

## Acórdão de 25 de Fevereiro de 2015.

Processo n.º 1398/14-30.

Recorrente: Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A... e Mulher.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### I. Relatório

1. A..... e B....., identificados nos autos, notificados do despacho do Sr. Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, que autorizou o acesso às suas contas e seus documentos bancários de 2010 e 2011, interpuseram recurso no TAF de Coimbra, por ilegalidade da actuação administrativa.

2. Naquele Tribunal, o recurso foi julgado procedente, com o fundamento na violação do direito de audiência prévia, anulando-se, conseqüentemente, o acto recorrido.

3. Não se conformando, a Fazenda Pública veio interpor recurso para o STA, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

I - Tem o presente recurso como objecto a douta sentença que julgou procedente o recurso da decisão do Director-Geral da AT de autorização de acesso a informação bancária, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º-B, n.º 1, alínea c) da LGT, e determinou a sua anulação com fundamento na violação do direito de audiência prévia.

II - A fundamentação da sentença recorrida assenta, em síntese, no entendimento segundo o qual “o art 63º-B da LGT não afasta o direito de audiência prévia nos casos em que, como é o dos autos, a AT pretende aceder a documentos bancários do próprio sujeito passivo, nem a sua dispensa vem contemplada no art. 60º da LGT.

Mas ainda que se pudesse defender que o art. 63º-B da LGT, na redacção da Lei 94/2009, havia eliminado o direito de audiência prévia sempre restaria a questão da constitucionalidade da eliminação de tal direito, já que ele está consagrado na CRP no art 267º, n.º 5, estando ainda salvaguardado, em geral, na lei, no art. 100º do CPA e art. 60º da LGT sendo certo que não se vislumbram razões de celeridade ou conveniência relevantes que fundamentem a eliminação generalizada deste direito.”

III - Concluindo a meritíssima Juiz a quo “Por conseguinte, a interpretação mais adequada e conforme à constituição é a que «numa situação em que está em causa a prática de atos com forte potencialidade de afetarem o direito à reserva da intimidade da vida privada, que é um direito fundamental garantido pelo artigo 26º, n.º 1, da CRP é a de que o direito de audiência deverá ser assegurado nos termos gerais previstos no artigo 60.º da LGT e 100º e 101º a 103º do CPA, designadamente quanto às situações e requisitos de inexistência e dispensa de audiência.»”

IV - Dispõe o artigo ii) da LGT que na determinação do sentido das normas jurídicas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, constantes do artigo 9.º do Código Civil.

V - O n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil determina que “a interpretação não deve cingir-se à letra da lei mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”, dispondo, por sua vez, o n.º 2 do preceito que não pode ser considerado um sentido que não tenha na letra da lei “um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”.

VI - Os elementos de que o intérprete lança mão para desvendar o verdadeiro sentido e alcance dos textos legais são essencialmente dois: o elemento gramatical (letra da lei) e o elemento lógico (espírito da lei), sendo que este último se subdivide em três elementos — o elemento racional ou teleológico, o elemento sistemático e o elemento histórico (cfr. J. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, p. 181).

VII — O texto é o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe uma função negativa: “a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer “correspondência” ou ressonância nas palavras da lei. Mas cabe-lhe, igualmente uma função positiva (...) se o texto comporta apenas um sentido, é esse o sentido da norma (...)” (cfr. J. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, p. 182).

VIII - Ora, no caso dos autos o preceito a interpretar só comporta um sentido, não permitindo a letra da lei nem o seu espírito a interpretação do 63º-B da LGT preconizada na douta sentença.

IX - O texto da lei é claro e corresponde à vontade do legislador no sentido de eliminar a audiência prévia nos procedimentos de acesso a documentação bancária do próprio sujeito passivo, salvaguardando a exigência de tal formalidade apenas quando se trata de documentação relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte.

X - De facto, o legislador manifestou expressamente a sua intenção com a alteração da redacção da norma — eliminou a referência à audição prévia porque não queria que aquela formalidade se mantivesse nos moldes vigentes na anterior redacção do preceito, mantendo-a única e expressamente nos procedimentos de acesso a documentação bancária de terceiros.

