

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0844/09
Data do Acórdão:	03-02-2010
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	MIRANDA DE PACHECO
Descritores:	<p>IRC</p> <p>TRANSMISSIBILIDADE DE PREJUÍZO FISCAL</p> <p>NULIDADE DE ACÓRDÃO</p> <p>OMISSÃO DE PRONÚNCIA</p> <p>DEFERIMENTO TÁCITO</p> <p>CONCEITOS INDETERMINADOS</p> <p>CONSTITUCIONALIDADE</p> <p>DIREITO COMUNITÁRIO</p> <p>DESVIO DE PODER</p> <p>REENVIO PREJUDICIAL</p>
Sumário:	<p>I - O acórdão é nulo, por omissão de pronúncia, quando deixe de apreciar questões que devesse conhecer- artigos 1.º do CPTA, 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC e 95.º, n.º 1 do CPTA.</p> <p>II - Tal não acontece quando o acórdão explicita as razões pelas quais não conhece de determinada questão.</p> <p>III - A formação do deferimento tácito de pedido de transmissibilidade de prejuízo fiscal está dependente da comprovação dos “elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação”, aí não se incluindo a existência ou não de dívidas à Segurança Social.</p> <p>IV - Formado deferimento tácito nos termos do artigo 69.º n.º 7 do CIRC, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, sobre um pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais, na sequência de fusão de sociedades, ele configura um acto constitutivo de direitos para o requerente, que só pode ser revogado com fundamento em invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida (artigo 141.º do CPA, subsidiariamente aplicável por força do preceituado nos artigos 2.º alínea c) da LGT e 2.º, alínea d) do CPPT).</p> <p>V - “Razões económicas válidas” e “inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva” são conceitos indeterminados cujo preenchimento cabe à Administração e que, ao contrário do poder discricionário verdadeiro e</p>

próprio, como poder de eleger uma de entre várias soluções igualmente válidas, só admitem uma solução justa no caso concreto.

VI - No preenchimento dos conceitos indeterminados pode existir, ou não, a chamada margem de livre apreciação ou discricionariedade técnica. Tanto a questão de saber se houve “razões económicas válidas” ou se a fusão “se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva” é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação da Administração.

VII - Nestes casos, o juízo discricionário da administração não pode ser fiscalizado, no ponto específico, pelos tribunais, salvo erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal, o que não reveste uma dimensão violadora do direito consagrado no n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

VIII - Sobre o arguente do vício de desvio de poder recai o ónus de concretizar o fim prosseguido pelos autos do acto em contradição com o fim visado pela lei na concessão desse poder discricionário.

IX - Suscitando-se no processo a desconformidade ao Direito comunitário (artigo 11.º da Directiva n.º 90/434/CEE., de 23 de Julho de 1990) da interpretação que a Administração Tributária fez do n.º 2 do artigo 69.º do CIRC, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJCE, nos termos do artigo 234.º do Tratado de Roma, suspendendo-se a instância até à pronúncia deste Tribunal.

Nº Convencional:	JSTA000P11432
Nº do Documento:	SA2201002030844
Recorrente:	A...
Recorrido 1:	SE DOS ASSUNTOS FISCAIS
Votação:	UNANIMIDADE

Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral:	Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: 1- A... S.A., com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, que julgou improcedente a acção administrativa em que
-----------------	--

impugna o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, datado de 06/10/2004, que lhe indeferiu um pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais, dele vem recorrer, formulando as seguintes conclusões:

1ª O acórdão recorrido entendeu que o artigo 69º do Código do IRC consagra um benefício fiscal ao qual é aplicável o artigo 11º-A do EBF, pelo que considerou que não se formou o acto de deferimento tácito do pedido de dedução de prejuízos ao abrigo daquele preceito porquanto, na sua perspectiva, o procedimento só foi instruído em 22.04.2004 com a certidão da Segurança Social comprovativa de situação tributária regularizada por parte da requerente;

2ª Enferma o acórdão recorrido de erro de julgamento uma vez que não existia qualquer norma que impusesse a apresentação da referida certidão de situação tributária regularizada, designadamente não o impunha o nº 2 do artigo 69º do Código do IRC;

3ª Tal documento tão-pouco constava da Circular nº 6/2002 da Direcção de Serviços do IRC, de 2 de Abril de 2002, que listava os elementos que deviam acompanhar o pedido de transmissão de prejuízos para efeitos do disposto no artigo 69º do Código do IRC;

4ª Além do mais, o artigo 11º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) (actual artigo 13º) não é sequer aplicável ao caso vertente uma vez que o regime previsto no artigo 69º do Código do IRC não consubstancia um qualquer benefício fiscal, mas sim um desagravamento estrutural atendendo a que não se funda em razões extra-fiscais mas sim na concretização do princípio da solidariedade dos exercícios no âmbito de operações em que haja continuidade da actividade societária desenvolvida;

5ª É inquestionável que, tendo sido apresentado em 28.11.2003 o requerimento *sub judice*, devidamente instruído nos termos do artigo 69º do Código do IRC, o deferimento tácito da pretensão da ora Recorrente ocorreu em 28 de Maio de 2004;

6ª Mesmo que estivesse em causa no artigo 69º do Código do IRC um benefício fiscal, no que não se concede e apenas por elevada cautela de patrocínio se concebe, ainda assim incorria em erro de julgamento o Tribunal Recorrido ao considerar que não se formou o acto de deferimento tácito;

7ª Na verdade, só a existência de dívidas tributárias

suspende a fruição de benefícios fiscais, nos termos do disposto no nº 2 do artigo 11º-A do EBF (actual artigo 13º) pelo que a comprovação da situação tributária regularizada não constitui qualquer pressuposto legalmente previsto do direito ao benefício fiscal;

8ª Com efeito, o escopo visado pelo legislador com o artigo 11º-A do EBF é inviabilizar que alguém que, comprovadamente, seja devedor de tributos (e persista nessa situação de incumprimento) possa usufruir de um benefício fiscal, incumbindo necessariamente, de acordo com o disposto no artigo 74º da LGT, à administração tributária o ónus de demonstrar a existência de tributos em dívida e não ao contribuinte a demonstração de que não se encontra em situação de incumprimento tributário;

9ª E mesmo considerando que estávamos perante um requisito necessário ao deferimento da pretensão então, nos termos do disposto no nº 8 do artigo 69º do Código do IRC, em consonância, aliás, com o disposto no nº 4 do artigo 108º do CPA, apenas se suspenderia o prazo para o deferimento tácito entre a data da notificação da administração tributária para a apresentação do documento e a apresentação efectiva do mesmo;

10ª Não existe, na verdade, uma imputabilidade *ab initio* ao requerente da impossibilidade de decisão pela administração tributária pois àquele não cabia a prova da não verificação de um facto impeditivo do seu direito, qual seja, a existência de dívidas tributárias;

11ª Aliás, uma vez que se impõe à administração tributária solicitar os elementos adicionais em falta para a apreciação da pretensão formulada, considerar como inutilizado todo o tempo decorrido até à data da junção dos referidos elementos, seria afastar, sem razão justificativa, a presunção legal do deferimento tácito, a qual existe, precisamente, para defender o particular contra a inércia administrativa quando estejam em causa direitos ou interesses de relevo;

