimentos algo divergentes quanto à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes por multas ou coimas, prevista no RGIT. O Supremo Tribunal Administrativo considera que esta responsabilidade ao consubstanciar uma transmissão de penas, sem a necessária prova da culpa, é contrária ao princípio constitucional da intransmissibilidade das penas; já o Tribunal Constitucional parece sustentar o entendimento de que a responsabilidade subsidiária dos administradores e gestores por coimas é uma responsabilidade de natureza civil extracontratual. Sucede, porém, que as coimas e outras sanções decorrentes desta "responsabilidade de natureza civil extracontratual" não figuravam, até à entrada em vigor da Lei do OE 2010, entre as dívidas que, segundo o CPPT, podem ser cobradas através de processo de execução fiscal, pelo que, tudo indica, que a Administração tributária deverá chamar à colação a nova norma para proceder às reversões posteriores à entrada em vigor da Lei do OE 2010.

Rogério M. Fernandes Ferreira  
Francisco Carvalho Furtado  
Mónica Respicio Gonçalves  
Marta Machado de Almeida  
Luís Castilho

A presente Informação Fiscal destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta, não devendo servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação Fiscal não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte [arfis@plmj.pt](mailto:arfis@plmj.pt)

Lisboa, 26 de Maio de 2010  
12/ 2010