XI - Até à Lei 94/2009 de 1 de Setembro, o artigo 63.º-B da LGT previa expressamente que o acesso directo à informação bancária só podia ocorrer na sequência de prévia audição do contribuinte;

XII - Com a entrada em vigor daquela Lei, o n.º 1 do artigo 63.º-B deixou de fazer referência à audição do contribuinte, considerando-a dispensável nos procedimentos de acesso à documentação bancária do próprio sujeito passivo;

XIII - Mas salvaguardando a exigência de audição prévia para os casos previstos no n.º 2 do artigo 63.º-B, i.e., no acesso a documentação relativa a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte.

XIV - Ora, in casu, a incorrecta interpretação da norma resulta do incumprimento, pela meritíssima Juiz a quo, dos critérios hermenêuticos aos quais o intérprete deve obediência, tendo sido totalmente desconsiderados o elemento teleológico e o elemento histórico.

XV - De facto, bastaria consultar os trabalhos preparatórios da Lei n.º 94/2009 e a exposição de motivos da proposta de Lei n.º 275/X/4ª para perceber a motivação do legislador e os objectivos que este pretendeu atingir com a alteração do preceito.

XVI - Refere a exposição de motivos que “O acesso directo à informação bancária é indispensável para garantir um eficaz controlo da veracidade da declaração dos contribuintes e, em caso de verificação de divergências, proporcionar a imediata intervenção dos serviços competentes, quer para assegurar a tributação dos rendimentos, quer para accionar os mecanismos de sancionamento e, concomitantemente, reforçar a capacidade de intervenção da administração tributária na detecção de comportamentos ilícitos e potenciadores da prática de fraude e evasão fiscais.”

XVII - Distinguindo-se as “situações em que, através de decisão fundamentada do dirigente máximo do serviço, a administração tributária tem acesso directo a informações ou documentos bancários sem depender de prévia audição do contribuinte”, dos casos em que “o acesso directo da administração tributária aos documentos bancários de familiares ou de terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, nas situações em que estes recusem a exibição ou não autorizem a sua consulta, fica condicionada à prévia audição dos interessados e a respectiva decisão é susceptível de recurso com efeito suspensivo”.

XVIII - Ora, os objectivos preconizados pelo legislador com a alteração legislativa, expressos na exposição de motivos, prendem-se com o combate à fraude e evasão fiscais, designadamente com a necessidade de “agilizar a acesso à informação bancária” perante a existência de indícios de irregularidade fiscal, de forma a cumprir os imperativos constitucionais de introduzir equidade e justiça na tributação, previstos no artigo 103º da CRP.

XIX - Sendo que, resulta claríssimo da exposição de motivos que o legislador ponderou a eliminação da audição prévia à luz do princípio da proporcionalidade (nomeadamente quando refere “alargam-se os poderes da administração tributária, porém, de forma criteriosa e proporcionada aos objectivos enunciados”), optando por restringi-la apenas no procedimento de acesso aos elementos bancários do próprio sujeito passivo, e por deixar incólume o regime da audiência prévia quando se trata de acesso à informação bancária de familiares ou terceiros;

XX - Protegendo, desta forma, quem se encontra numa posição diferente do titular dos rendimentos, por não ter sido anteriormente chamado a participar no procedimento, ao contrário do que acontece com o sujeito passivo.

XXI - A eliminação do direito de audição que o legislador teve em mente não suscita, ao contrário do que afirma a douta sentença, qualquer problema de inconstitucionalidade por violação do princípio constitucional da participação dos cidadãos na formação das decisões e do direito à reserva da intimidade da vida privada.

XXII - Nenhum destes princípios é absoluto e qualquer deles pode sofrer restrições quando está em causa a salvaguarda doutros direitos e interesses constitucionalmente protegidos, de acordo com o disposto no artigo 18.º, n.º 2, da CRP, designadamente quando essas restrições se fundamentam na necessidade de consagrar meios de reacção contra a fraude e evasão fiscais, garantindo o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e a prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado, como impõe o artigo 103.º da CRP.