12ª Assim, o procedimento apenas teria estado parado por motivo imputável à ora Recorrente entre a data da notificação para junção da certidão da Segurança Social e a data da efectiva junção daquele documento, ou seja, entre 02.03.2004 e 22.04.2004, pelo que o acto de deferimento tácito sempre se teria formado no dia 20 de Julho de 2004, ou seja, em data claramente anterior à prática do acto de indeferimento expresso pelo Exmo. Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais;

13ª Tendo-se formado o acto deferimento tácito do pedido de transmissão de prejuízos da B... para a ora Recorrente, ao decidir posteriormente em sentido inverso, o acto administrativo em crise consubstancia um acto de revogação parcial implícita ilegal daqueloutro;

14ª Com efeito, o acto tácito de deferimento, mesmo que ilegal, apenas poderia ter sido validamente revogado até 28 de Julho de 2003, nos termos do disposto nos artigos 140º e 141º do CPA e do artigo 28º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos aprovada pelo Decreto-Lei nº 267/85, de 16 de Julho, enfermado o acto revogatório de ilegalidade por violação do artigo 141º do CPA;

15ª Ainda que assim não se entendesse, uma vez que o aludido acto de deferimento tácito é um acto válido, sempre seria ilegal o posterior acto de indeferimento expresso e de revogação implícita de acto válido, por violação da alínea b) do nº 2 do artigo 140º do CPA;

16ª Efectivamente, os conceitos previstos no nº 2 do artigo 69º do código do IRC nada têm a ver com a figura da discricionariedade técnica pois não é necessário o recurso a domínios técnicos ou científicos para a respectiva interpretação;

17ª Ainda assim, mesmo que se tratasse de verdadeira discricionariedade técnica nunca estaria prejudicada a respectiva sindicabilidade judicial, tal como afirmado pela jurisprudência do Tribunal Constitucional (cf. Acórdão nº 269/2000, 1ª Secção, Processo nº 589/99);

18ª Na verdade, salvo o devido respeito, incorre em erro o Tribunal Recorrido ao identificar no referido preceito do Código do IRC um tipo de conceitos indeterminados que confira poderes discricionários, seja discricionariedade técnica, seja discricionariedade propriamente dita, na respectiva interpretação;

19ª Os conceitos “razões económicas válidas” e “estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva” são conceitos relativamente indeterminados que exigem uma valoração objectiva por parte da entidade aplicadora do Direito, sendo, como tal, sindicável judicialmente a sua aplicação;

20ª Aliás, o princípio da legalidade fiscal nas suas vertentes formal e material, e os princípios da tipicidade e determinação em que aquele se desdobra, consagrados nos artigos 165º, nº 1, alínea i) e 103º, nº 2, ambos da CRP não autorizam a existência de conceitos indeterminados

discricionários em matéria tributária;

21ª Caso assim não se entenda e se interprete o artigo 69º, nº 2, do Código do IRC, no sentido de estabelecer conceitos indeterminados concedentes de discricionariedade, técnica ou outra, insindicação pelos tribunais administrativos e fiscais, então a norma enferma de inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade previsto nos artigos 165º, nº 1, alínea i), 103º, nº 2, e 266º da CRP e do direito à tutela jurisdicional plena e efectiva contra actos lesivos prevista no artigo 268º, nº 4, da CRP, o que desde já se suscita para todos os efeitos legais;

22ª Padece, pois, de nulidade o acórdão recorrido, por omissão de pronúncia nos termos do disposto no artigo 668º, nº 1, alínea d) do CPC, face ao preceituado no artigo 95º, nºs 1 e 2, do CPTA;

23ª Como tal, deverá esse douto Tribunal apreciar a ilegalidade do acto em crise por violação do disposto no nº 2 do artigo 69º do Código do IRC;

24ª Resulta dos autos a verificação dos pressupostos para a concessão da autorização de transmissão de prejuízos e, por conseguinte, a ilegalidade do despacho de indeferimento expresse;

25ª Não está em discussão nos presentes autos a verificação do pressuposto de que a fusão se inseriu “numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva”, sendo a verificação de tal pressuposto reconhecida pela administração tributária;

26ª Os pressupostos que servem de fundamento ao despacho de indeferimento em crise são materialmente inexactos uma vez que a B... exerceu de facto nos exercícios abrangidos pelo requerimento para dedução de prejuízos fiscais uma actividade relevante no âmbito do seu objecto social e detinha participações sociais que passaram a integrar os activos da incorporante, ora Recorrente, representando 3,26% dos mesmos;

27ª Ademais, sempre tais considerações relativas à actividade desenvolvida pela B... seriam irrelevantes porquanto a alegada reduzida dimensão da sociedade incorporada não significa de forma alguma que a motivação subjacente à fusão é exclusivamente fiscal, desde logo quando é assente que o património líquido da sociedade incorporada é positivo e são transmitidas

posições activas;

28ª Acresce que a perspectiva que deve ser avaliada no âmbito de uma operação de reestruturação dentro de um grupo é a perspectiva do próprio grupo e não a da sociedade incorporante isoladamente, como erradamente fez a administração tributária;

29ª Por outro lado, a ilegalidade do acto de indeferimento advém ainda da fundamentação contraditória uma vez que ao mesmo tempo que se reconhece que a operação é, em si mesma, economicamente vantajosa, pelo simples facto de poder conduzir a um incremento da eficiência empresarial e a uma redução dos custos de administração e de gestão, e, por esse facto, ter um efeito positivo em termos de estrutura produtiva e de grupo, conclui-se incongruentemente que a fusão teve uma motivação exclusivamente fiscal;

30ª Finalmente, deve reter-se que o regime de neutralidade fiscal é produto de uma imposição comunitária consubstanciada na Directiva nº 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, cuja aplicação só pode ser afastada caso se verifique qualquer das circunstâncias referidas no seu artigo 11º, ou seja, no caso de a operação ter como principal objectivo ou contar entre os seus principais objectivos a fraude ou evasão fiscal, o manifestamente não sucede no caso vertente;

31ª Assim, uma vez que o conceito de “razões económicas válidas” deve ser interpretado na acepção do artigo 11º da Directiva nº 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, por imposição do princípio da aplicação conforme ao Direito Comunitário, e atendendo a que não se pode concluir que a operação de fusão, no caso vertente, teve por fim, essencial ou primacial, a fraude ou evasão fiscal, é tal operação de qualificar como tendo sido realizada por motivos económicos válidos, em conformidade com a interpretação vertida na jurisprudência do TJCE nos Acórdãos C-28/95, de 17.07.1997 (Acórdão Leur-Bloem) e C-321/95, de 05.07.2007 (Acórdão Kofoed);

32ª Assim sendo, a interpretação que a administração tributária fez do disposto no nº 2 do artigo 69º é desconforme ao Direito Comunitário, violando o artigo 11º da Directiva nº 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, e reflexamente o artigo 8º, nº 3, da CRP;

33ª Caso assim não se entenda, estando em causa uma questão de interpretação de Direito Comunitário derivado que suscita dúvidas e assume relevância para a questão

decidenda, deverá submeter-se a respectiva interpretação ao TJCE ao abrigo do disposto no artigo 234º do TCE, sendo esse reenvio obrigatório por ser esse tribunal o órgão jurisdicional nacional que decide em última instância (cf. artigo 234º TCE);

34ª As questões a interpretar pelo TJCE são as seguintes:

a) Qual o sentido e alcance do disposto no artigo 11º, nº 1, alínea a), da Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, nomeadamente qual o conteúdo do conceito “razões económicas válidas” e do conceito “reestruturação ou racionalização das actividades” de sociedades participantes em operações abrangidas pela Directiva 90/434/CEE?

b) É admissível interpretar o conceito “razões económicas válidas” no sentido de tais razões inexistirem numa concreta operação de fusão dentro de um grupo pelo simples facto de a actividade desenvolvida pela sociedade incorporada ser reduzida em comparação com a sociedade incorporante, não obstante ser assente que a fusão poderá conduzir a uma redução dos custos de administração e de gestão e, nessa medida, é susceptível de consubstanciar um efeito positivo em termos de estrutura de custos do grupo decorrente da eliminação de parte dessa mesma estrutura?