XXIII - Aliás, o regime de derrogação do sigilo bancário foi objecto de análise pelo Plenário do Tribunal Constitucional, pronunciando-se o Acórdão n.º 442/2007, proc. 815/07, sobre “a excepção dos casos previstos no n.º 1 do artigo 63.º-B em que se permite um acesso directo e imediato” à documentação bancária sem mencionar qualquer desconformidade com a Constituição da República resultante da inexistência da formalidade da audiência prévia ou da violação do direito à reserva da intimidade da vida privada.

XXIV - Ora, a interpretação que a douta sentença apelida de “mais adequada e conforme à constituição” está em total oposição com a interpretação que o Tribunal Constitucional, órgão competente para a fiscalização da constitucionalidade, defende relativamente à inexistência de audiência prévia nos casos previstos no n.º 1 do artigo 63.º-B da LGT.

XXV - Donde resulta que, a única interpretação desconforme com a Constituição é a defendida na douta sentença, a qual decidiu ripristinar uma norma, revogada por vontade expressa do legislador, com fundamento num pretensu juízo de inconstitucionalidade formulado apenas de forma implícita e baseado, unicamente, num critério interpretativo;

XXVI - Abstendo-se a meritíssima Juíza a que de formular, em concreto, um juízo expresso de inconstitucionalidade, passível de fundamentar o afastamento da norma vigente no ordenamento jurídico por desconformidade com a Constituição;

XXVII - Alcançando, desta forma, um resultado que só foi possível obter através de interpretação revogatória ou ab-rogante, a qual só é admissível “quando a fórmula legislativa é tão mal inspirada que nem sequer consegue aludir com clareza mínima às hipóteses que pretende abranger e, tomada à letra, abrange outras que decididamente não estão no espírito da lei” (cfr., BAPTISTA MACHADO, ob. cit., p. 186.), o que, seguramente, não é o caso.

XXVIII - A interpretação preconizada na douta sentença consubstancia a violação do princípio da reserva de lei formal em matéria fiscal, previsto no artigo 165.º n.º 1, alínea i) da CRP e do princípio da legalidade fiscal constante do artigo 103.º n.º 2 do mesmo diploma;

XXIX - A interpretação preconizada pela meritíssima Juíza a quo viola, também, o princípio da subordinação dos tribunais à lei previsto no artigo 203.º da CRP, na medida em que não teve em consideração os princípios estruturantes do sistema fiscal consagrados no artigo 103.º da CRP.

XXX - É, pois, patente a desconformidade da interpretação do artigo 63.º-B da LGT - que não cumpre os critérios da hermenêutica jurídica - com a letra da lei e com o espírito ou propósito da mesma, bem como com os princípios estruturantes do sistema fiscal em geral e com os objectivos preconizados pelo legislador com a eliminação do direito de audiência num procedimento tributário concreto.

XXXI - A manter-se na ordem jurídica, a douta sentença ora recorrida revela uma inadequada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 63.º-B, 60.º e 11.º da LGT, no artigo 100.º do CPA, no artigo 9.º do Código Civil, e dos princípios constitucionais constantes dos artigos 103.º, 165.º, n.º 1, alínea i) e 203.º da CRP, pelo que deve a sentença ser revogada.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada, com as devidas consequências legais.

#### PORÉM V. EX.AS, DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA.

4. Os então recorrentes, ora recorridos vieram contra-alegar, concluindo nos termos que se seguem:

1. Não é claro, nem evidente que o objectivo do legislador ao aprovar a Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro, fosse o de eliminar o direito de audiência prévia do contribuinte nas situações de derrogação do sigilo bancário.

2. A Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro de, que alterou a redacção do art. 63.º-B da LGT foi proposta pelo Governo e aprovada pela Assembleia da República, mas o texto da lei não transcreve a exposição de motivos do Governo, pelo que não se pode concluir que o espírito da proposta tenha sido mantido na alteração legislativa promovido pela Assembleia da República.

3. Não existem necessidades de agilização do procedimento tributário que possam justificar a não concessão de audiência prévia ao contribuinte, que apenas envolve uma notificação, de um projecto de decisão — em tudo idêntico à notificação da decisão — e a concessão ao contribuinte de um prazo que vai de 15 a 25 dias para se pronunciar sobre a proposta da AT (art. 60.º n.º 1 da LGT).