35ª Em suma, deverá concluir-se que a decisão *sub judice* enferma de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, violando o disposto no nº 2 do artigo 69º do Código do IRC, no artigo 11º da Directiva nº 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, e reflexamente no artigo 8º, nº 3, da CRP, padecendo de vício de violação de lei gerador de anulabilidade do acto nos termos do disposto nos artigos 135º e 136º do CPA;

36ª Mesmo que por qualquer razão se entendesse que a autorização para a dedução de prejuízos fiscais nos termos do artigo 69º do CIRC consubstancia o exercício de um poder discricionário, ainda assim a decisão demandada deveria ser objecto de anulação por se encontrar eivada de desvio de poder, pelo que também por essas razões incorre o acórdão recorrido em erro de julgamento;

37ª Com efeito, o entendimento de que os pressupostos para a aplicação do regime especial de neutralidade fiscal previsto no artigo 69º do Código do IRC são distintos e mais exigentes de que os requisitos para a concessão dos benefícios fiscais previstos no referido Decreto-Lei nº 404/90, de 21 de Dezembro, enferma de erro de

juízo;

38ª Ao invés, os pressupostos previstos no artigo 3º do Decreto-Lei nº 404/90, de 21 de Dezembro, na redacção conferida pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, são mais exigentes que a mera verificação da existência de razões económicas válidas, prevista no nº 2 do artigo 69º do Código do IRC;

39ª A circunstância de o nº 8 do artigo 4º do mesmo Decreto-Lei nº 404/90, aditado pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, ter vindo dispensar, sempre que ao acto de concentração em causa seja aplicável o regime de neutralidade fiscal, os pareceres do ministério da tutela da área da actividade da empresa, do organismo responsável pela área da concorrência e da Direcção-Geral dos Registos e Notariado incidindo sobre o estudo demonstrativo das vantagens da operação, é irrelevante uma vez que os pressupostos para a concessão do benefício não se tomaram menos exigentes nem a sua verificação deixou de ter que ser controlada pela administração fiscal;

40ª Tendo sido emitido um acto administrativo que, reconhecendo a verificação dos pressupostos previstos no artigo 3º do Decreto-Lei nº 404/90, de 21 de Dezembro, concedeu à ora Recorrente o benefício fiscal previsto naquele diploma, não pode a administração tributária, sob pena de erro grosseiro e manifesto desvio de poder, vir recusar a aplicação da dedução de prejuízos com base na falta de demonstração da existência de “razões económicas válidas”;

41ª Pelo que, e em suma, e pelos motivos acima referidos, só poderá ser revogado o acórdão recorrido, devendo o acto de indeferimento expresso ser imediatamente anulado, condenando-se a autoridade demandada à prática de acto que expressamente autorize a ora Recorrente a deduzir os prejuízos fiscais apurados pela B... a em resultado da operação de fusão.

2- O recorrido Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais contra-alegou nos termos que constam de fls. 429 e seguintes, formulando as seguintes conclusões:

I. O douto Acórdão recorrido, ao julgar improcedente a Acção Administrativa Especial fez uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos, motivo pelo qual deve ser mantido.

II. As questões que foram objecto de análise no Acórdão recorrido foram assim sumariadas:

«Se no caso se formou acto tácito de deferimento sobre o pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais das Sucursais; E, quer se tenha formado quer não, se o despacho do Sr. Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, aqui sindicado é ilegal por incorrer em algum dos vícios que a Autora lhe aponta.»

III. Em primeiro lugar é relevante salientar que a Recorrente Jurisdicional nas doudas alegações defende que o regime previsto no artigo 69º do Código do IRC “não consubstancia um qualquer benefício fiscal mas sim um desagravamento estrutural. E nesse sentido, desenvolve uma tese onde abandona completamente o pensamento que defendeu na PI.

IV. E abandona completamente a linha de pensamento que seguiu na PI, para deste modo defender a não aplicação do artigo 11º-A do EBF e assim afastar a obrigação de preenchimento do requisito essencial de deferimento da pretensão, no caso, da junção da certidão da segurança social.

V. Pelo que, bem andou o douto Acórdão ao decidir que não se formou o acto de deferimento tácito, pois é o próprio nº 7 do artigo 69º do CIRC que determina que o prazo de seis meses se conta da apresentação do requerimento, quando acompanhado de todos os elementos necessários ao deferimento, o que só aconteceu em 22/04/2004.

VI. No que respeita à sindicabilidade do acto, a Recorrente Jurisdicional considera que os conceitos previstos no artigo 69º nº 2 do CIRC nada têm a ver com a figura da discricionariedade técnica, nem compreendem quaisquer poderes discricionários *stricto sensu*. E que o Tribunal incorre em erro ao identificar no referido preceito do Código do IRC, um tipo de conceitos indeterminados que conferem poderes discricionários, o que levou a que o Tribunal recorrido se tivesse absterido de apreciar a legalidade do acto administrativo.

VII. Atribui o vício de nulidade do Acórdão recorrido por omissão de pronúncia ao não ter apreciado a legalidade do acto administrativo em crise, por violação do artigo 69º nº 2 do CIRC, (artº 668º nº 1 d) CPC, artº 95º nº 1 e 2 do CPTA). E assim, entende que deverá ser apreciada a legalidade do acto em crise e em consequência determinar a anulação do acto de indeferimento.

VIII. Contrariamente ao alegado pela Recorrente no que se refere à sindicabilidade do acto, o douto Acórdão

recorrido fez uma correcta interpretação e aplicação do artigo 69º nº 2 do CIRC. É que, também quanto a esta questão a Jurisprudência e a Doutrina têm seguido o entendimento de que estamos perante conceitos indeterminados cujo preenchimento cabe à Administração. IX. Donde, apesar deste juízo não poder ser fiscalizado pelos tribunais através de um controlo jurisdicional pleno, existe essa possibilidade, na medida em que os Tribunais sempre podem exercer controlo através da verificação da existência de erros grosseiros ou se existe manifesta desadequação legal, como defende o Prof. Freitas do Amaral em citação supra transcrita.

X. De tudo o supra exposto, se conclui que o Douto acórdão andou bem, na análise e na interpretação que fez dos conceitos indeterminados e da sua sindicabilidade, não se verificando sequer a inconstitucionalidade alegada, pois em última instância, aqueles conceitos são sempre objecto de controlo na medida em que o Tribunal tem sempre o poder de verificar a existência de erros grosseiros ou manifesta desadequação legal.

XI. E no caso dos autos esse controlo foi exercido, apesar de não ter sido na altura alegado pela Autora, conforme supra referido no excerto transcrito do Acórdão recorrido.

XII. Assim, não são sustentáveis os vícios imputados ao douto Acórdão recorrido, nomeadamente o de omissão de pronúncia, porque o Tribunal exerceu o controle que lhe é permitido por lei, não lhe sendo exigido que se pronunciasse sobre a inexistência dos requisitos previstos no nº 2 do artigo 69º do Código do IRC.

XIII. A Recorrente Jurisdicional defende ainda que a interpretação que a AT fez do nº 2 do artigo 69º do CIRC é desconforme ao direito comunitário violando o artigo 11º da Directiva nº 90/434/CEE de 23 de Julho de 1990, mas não tem razão.

XIV. Desde logo, porque existem excepções a essa obrigação, conforme ficou supra demonstrado, nomeadamente pela jurisprudência citada (Rec. 021012 de 08-10-97 do STA e Ac. STA 1132/05 de 23/10/2007).

XV. Não havendo dúvidas sobre a interpretação do artigo 69º nº 2 do CIRC, nem sendo esta desconforme ao artigo 11º da Directiva nº 90/434/CEE de 23 de Julho de 1990.

XVI. Pelo exposto, não se impõe o reenvio prejudicial dado que esta pronúncia não é essencial à decisão, nem está em causa a uniformidade da interpretação de normas comunitárias ou da sua validade e porque na situação dos

autos se aplica a teoria do acto claro.

XVII. A Recorrente Jurisdicional pugna, ainda, pela revogação do Acórdão Recorrido por entender que a Administração Tributária praticou erro grosseiro e manifesto desvio de poder, ao ter autorizado o pedido de isenção nos termos do DL 404/90 de 21 de Dezembro e, por outro lado, ter indeferido o pedido formulado no âmbito do pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais (artº 69º CIRC).

XVIII. Mas não tem razão. Na verdade as exigências e os requisitos legais tanto do pedido de isenção, como do pedido de dedução de prejuízos, apesar de terem como base a mesma operação de fusão, e por isso terem requisitos coincidentes, não se consomem mutuamente, ou seja, não é suficiente a autorização da isenção ao abrigo do DL 404/90, para que se considere autorizada a transmissibilidade de prejuízos fiscais.

XIX. No que se refere ao regime de reporte de prejuízos, este é um regime de excepção, tratando-se de uma medida de afastamento excepcional do regime geral de intransmissibilidade dos prejuízos fiscais, consagrado no artigo 47º do CIRC.

XX. Verifica-se que o legislador sujeitou a autorização de transmissibilidade dos prejuízos das sociedades fundidas à verificação de pressupostos e de determinadas condições previstas na lei, no caso no Código do IRC, e que contrariamente ao que defende a Recorrente não absorvem/nem anulam as do DL 404/90.

XXI. Pelo exposto, quando se trata de pedido efectuado ao abrigo do artigo 69º do CIRC, é necessária uma autorização, a qual está dependente da demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas.

XXII. Nesse sentido, devem ser remetidos, junto com o pedido, todos os elementos necessários ao perfeito conhecimento da operação visada, tanto nos seus aspectos jurídicos, como económicos, tal como supra se referiu.

XXIII. Podemos concluir que, no caso dos pedidos de autorização de dedução de prejuízos, efectuados ao abrigo do artigo 69º do CIRC, os requisitos são muito mais exigentes, e só são deferidos, depois de verificados todos os pressupostos legais, ao passo que os pedidos apresentados nos termos do DL 404/90 são deferidos desde que se aplique o regime de neutralidade fiscal.

XXIV. Mas isso não leva a que se verifique qualquer contradição, como defende a Autora, decorrente do facto

de ter sido deferido o pedido apresentado nos termos do DL nº 404/90 de 21 de Dezembro, e agora ter sido indeferido parcialmente o pedido de dedução de prejuízos, uma vez que se tratam de situações com pressupostos diferentes e diferentes graus de exigências da verificação desses pressupostos.

XXV. Por tudo o que ficou exposto, se deve manter o acórdão recorrido, por não padecer de nenhum dos vícios que lhe são assacados pela Recorrente Jurisdicional nem de quaisquer outros.

3- O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer com base no seguinte entendimento:

«O Ministério Público não se pronuncia sobre o mérito do recurso, no entendimento de que a relação jurídico-material controvertida não implica direitos fundamentais dos cidadãos, interesses públicos especialmente relevantes ou valores constitucionalmente protegidos como a saúde pública, o ambiente, o urbanismo, o ordenamento do território, a qualidade de vida, o património cultural e os bens do Estado, das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais (artigos 9º, nº 2 e 146º, nº 1 do C.P.T.A.).»

4- O Tribunal Central Administrativo Sul, por acórdão de fls. 447 e seguintes, desatendeu a arguição das nulidades que vêm assacadas ao acórdão recorrido pelo que o manteve nos seus precisos termos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

5- O acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

1) Por requerimento dirigido ao Senhor Ministro das Finanças entrado em 25/03/2003 a ora autora requereu: A) Dispensa de pagamento de emolumentos notariais devidos pela celebração da escritura pública relativa à execução dos actos projectados a realizar-fusão nos termos do presente Requerimento. B) Dispensa de pagamento de emolumentos devidos ao Registo Comercial pelo registo da escritura referida na alínea a) anterior, incluindo o registo do projecto de fusão. C) Dispensa de pagamento de emolumentos ao Registo Nacional de Pessoas Colectivas, que venham eventualmente, a mostrar-se devidos pela realização dos actos constantes deste Requerimento. D) Dispensa de pagamento de Imposto de Selo, e outros encargos que venham a mostrar-se devidos, em quaisquer actos ou formalidades necessários à correcta e integral concretização dos actos projectados (vide fls. 93 a 95 dos autos).

2) Este requerimento foi deferido por despacho de

07/08/2003 do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. (vide processo administrativo apenso)

3) Por requerimento entrado em 28/11/2003, cuja cópia consta de fls. 109 a 120, dirigido à Sra. Ministra das Finanças a ora autora veio peticionar lhe fosse concedida autorização para deduzir os prejuízos fiscais apurados pelas ... incorporadas e ainda por utilizar referentes aos exercícios compreendidos entre 1997 e 2002 inclusive, aos seus lucros tributáveis se os houver.

4) No âmbito deste procedimento, a AT (Direcção de Serviços do IRC) solicitou ao Senhor Chefe da Repartição de Finanças do 3º Bairro Fiscal de Lisboa informação de possível existência de dívidas da entidade “A...”, SA e este Chefe respondeu por fax de 12/05/2004 informando que a referida entidade “não é devedora à Fazenda Nacional de qualquer contribuição ou imposto no âmbito deste Serviço de Finanças.

5) No âmbito do mesmo procedimento, a AT (Direcção de Serviços do IRC) solicitou à “A..., SA” por via postal em 02/03/2004 (declaração do sobre a sua situação contributiva junto da Segurança Social tendo aquela sociedade remetido à Direcção de Serviços do IRC a declaração do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social que consta da parte final do processo administrativo e que ali deu entrada em 22/04/2004.

6) No âmbito do referido procedimento, a AT (Direcção de Serviços do IRC) solicitou ao Senhor Director-Geral da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais Sobre o Consumo informação de possível existência de dívidas da entidade “A..., SA e este Director respondeu em 23/06/2004 que em relação à referida entidade “não existem dívidas nos termos do artº 11º-A do EBF.

7) Uma técnica economista emitiu parecer sobre tal pedido, tendo proposto a autorização da transmissibilidade dos prejuízos fiscais, excepto os da sociedade incorporada B... na consideração de que “esta sociedade praticamente não desenvolveu a sua actividade e com os elementos de que dispomos julgamos que não foi demonstrado o redimensionamento e desenvolvimento empresarial de média ou longo prazo. O que, de facto, esta sociedade vai transmitir para a sociedade incorporante são os elevados prejuízos. Por outro lado, o peso do património líquido da sociedade B... no valor do património da sociedade incorporante é muito insignificante, dando-nos uma ideia dos efeitos da fusão desta sociedade que serão

insignificantes.”