4. Não proporcionalidade na eliminação da audiência prévia do contribuinte, mantendo esse direito para os familiares do mesmo, pois se há motivos fundamentados para aceder a informações bancárias do familiar do contribuinte, tal como para aceder a informação bancária do contribuinte, eles estão em pé de igualdade.

5. A ideia da proporcionalidade no reconhecimento do direito de audiência prévia dos familiares contraria a tese de que a concessão de tal direito impede a agilização do procedimento tributário.

6. O Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 442/2007, proc. 815/07, não se pronunciou no sentido de que, nas situações derrogação de sigilo bancário, por enquadramento na alínea f) do n.º 1 do art. 87.º da LGT, não haja lugar a audiência prévia do contribuinte, tendo inclusivamente consagrado expressamente o direito de audiência prévia nas situações derrogação de sigilo bancário, por enquadramento na alínea f) do n.º 1 do art. 87.º da LGT (à data previstas na alínea b) do n.º 3 do art. 63.º-B da LGT, e em que o direito de audiência era expressamente assegurado pelo n.º 5 da mesma disposição legal.

7. Não há um dever geral de audiência prévia do contribuinte quanto às diligências de prova, mas há seguramente um dever geral de audiência prévia antes da prática de actos lesivos dos interesses do contribuinte e a derrogação do respectivo sigilo bancário é seguramente um acto lesivo dos interesses do contribuinte.

8. A protecção do princípio da distribuição equitativa da tributação e da investigação tributária, não são colocados em causa pela concessão elementar do direito de audiência prévia do contribuinte.

9. A concessão e exercício do direito de audiência prévia auxiliam a actividade e investigação da AT, para a descoberta da verdade material (art. 58.º da LGT),

10. A informação bancária está na posse de terceiros, diversos do contribuinte - bancos, que aquele não pode adulterar.

11. Donde, pelo supra referido não resulta dúvida alguma que o recurso interposto deverá ser julgado improcedente.

TERMOS EM QUE REQUER QUE O RECURSO INTERPOSTO SEJA JULGADO IMPROCEDENTE E SEJA MANTIDA A DECISÃO PROFERIDA PELO TRIBUNAL A QUO.

5. O magistrado do Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

1. O presente recurso vem interposto da sentença de fls. 207 e seguintes do TAF de Coimbra que julgou procedente o recurso intentado ao abrigo do disposto no n.º 5 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, à qual se assaca o vício de errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 63º-B, 60º e 11º da Lei Geral Tributária, no artigo 100º do CPA, no artigo 9º do Código Civil, e dos princípios constitucionais constantes dos artigos 103º, 165º, nº1, alínea i) e 203º da CRP.

2. Na sentença recorrida entendeu o Mmo. Juiz “a quo”, invocando a doutrina do acórdão do TCA Sul de 10/07/2014, proferido no processo n.º 07606/14, do 2º juízo do contencioso tributário, que “houve preterição do direito de audiência prévia, e, a falta de audiência dos interessados, sendo, como é, obrigatória, traduz um vício de procedimento que, por sua vez, gera a anulação do ato recorrido”-

E nessa medida decidiu o tribunal “a quo” anular a decisão de autorização de acesso às contas e documentos bancários de 2010 e 2011 tomada pela administração tributária.

3. A questão que é colocada pela Recorrente consiste em saber se no âmbito do procedimento de acesso a documentação bancária previsto no artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, na redacção introduzida pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro, há lugar ou não ao exercício do direito de audiência do visado por aquela medida.

Considera a Recorrente que «os objectivos preconizados pelo legislador com a alteração legislativa, expressos na exposição de motivos, prendem-se com o combate à fraude e evasão fiscais, designadamente com a necessidade de “agilizar o acesso à informação bancária” perante a existência de indícios de irregularidade fiscal, de forma a cumprir os imperativos constitucionais de introduzir equidade e justiça na tributação, previstos no artigo 103º da CRP». E conclui a Recorrente que «resulta claríssimo da exposição de motivos que o legislador ponderou a eliminação da audiência prévia à luz do princípio da proporcionalidade... optando por restringi-la apenas no procedimento de acesso aos elementos bancários do próprio sujeito passivo, e por deixar incólume o regime de audiência prévia quando se trata de acesso à informação bancária de familiares ou terceiros».