6) Este parecer mereceu a concordância da Sra. Directora de Serviços do IRC, do Sr. Subdirector Geral, do Sr. Director Geral e finalmente em 14/07/2004 o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais após o seu despacho de Concorde - cfr. mesmo processo administrativo;

7) Em 21/07/2004 foi expedida via postal notificação à ora Autora do projecto de decisão para exercício do direito de audição, que exerceu através de requerimento entrado na Direcção Geral dos Impostos em 09/08/2004.

8) Por aquela mesma técnica economista foi emitido uma informação final em 16/09/2004, depois de exercido o direito de audição da contribuinte, tendo agora aqui proposto, igualmente, o indeferimento da dedução dos prejuízos, assente nos seguintes fundamentos:

“(…)B) ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS INVOCADOS NO DIREITO DE AUDIÇÃO

(…) 4. Sobre os argumentos invocados no exercício do direito de audição, nos termos do disposto no artigo 60º da Lei Geral Tributária, primeiramente, procede-se à análise da primeira questão invocada pela recorrente, a do interesse económico da incorporação da B....

B1) QUESTÃO RELATIVA AO INTERESSE ECONÓMICO DA INCORPORAÇÃO DA B...

5. A recorrente entende que tendo sido deferido o pedido apresentado, nos termos do DL nº 404/90, de 21 de Dezembro, para efeitos de isenção do imposto de selo e de sisa, através do qual foi demonstrado o interesse económico da operação significa que a Administração Fiscal já reconheceu os requisitos constantes do artigo 69º do Código do IRC.

6. Por forma a analisar-se esta questão é importante analisar-se o disposto no artigo 3º do DL 404/90, de 21 de Dezembro, na redacção dada pela Lei do OE para o exercício de 2003 (O despacho para efeitos do DL. 404/90 de 21/12, foi proferido a 7/08/03), no qual se refere que os benefícios em questão só poderão ser concedidos se a reorganização empresarial, tiver efeitos positivos em termos do reforço da competitividade das empresas ou da respectiva estrutura produtiva, designadamente através de um melhor aproveitamento da capacidade de produção ou comercialização ou do aperfeiçoamento da qualidade dos bens ou serviços das empresas.

O nº 1 do artigo 4º do mesmo diploma, aditado pela Lei

do OE para o exercício de 2003, refere que estes benefícios são concedidos por Despacho do Ministro das Finanças, precedido de informação da Direcção-Geral dos Impostos, a pedido das entidades interessadas, acompanhado de estudo demonstrativo das vantagens a que se refere o artigo 3º.

O nº 8 do supracitado artigo vem estabelecer a concessão dos benefícios, para as situações em que se aplica o regime especial de neutralidade fiscal, dispensando o parecer do ministério da tutela da área da actividade da empresa e da Direcção-Geral dos Registos e do Notariado sobre o estudo atrás referido. Nestas circunstâncias, com a Lei do Orçamento de Estado para 2003 (Anteriormente, o Ministério das Finanças deveria solicitar ao Ministério da tutela da área de actividade da empresa, bem como ao departamento responsável pela concorrência e preços, parecer sobre o estudo demonstrativo das vantagens do acto projectado. Nestas circunstâncias, seria difícil não acatar a mesma posição para efeitos de IRC), os pedidos efectuados ao abrigo do DL nº 404/90, de 21 de Dezembro, são deferidos, desde que se aplique o regime de neutralidade fiscal, sem se reconhecer as vantagens económicas da operação, sendo remetida cópia do despacho para os Serviços de Inspecção analisarem se a operação cai no regime de neutralidade fiscal ou não.

8. Em termos de IRC, a lei refere, expressamente, que a concessão da autorização está subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas, devendo ser fornecidos para esse efeito todos os elementos necessários ou convenientes ao perfeito conhecimento da operação visada, tanto nos seus aspectos jurídicos como económicos, vindo a Circular nº 6/2002, de 2 de Abril, enumerar os elementos que deverão acompanhar os pedidos de transmissibilidade de prejuízos.

Dos elementos enumerados fazem parte o estudo demonstrativo das vantagens económicas da operação de fusão, pelo que, nestas circunstâncias, esta peça é necessária na apreciação destes pedidos de transmissibilidade de prejuízos.

9. Assim, o facto de ter sido deferido o pedido de isenção do imposto do selo, bem como emolumentos e outros encargos legais, não significa, pelas razões já anteriormente aduzidas, que o pedido efectuado ao abrigo do artigo 69º do CIRC tenha de ser deferido.

10. Neste sentido, não se poderá concordar com a

interpretação da requerente ao considerar que com o deferimento do pedido apresentado nos termos do DL n.º 404/90, a Administração Fiscal já reconheceu os requisitos constantes do citado artigo 69.º, pois tal como já se referiu, desde que se aplique o regime de neutralidade, é dispensada a avaliação do estudo das vantagens da operação realizada.

B2) QUESTÃO RELATIVA À ACTIVIDADE DESENVOLVIDA

11. Sobre esta questão indicam-se os proveitos constantes na Demonstração de Resultados - Quadro 03, dos exercícios de 1999 a 2002:

	1999	2000	2001	2002
Prov. Financeiros	111,03*	35,59*	48,09*	1.968,75*
Prov. Extra.	0	6**	0,01''	300.928,02**

* juros relativos a empresas do grupo

'' proveitos e ganhos extraordinários

12. De acordo com os valores atrás referidos parece que, se poderá concluir que a empresa B..., como sociedade gestora de participações sociais, praticamente não obteve proveitos relacionados com a sua actividade (não apresenta rendimentos relativos a títulos e outras aplicações financeiras, apenas apresenta valores insignificantes em juros e proveitos similares relativos a empresas do grupo).

13. Por outro lado, os valores declarados em Investimentos Financeiros, entre os exercícios de 2000 a 2002, correspondem a:

	2000	2001	2002
Partes de capital em empresas do grupo	485.874,23		
Títulos e outras apl. Financeiras	150.911,90	150.916,89	112.309,13

14. Face aos valores apresentados verifica-se que, em 2001 e 2002 não é declarado qualquer valor na rubrica referente a partes de capital em empresas do grupo, o que demonstra que esta empresa nesses exercícios não detinha participações em filiais ou em associadas, detendo apenas investimentos relativos a títulos.

De notar, que na declaração Mod. 22 de IRC de 2002 é declarada uma menos-valia fiscal no quadro 07, no valor de 2.194.234,70 euros, sem se entender a razão desta

menos-valia, uma vez que a B... não possui participações financeiras em filiais ou associadas desde o exercício de 2001.

15. Ainda que se venha a alegar, no exercício de direito de audição, que a sociedade B... desenvolveu actividades directamente relacionadas com o seu objecto social, isto é, a detenção de participações sociais, na verdade os valores constantes quer das demonstrações de resultados quer dos balanços não demonstram que esta sociedade tenha procedido a aquisições e alienações de participações sociais, actividade relacionada com o seu objecto social. Aliás, o que se verifica é que a B... deixou de ter uma carteira de participações, o que demonstra que esta sociedade deixou de exercer a sua actividade de sociedade gestora de participações sociais.