Na sentença recorrida, sufragando a doutrina do acórdão do TCA Sul de 10/07/2014 (processo 07606/13), considerou-se que “da letra da lei não resulta uma vontade clara e inequívoca do legislador no sentido da eliminação do direito de audiência”, motivo pelo qual, invocando-se o disposto nos artigos 267º, n.º 5, da CRP, 60º da Lei Geral Tributária, 45º do CPPT, e 100º do CPA, considerou-se que não ocorrendo qualquer das situações de dispensa do direito de audiência previstas no artigo 103º, n.º 1 do CPA, se impunha o entendimento no sentido de que o art. 63º-B da Lei Geral Tributária “não afasta o direito de audiência prévia nos casos em que, como é o dos autos, a AT pretende aceder a documentos bancários do próprio sujeito passivo”.

Parece não oferecer dúvidas que a intenção do legislador ao introduzir as alterações efectuadas com a Lei n 94/2009, de 1 de Setembro, foi a de reservar o exercício do direito de audiência apenas nos casos de acesso a documentação bancária previstos no n.º 2 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, ou seja, quando se trate de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte. É o que resulta da exposição de motivos da proposta de lei n.º 275/X/4º, na qual se refere expressamente que «se reequacionam as situações em que, através de decisão fundamentada do dirigente máximo do serviço, a administração tributária tem acesso directo a informações ou documentos bancários sem depender de prévia audiência do contribuinte, sem prejuízo dos direitos de reclamação graciosa e de impugnação judicial...». Intenção essa que ficou plasmada no n.º 5 do citado artigo 63º-B, ao reservar apenas a esses casos a dependência de audiência prévia desses interessados. E que resulta igualmente do facto de com as alterações introduzidas pela Lei n.º 94/2009, todas as situações que fundamentam o acesso a documentação bancária estarem incluídas na previsão do nº1 da citada norma, cujo corpo do artigo concede à administração tributária o poder de aceder à documentação bancária “sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos” e que anteriormente era apenas restringido às situações em que houvesse indícios da prática de crime ou de factos indiciadores da falta de veracidade do declarado. E, tal como agora, nas situações previstas no nº1 do artigo 63º-B, não se previa a audiência prévia do contribuinte, a qual era apenas prevista nos casos do n.º 2 e 3 (cfr. n.º 5 na redacção anterior

à Lei n.º 94/2009) e nos casos de acesso a documentação bancária relativa a familiares ou terceiros - n.º 8 da anterior redacção.

Resulta, assim, claro que com as alterações introduzidas pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro, o poder de acesso à documentação bancária por parte da administração tributária foi significativamente agilizado, sendo excluída qualquer intervenção do contribuinte na formação dessa decisão, e reservando-se a tutela do seus direitos e interesses à impugnação contenciosa dessa decisão, como resulta do disposto no n.º 5 do citado preceito legal.

Considerou-se na sentença recorrida que ainda que assim se entenda, “a interpretação mais adequada e conforme à Constituição é a que «numa situação em que está em causa a prática de atos com forte potencialidade de afetarem o direito à reserva da intimidade da vida privada, que é um direito fundamental garantido pelo art. 26º, n.º 1, da CRP, é a de que o direito de audição deverá ser assegurado nos termos gerais previstos no art. 60º da LGT e 100º e 101º a 103º do CPA, designadamente quanto às situações e requisitos de inexistência e dispensa de audiência».