16. Por outro lado, não restam dúvidas que a fusão poderá conduzir a uma redução dos custos de administração e de gestão e, nessa medida, é susceptível de consubstanciar um efeito positivo em termos de estrutura de custos do grupo conseguida à custa da eliminação de uma estrutura do grupo.

17. Todavia, não se afigura ser evidente, na perspectiva da sociedade incorporante, o interesse económico da incorporação da B..., tendo em conta que esta entidade não desenvolveu praticamente qualquer actividade como sociedade gestora de participações sociais nem detinha participações financeiras. O que, de facto, esta entidade vai transmitir para a sociedade incorporante são os elevados prejuízos.

18. Nestes termos, somos da opinião que não se poderá dar razão à recorrente, devendo ser indeferido o pedido de dedução de prejuízos aos lucros da sociedade incorporante, no tocante aos prejuízos apurados pela sociedade B..., propondo-se a conversão do projecto de despacho, comunicado através do ofício nº 24054, de 21.07.04, em definitivo.

À consideração superior. DSIRC, 16 de Setembro de 2004.

9) Sobre esta informação foi proferido pelo Exmo. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais o despacho nº 223/2004-XVI, de 06/10/2004 de “Concordo,” - pelo que foi convertido em definitivo o anterior despacho de 14/07/2004 cfr. mesmo processo;

10) O despacho supra foi notificado à ora autora por ofício datado de 21/10/2004 - cfr. mesmo processo;

11) A autora apresentou a presente acção em 24/01/2005 (cfr. fls. 2 dos autos).

6- O acórdão sob recurso julgou improcedente a acção administrativa especial deduzida contra o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais tendo em vista a anulação do despacho, datado de 6/10/2004, que indeferira o pedido de dedução de prejuízos fiscais apurados pela Sociedade B..., SA, incorporada por fusão na ora recorrente ao abrigo do regime de neutralidade fiscal previsto no artigo 69.º do CIRC e a condenação da entidade demandada na prática do acto administrativo devido.

Para tanto, após concluir que não se formara deferimento tácito sobre o pedido que fora formulado, o aresto impugnado considerou, no essencial, que a interpretação e o juízo feitos no despacho em causa pela entidade demandada a respeito do que classifica como conceitos indeterminados como são os de “razões económicas válidas” e “inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva” não seriam contenciosamente impugnáveis, por constituírem matéria de discricionariedade técnica, com uma margem de livre apreciação da Administração salvo caso de erro grosseiro ou manifesto, o que não se vislumbraria no caso, nem fora alegado.

Na sua alegação de recurso, a recorrente, para além de diversas questões que suscita contendendo com eventuais erros de julgamento de que padeceria o acórdão sob recurso, vem defender na conclusão 22.º a nulidade desse acórdão com fundamento em omissão de pronúncia (artigo 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC), o que decorreria do facto de não ter apreciado da ilegalidade do acto expresso de indeferimento do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (cfr. fls. 398 e seguinte).

Importa começar por conhecer dessa arguida nulidade do acórdão.

6-1. É pacífico que a nulidade da sentença por omissão de pronúncia só ocorre quando o tribunal deixe de pronunciar-se sobre questões que devia apreciar (cfr. artigo 1.º do CPTA e 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC). No que se refere aos deveres de cognição do tribunal nas acções administrativas especiais, como é o caso, rege o disposto no artigo 95.º n.º 1 do CPTA.

Ora, impõe este normativo que o juiz deve conhecer de todas as questões que tenham sido submetidas á sua

apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

Por outra parte, este Supremo Tribunal tem vindo a entender que quando o tribunal consciente e fundadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá quando o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre as questões que devia conhecer, inclusivamente nada decidindo de forma expressa que não pode delas tomar conhecimento.

Acontece que no caso em apreço o acórdão não deixou dúvidas quanto às razões pelas quais não enfrentou e decidiu a respeito da legalidade do acto administrativo impugnado no concernente ao preenchimento do que apelidou de conceitos indeterminados (*“razões económicas válidas” e “estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio e longo prazo, com e efeitos positivos na estrutura produtiva”*).

A esse respeito, o acórdão recorrido afirmou expressamente que *“Assim sendo, e porque o acto de indeferimento do SEAF se fundamentou na inexistência dos requisitos exigidos pela lei para a concessão da autorização para deduzir os prejuízos fiscais acumulados pelas sociedades fundidas, este seu juízo não pode ser fiscalizado pelos tribunais. A menos que ocorresse erro grosseiro ou manifesta adequação ao fim legal. O que não se vislumbra ou vem alegado”*.

Como assim, o juízo feito no acórdão a respeito da insindicabilidade do preenchimento desses conceitos poderá estar ferido de erro de julgamento, mas o não conhecimento das questões a esse propósito levantadas nunca será causa de anulação do acórdão.

Concluindo, vai indeferida a arguição de nulidade do acórdão.

6-2. No âmbito das questões substantivas colocadas pela recorrente na sua alegação de recurso, a primeira que cumpre conhecer tem a ver com a formação de deferimento tácito sobre a sua pretensão de aproveitamento dos prejuízos fiscais da sociedade B... por si incorporada.

Nos termos do artigo 69.º do CIRC, na redacção resultante do DL n.º 221/2001, de 10 de Julho, e Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, o requerimento dos interessados para que seja concedida autorização para a transmissibilidade

dos prejuízos fiscais das sociedades fundidas (n.º 1), quando acompanhado dos elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada, tanto nos seus aspectos jurídicos como económicos (n.º 2), considera-se tacitamente deferido se a decisão não for proferida no prazo de seis meses a contar da sua apresentação (n.º 7).

Consta da matéria fixada no probatório que a recorrente apresentou o seu pedido em 28/11/03 e que só em 06/10/04 foi proferido despacho de indeferimento [pontos 3) e 9)].

Nada ficou provado que permita concluir que a recorrente tenha de alguma forma contribuído para que o procedimento iniciado com o seu pedido estivesse parado ou que não tivesse sido acompanhado dos elementos referidos no n.º 2 daquele artigo.

Na verdade, nada consta a respeito de terem sido solicitados elementos adicionais à ora recorrente e tão pouco no despacho de indeferimento se faz qualquer alusão a hipotético défice de tal documentação.

Ora, a propósito desta questão se pronunciou o Pleno da Secção, em data bem recente, no acórdão de 20/01/2010, no processo n.º 548/08, nos seguintes termos:

“Entendemos, contudo, que não poderá uniformizar-se jurisprudência no sentido requerido, pois que, nos termos do n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC, o início do prazo de deferimento tácito do pedido estava apenas dependente da entrega dos elementos referidos no seu n.º 2, entre os quais não se incluíam os necessários para averiguar da existência de dívidas à segurança social, mas apenas os “necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação visada”, entendendo-se como tal os que se relacionam com a “demonstração de que a fusão é relacionada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva”, entre os quais não se vê que caiba, por indicação expressa ou implícita, a declaração de inexistência de dívidas à segurança social. Tal exigência, a decorrer da lei, decorreria não do artigo 69.º do Código do IRC, que a tal declaração de inexistência de dívidas se não refere, mas do artigo 11.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, ao tempo vigente, que

a ela aludia expressamente. Isso mesmo foi, aliás, assumido no Acórdão fundamento, que expressamente qualificou o regime especial de transmissibilidade dos prejuízos fiscais previsto no artigo 69.º do Código do IRC como tendo natureza de “benefício fiscal”, por isso sujeito aos requisitos gerais daqueles, posição que é agora reiterada pelo recorrente, não obstante as consistentes dúvidas sobre a adequação daquela qualificação ao regime em causa expressas não apenas pela doutrina (Cfr. MANUEL ANSELMO TORRES, «A Portabilidade dos Prejuízos Fiscais», in J.L. Saldanha Sanches e Outros, *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 114/115) mas inclusive no Relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro do Estado e das Finanças para a Reavaliação dos Benefícios Fiscais (cfr., *Reavaliação dos Benefícios Fiscais: Relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro do Estado e das Finanças*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 198, Lisboa, 2005, pp. 95, 118, 173/174 e 188/196). Ora, o artigo 11.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais não foi fundamento normativo convocado no Acórdão recorrido e não tinha, aliás, de o ser, pois que nos termos do n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC apenas os requisitos do n.º 2 do mesmo artigo, e não outros, tinham de ser entregues com o requerimento referido no n.º 1, para que começasse a correr o prazo de deferimento tácito.

Observe-se, aliás, que a norma do n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC era já mais exigente quanto aos requisitos do deferimento tácito do que o regime geral estabelecido no artigo 108.º do Código de Procedimento Administrativo, que faz depender o início da contagem do prazo de deferimento tácito tão só da “formulação do pedido ou da apresentação do processo” (cfr. o seu n.º 2), independentemente deste estar devidamente instruído, relevando a deficiente instrução, quando verificada, apenas para efeitos de suspensão do decurso do prazo, se o requerente for notificado para suprir as deficiências e enquanto o não fizer, pois que aí o procedimento fica parado “por motivo imputável ao particular” (cfr. o n.º 4 do artigo 108.º do Código de Procedimento Administrativo).

Em face do exposto, o prazo de seis meses previsto no n.º

7 do artigo 69.º do CIRC para a formação do deferimento tácito, prazo esse que corre de forma contínua nos termos do artigo 279.º do CC (artigo 20.º, n.º 1 do CPPT) desde a apresentação dos pedidos, já terminara a 28/05/04 quando a 06/10/04 foi prolatado o despacho de indeferimento. Daí que, formado que foi o deferimento tácito, ele consubstancia um acto constitutivo de direitos para a ora recorrente, o qual apenas poderia ser revogado com “fundamento na sua invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida” (artigo 141.º do CPA), subsidiariamente aplicável por força do disposto nos artigos 2.º alínea c), da LGT e 2.º, alínea d) do CPPT. Sendo assim, o despacho impugnado, tendo sido proferido depois do deferimento tácito, reveste uma dimensão revogatória implícita deste, por substituição. Revogação essa que se tem por atempada já que se concretizou no prazo de um ano a contar da formação do deferimento tácito (artigo 58.º, n.º 2, alínea b) do CPTA), sendo esse o prazo a respeitar, como tem sido jurisprudência pacífica deste STA, por constituir o mais dilatado para efeito de interposição de recurso contencioso, ora acção administrativa especial. Por outra parte, tendo o indeferimento expresso do pedido de dedução de prejuízos fiscais sido fundamentado na inverificação dos requisitos para o efeito legalmente exigíveis, mormente a não ocorrência de “razões económicas válidas”, o que configura fundamento de invalidade, importará concluir que o despacho impugnado não se encontra ferido de ilegalidade decorrente de violação do disposto do citado artigo 141.º do CPA. Como já acima vimos, o acórdão recorrido a respeito da legalidade do acto administrativo expresso de indeferimento do pedido de dedução dos prejuízos fiscais concluiu pela insindicabilidade contenciosa do preenchimento do que qualifica como conceitos indeterminados com tradução, na situação “sub judicio”, na expressão “*A concessão da autorização está subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por razões económicas válidas*”, tendo em conta que o requisito também previsto no n.º 2 do artigo 69.º do CIRC inserção “*numa estratégia de redimensionamento o desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva*” foi dado por verificado nesse acto.

A recorrente impugna esse entendimento fundado na aludida insindicabilidade.

Vejamos.

É um facto que “*razões económicas válidas*”, um dos dois requisitos cumulativos constantes do n.º 2 do artigo 69.º do CIRC, se define como um conceito indeterminado cujo preenchimento cabe à Administração, aí não exercendo um poder discricionário verdadeiro e próprio, mas apenas admitindo de entre várias soluções válidas a que se apresente como justa e adequada ao caso concreto-cfr. Azevedo Moreira, Conceitos indeterminados, pag. 35. Ainda a este propósito, escreve Freitas do Amaral, in Curso de Direito Administrativo, vol. II, pag. “o que importa é saber se a interpretação de conceitos indeterminados é uma actividade vinculada ou discricionária, por conseguinte, sindicável ou não pelos tribunais”.

Dentre os conceitos indeterminados temos aqueles que apelam já para “preenchimentos valorativos” por parte do órgão administrativo aplicador do direito.

Aí, Freitas do Amaral, como vem citado no acórdão de 05/07/06, no recurso n.º 142/06, distingue duas hipóteses: “*os casos em que é exigido ao órgão administrativo uma valoração objectiva (exsaber se os combates de boxe em recintos ao ar livre são compatíveis com os “bons costumes”)* e os casos “*em que claramente o legislador remete para a Administração a competência de fazer um juízo baseado na sua experiência e nas suas convicções, que não é determinado, mas apenas enquadrado por critérios jurídicos*” - “*a Administração tem de, considerando as circunstâncias de interesse público, descobrir, segundo o seu critério, a solução mais adequada*”.

No primeiro caso é admissível a fiscalização judicial, no segundo já não.

Cfr. ibidem, pp. 108-111.”

Escreve ainda o mesmo autor: “*Porque não se lhe pede um trabalho de subsunção, uma tarefa declarativa de coincidência com um esquema dado, mas se exige uma tensão criadora do direito no caso concreto, deve naturalmente entender-se que esta actividade que, por desejo do legislador, sofre um influxo autónomo da vontade do agente administrativo, deve escapar ao controlo do juiz, embora este tenha o dever de verificar se a solução encontrada obedeceu às exigências externas*

postas pela ordem jurídica”.

Sendo assim, como se afirma no acórdão de 12/07/06, no recurso n.º 1003/05: *“Ora, saber se houve “razões económicas válidas” ou se a fusão “se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva” é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação da Administração, que poderá originar soluções diferentes, consoante o interesse que a Administração privilegie: uma fusão pode fundar-se numa razão económica válida para um interesse público de vitalidade da economia nacional, mas tal pode já não ocorrer em face dum interesse público de vitalidade de uma economia sectorial.”*

Neste contexto, a valoração que foi feita no despacho impugnado no que concerne à ausência de “razões económicas válidas” necessárias ao deferimento do pedido de dedução de prejuízos aos lucros da recorrente, enquanto sociedade incorporante, releva de considerações de interesse público contendendo com estratégias da administração perante a economia nacional, em que se mostram ausentes critérios jurídicos, e daí que o juízo a esse respeito formulado escape à fiscalização dos tribunais, salvo o caso de erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal, o que não acontece no caso, nem tão pouco vem alegado, como se deixou expresso no aresto recorrido.

Na conclusão 21.^a das alegações, a recorrente vem defender que a insindicabilidade pelos tribunais do juízo formulado pela administração a respeito dos conceitos indeterminados enferma de inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), 103.º, n.º 2 e 266.º da CRP e do direito à tutela jurisdicional plena e efectiva contra actos lesivos prevista no artigo 268.º, n.º 4 ainda da CRP.