Todavia, só é possível fazer uma interpretação conforme à Constituição se a letra da lei comportar essa mesma interpretação (cfr. a este propósito Rui Medeiros, in “A decisão de inconstitucionalidade”, pág. 301 e seguintes). O que, com o devido respeito, não nos parece ser o caso. Com efeito e conforme supra exposto, da nova redacção do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, introduzida pela Lei n.º 94/2009, não resulta qualquer exigência de audição do contribuinte para efeitos de acesso à documentação bancária. E, ao contrário do entendimento sufragado na sentença recorrida, consideramos que resulta manifesta a intenção do legislador em afastar essa exigência com o propósito de conferir eficácia e celeridade à actuação da administração tributária, como se alcança da exposição de motivos da proposta de lei n.º 275/X/4ª e parcialmente transcrita supra.

Como refere Rui Medeiros (in ob.cit., pág. 312), «o apelo à Constituição em sede de interpretação em sentido estrito não pode, neste sentido, contrariar a letra da lei e a intenção claramente reconhecível do legislador...». E mais adiante, citando o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 254/92 (1): «... não parece curial nem sequer admissível que se proceda a uma interpretação conforme à Constituição que subverta, de forma clara e inequívoca, os “propósitos expressamente manifestados na exposição de motivos do projecto de lei que deu origem ao diploma sindicado, às intervenções dos deputados que subscreveram esse projecto de lei e às palavras do Ministro da Justiça, que o defendeu”».

Ou seja, e como conclui o citado Autor, a interpretação conforme à Constituição não pode contrariar a letra e vontade claramente reconhecível do legislador.

Entendemos, assim, que a sentença recorrida padece do vício de errónea interpretação e aplicação do disposto no artigo 63º-B da Lei Geral Tributária que lhe é assacado pela Recorrente, motivo pelo qual se impõe a sua revogação.

4. Como se alcança da sentença recorrida, a Mma. Juiz “a quo” ao conhecer da questão da violação do direito de audição prévia, considerou prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas pelos impugnantes e que de acordo com a sentença recorrida são as seguintes:

- a) Violação do dever de inquisitório e da colaboração;
- b) Falta de fundamentação;

c) Ausência de verificação de indícios de acréscimo de património não declarado. No que respeita a esta última questão invoca a impugnante e aqui recorrida que a administração tributária não recolheu quaisquer elementos que permitam inferir esse acréscimo, sendo certo que com base nos valores absolutos dos juros é impossível apurar o capital.

Ou seja, o que a impugnante e aqui recorrida alega é que não se pode chegar a qualquer conclusão sobre o valor do capital que originou os juros com base apenas no montante destes últimos.

Se o objectivo da administração tributária fosse fixar desde logo a matéria tributável para efeitos de prática do acto tributável não teríamos dúvidas da pertinência da alegação da impugnante/recorrida, uma vez que desconhecendo-se os termos contratuais da aplicação financeira, designadamente o prazo e taxa de juro aplicável, a administração tributária não estava na posse de todos os elementos que lhe permitiam calcular o montante do capital que tinha originado o montante dos juros em causa.

Mas o que está em causa nos autos é saber se se mostram ou não reunidos os pressupostos de acesso à documentação bancária com vista a possibilitar à administração tributária confirmar os indícios da falta de veracidade do declarado em face do “acrécimo significativo de rendimentos de juros de depósitos a prazo de 2010 para 2011”.

Como se alcança da matéria de facto assente na sentença recorrida a administração tributária considerou que os impugnantes/recorridos, que tinham apresentado uma declaração de rendimentos no ano de 2011 no valor de €57.046,06 euros, tinham obtido um acréscimo patrimonial que não estava reflectido nos rendimentos declarados. E a AT baseou tal consideração no facto de nesse período os impugnantes/recorridos terem obtido um “significativo” aumento dos juros de depósitos bancários. Mais precisamente, enquanto no ano de 2010 tinham obtido o montante de €78.011,19 euros de juros, no ano

de 2011 obtiveram €112.863,09 euros, ou seja, uma diferença de € 34.851,90 euros correspondente a uma variação de cerca de 44,68% em relação ao ano anterior.