Não se acompanha a recorrente ao formular tais juízos de inconstitucionalidade.

Com efeito, no que toca à invocada violação do princípio da legalidade fiscal, como defende Casalta Nabais, a fls. 143, in Direito Fiscal, 3.^a edição, o respeito por esse princípio não impede em absoluto que o mesmo, nomeadamente por razões de praticabilidade em que sobressai a luta eficaz contra a fraude e evasão fiscais, utilize nesse domínio conceitos indeterminados ou se

socorra mesmo da atribuição de discricionariedade à administração fiscal, dessa forma excluindo exigências de determinabilidade que “*desemboquem seja em soluções impossíveis de levar à prática, mormente porque permitam uma generalizada evasão ou fraude fiscal, seja em soluções economicamente insuportáveis*”.

No que concerne à invocada violação do direito a uma tutela jurisdicional consagrada no n.º 4 do artigo 268.º da CRP, impõe-se salientar que a aludida insindicabilidade se traduz numa contracção restrita aos juízos técnicos formulados pela administração, não afectando, para além da verificação da existência de erros grosseiros ou manifesta desadequação ao fim legal, os aspectos vinculados do acto administrativo em que se integra, designadamente a competência do órgão de decisor, a inexistência de erro nos pressupostos de facto, a necessidade de fundamentação suficiente (cuja intensidade é mesmo reforçada no caso de exercício de poderes discricionários – cfr. acórdão de 20/11/97, no recurso n.º 39.512, o respeito pelos princípios gerais do direito (como é o caso da proibição do abuso do direito) e dos princípios constitucionalmente consagrados- cfr. ainda acórdãos de 11/11/97, 20/11/97 e 19/11/98, nos recursos n.ºs 17.557, 38.164 e 42.39.

Sendo assim, como é, a referida insindicabilidade por confinada à formulação desses juízos técnicos, no caso exigida por razões atinentes a evitar a evasão fiscal (cfr. artigo 11.º, alínea a) da Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990), não reveste uma dimensão violadora do direito consagrado no n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

Alega ainda a recorrente que o acto impugnado estaria ferido de desvio de poder como resultado de não poder a AT ter deferido o pedido de isenção nos termos do DL n.º 404/90, de 21 de Dezembro e mais tarde, indeferir o pedido de dedução de prejuízos fiscais ao abrigo do n.º 2 do artigo 69.º do CIRC.

O vício de desvio de poder traduz-se na utilização de um poder jurídico discricionário por um motivo principalmente determinante que não coincida com o fim que o legislador teve em vista ao conferir tal poder.

Ora, é sobre o arguente desse vício que recai o ónus de concretizar o fim prosseguido pelo autor do acto em contradição com o fim visado pela lei na concessão desse poder discricionário.

Acontece que no caso sujeito a recorrente não fornece

quaisquer elementos passíveis de subsunção a tal vício e daí que a respectiva arguição tenha necessariamente de improceder.

De todo o modo, sempre se dirá, aqui se acompanhando a entidade recorrida, que a autorização da dedução de prejuízos fiscais ao abrigo do n.º 2 do artigo 69.º do CIRC está submetida a requisitos mais exigentes do que aqueles quanto ao pedido de isenção formulado nos termos do DL n.º 404/90, sendo que este é deferido logo que se aplique o regime de neutralidade fiscal.

Daí que o deferimento do último desses pedidos não arraste consigo a inevitabilidade da AT ter de deferir o primeiro.

Por último, na conclusão 32.^a das suas alegações, a recorrente vem alegar que a interpretação que a administração fez do n.º 2 do artigo 69.º do CIRC seria desconforme ao Direito Comunitário violando o artigo 11.º da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, e reflexamente do artigo 8.º n.º 3 da CRP.

A questão que vem suscitada relativamente à desconformidade com o direito comunitário da interpretação que a Administração Tributária fez do n.º 2 do artigo 69.º do CIRC contende, tão só, com a valoração que foi feita no que concerne à ausência de “razões económicas válidas”.

A tal respeito, formula a recorrente a pretensão da questão ser submetida à apreciação do TJCE, ao abrigo do disposto no artigo 234.º do TCE, dadas as dúvidas suscitadas e a relevância para a questão decidenda.

Impõe-se, deste modo, apreciar da necessidade desse envio prejudicial para o TJCE.

A norma comunitária que se pretende violada é do seguinte teor:

Artigo 11.º

1. Qualquer Estado-membro poderá recusar aplicar, no todo ou em parte, o disposto nos títulos II, III e IV ou retirar o benefício de tais disposições sempre que a operação de fusão, de cisão, de entrada de activos ou de permuta de acções:

a) Tenha como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude ou a evasão fiscais; o facto de uma das operações referidas no artigo 1 não ser realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das actividades das sociedades que participam na operação, pode constituir

presunção de que essa operação tem como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude ou evasão fiscal.

A questão que se coloca é a de saber se é compatível com essa norma comunitária o entendimento perfilhado pela Administração Tributária no sentido de ausência de razões económicas graves que justificassem o pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais formulado pela sociedade incorporante, para o que considerou não ser evidente, na perspectiva da sociedade incorporante, o interesse económico da incorporação, tendo em conta que a sociedade incorporada não desenvolveu qualquer actividade como sociedade gestora de participações sociais, nem detinha participações financeiras, dessa forma apenas transmitindo elevados prejuízos, não obstante ter considerado que a fusão era susceptível de consubstanciar um efeito positivo em termos de estrutura de custos do grupo.

Aceita-se que a questão delineada suscite dúvidas, não sendo de solução evidente.

Neste contexto, decidindo este Supremo Tribunal Administrativo em última instância e desconhecendo-se jurisprudência do TJCE directamente aplicável, é obrigatório o reenvio prejudicial para este Tribunal, de harmonia com o disposto no artigo 234.º, parte final, do Tratado de Roma.

Sendo assim, formulam-se as seguintes questões

-A- *Qual o sentido e alcance do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, nomeadamente qual o conteúdo do conceito “razões económicas válidas” e do conceito “reestruturação ou racionalização das actividades” de sociedades, participantes em operações abrangidas pela Directiva 90/434/CEE?*

-B- *É compatível com essa norma comunitária o entendimento perfilhado pela Administração Tributária no sentido de ausência de razões económicas graves que justificassem o pedido de transmissibilidade de prejuízos fiscais formulado pela sociedade incorporante, para o que considerou não ser evidente, na perspectiva da sociedade incorporante, o interesse económico da incorporação, tendo em conta que a sociedade incorporada não desenvolveu qualquer actividade como sociedade gestora de participações sociais, nem detinha participações financeiras, dessa forma apenas transmitindo elevados*

prejuízos, não obstante ter considerado que a fusão era susceptível de consubstanciar um efeito positivo em termos de estrutura de custos do grupo?

Termos em que se decide suspender a instância até à pronúncia do TJCE, ordenando-se a passagem de carta, a dirigir pela Secretaria deste Tribunal à daquele, com pedido de decisão prejudicial, acompanhado de traslado do processo, incluindo cópias da petição, do acórdão recorrido, das alegações de recurso da recorrente, das contra-alegações do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, bem como do presente acórdão.

Custas a considerar a final.

Lisboa, 3 de Fevereiro de 2010. – *Miranda de Pacheco* (relator) – *Pimenta do vale* – *Jorge Lino*.