Em face dessa variação nos rendimentos de juros a administração tributária concluiu que a razão de ser de tal variação decorria do aumento do capital que originava tais rendimentos. E considerando uma taxa de juro implícita de 4% e o acréscimo de juros recebidos no valor de € 34.851,90 euros, a administração tributária estimou um incremento patrimonial para o ano de 2011 no montante de € 871.297,95 (= € 34.851,90/4%). E nessa medida considerou indiciado, com base nas declarações modelos 39 enviadas pelas entidades pagadoras (instituições bancárias) e relativas a rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, um aumento de capital investido na ordem de € 871.297,95 euros. E sendo tal acréscimo de património superior a € 100.000,00 euros, concluiu que se verificava uma divergência não justificada com o rendimento líquido declarado de €57.046,06 euros. Motivo pelo qual, por despacho do senhor director de finanças de Coimbra, datado de 28/03/2014, foi determinado, ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do artigo 63-B da Lei Geral Tributária, o acesso às contas bancárias tituladas pelos impugnantes.

5. Em face dos elementos em causa é patente a falta de sustentação da tese da administração tributária. Desde logo porque partiu de um pressuposto (que omitiu) que não é notório: que nos anos de 2010 e 2011 a taxa de juro dos depósitos bancários não sofreu alterações, pois só assim faz sentido relevar a diferença do montante de € 34.851,90 euros. Já que se tal facto não ocorreu - identidade da taxa de retribuição dos depósitos por parte das instituições bancárias -, então mostra-se necessário averiguar qual foi a diferença das taxas (e é normal verificarem-se oscilações mais ou menos significativas nas taxas de juro de ano para ano).

Ora basta que tenha havido uma oscilação de cerca de 50% na taxa de juro, para que aquela diferença nos rendimentos de juros se mostre justificada. Bastaria para tanto consultar os dados do Banco de Portugal e aferir se houve ou não variação dessa taxa média dos juros de depósitos de particulares (uma vez que se desconhece as condições contratuais concretas dos depósitos bancários).

Como tal não foi feito (e devia ter sido) não podia a administração tributária passar para uma fase seguinte e extrapolar o valor do capital que daria origem a um determinado montante de rendimentos.

Nos termos do artigo 63º-B, n.º 1, alínea c), da Lei Geral Tributária, ao abrigo do qual o senhor director de finanças determinou o acesso às contas bancárias dos impugnantes/recorridos, a administração tributária tem o poder de aceder a essa documentação bancária, “Quando se verificarem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º; (Redacção dada pela Lei n.º 094/2009, de 1 de Setembro)”, ou seja, quando o “Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados. (Redacção dada pela Lei n.º 094/2009, de 1 de Setembro)

Sucedem que no caso concreto os indícios que a administração tributária recolheu não garantem a existência de acréscimo de património. O que a administração tributária recolheu foi simplesmente um valor de rendimentos de juros relativamente aos quais não recai sobre os impugnantes/recorridos a obrigação de declaração, uma vez que estão sujeitos a taxa liberatória. E não tendo sido recolhidos outros elementos sobre a manutenção da taxa de juro naquele período que permitisse indiciar que a variação do montantes dos juros teve a sua origem na variação do capital que lhe deu origem, então temos que concluir que não se verificam indícios da existência de acréscimos de património. O mesmo é dizer que não se mostram reunidos os pressupostos do acesso por parte da administração tributária às contas bancárias ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária.

E a resposta a esta questão prejudica o conhecimento das demais questões - violação do princípio do inquisitório e falta de fundamentação que aliás não assumem autonomia, pois estão imbricadas nesta questão (designadamente a falta de fundamentação que é invocada pelos impugnantes que se prende com a validade substancial da fundamentação e não com a sua validade formal).

6. Em face do exposto e concluindo consideramos que a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto no artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, uma vez que foi intenção manifesta do legislador excluir a audição prévia do contribuinte nos casos de acesso a documentação bancária previstos no n.º 1 do citado preceito legal, motivo pelo qual deve ser revogada, e, em sua substituição, conhecer das demais questões invocadas pelos impugnantes e concluir pela não verificação do pressuposto legal invocado pela administração tributária para aceder às contas bancárias dos impugnantes.

Ou, caso assim não se entenda, determinar a baixa dos autos à 1ª instância com vista à ampliação da matéria de facto, a fim de apurar se houve ou não variação da taxa de juro média nos anos de 2010 e 2011 e qual foi o valor dessa variação, pois a sentença recorrida é omissa sobre tal matéria, pese embora os impugnantes tenham aludido à mesma e até junto informação sobre tais dados, como resulta do documento n.º 3 que constitui fls. 86 dos autos.

6. Cumpre apreciar e decidir.

## II. Fundamentos

### De facto

a) Com data de 30/10/2013, a Divisão de Inspeção tributária endereçou aos contribuintes A..... e mulher B..... ofício n.º 10776 para pedido de informações e esclarecimentos em virtude de se ter verificado pela declaração do art. 119º do CIRS (modelo 39) que os juros recebidos no ano de 2011, confrontados com os do ano de 2010, apresentam um acréscimo significativo que indicia um correspondente aumento de capital investido, que podem ser ilustrados com documentos por via presencial ou por e-mail, a falta de resposta constitui falta de colaboração, punível com coima, independentemente de abertura de procedimento inspetivo para análise dos factos e eventual recolha de prova (doc. de fls. 118 do p.a.)

b) Por registo de 11/11/2013 os contribuintes dirigiram uma carta à DFC no sentido de lhes ser explicado o que se pretendia deles e que desconheciam a ter evidenciado manifestação de fortuna que foi objeto do ofício n.º 12168 de 11/12/2013: “De acordo com a v/ carta registada de 11 de Novembro de 2013 em resposta ao n.º ofício 10778, de 30 de Outubro, solicitando um esclarecimento sobre o que é pretendido, notifico novamente o sujeito passivo para esclarecer o conteúdo da notificação anterior. Face ao facto de se ter verificado um acréscimo significativo de rendimentos de juros de depósitos a prazo de 2010 para 2011 que indicia um correspondente aumento do capital investido (acréscimo de património) na ordem de €1.000 000,00 situação constatada através da análise das declarações modelos 39 enviadas pelas entidades pagadoras (bancárias) à Autoridade Tributária, dos rendimentos sujeitos à taxa liberatória e considerando que aquele acréscimo de património foi superior a € 100.000,00 verificados simultaneamente com uma divergência não justificada com o rendimento líquido declarado na declaração de rendimentos de IRS de 2011, de € 57.046,06, e no sentido de obstar à avaliação indireta – alínea f) do n.º 1 do art. 87 da Lei Geral Tributária (LGT), cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa em conformidade com o n.º 3 do artº 89º-A da LGT.

Assim, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 31º (Obrigações dos sujeitos passivos), do n.º 4 do art. 59º (Princípio da colaboração), ambos da LGT e art. 9º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCIPT) (princípio da cooperação), fica por este meio notificado para no prazo de 10 dias a contar da data do registo, prestar os esclarecimentos que entender convenientes. O envio dos documentos ou esclarecimentos solicitados, poderá ser cumprido através de qualquer meio, nomeadamente, presencial, carta, fax ou e-mail (...). A ausência de resposta à notificação (envio dos documentos solicitados), constitui falta de colaboração, punível com coima prevista no art. 117º do RGIT, independentemente (...)” (Doc. de fls. 124 do p.a.);

c) Os contribuintes responderam por carta datada de 23/12/2013, solicita nova informação no sentido de ser esclarecido o ano em que teve o acréscimo patrimonial imputado, o valor desse acréscimo e como foi apurado o montante de 1.000.000,00 €, seguiu-se o ofício da AT n.º 188 de 7/1/2014, o qual se manifesta do seguinte modo:

“No seguimento da correspondência anterior, onde solicita mais esclarecimentos por parte da Autoridade Tributária, apesar de isso já ter sido feito por ofício n.º 12169, de que já teve conhecimento - do acréscimo de património na valor aproximado de €871.297,95. considerados os dois sujeitos passivos A e B, aquele acréscimo é calculado com base nos juros de depósitos a prazo, rendimentos comunicados pelas entidades bancárias através das declarações modelos 39 enviadas à Autoridade Tributária aos quais se aplicou uma taxa de juro presumida de 4%, para cálculo das aplicações financeiras referentes a 2011 e que são as seguintes:

Entidade Pagadora	JUROS 2011	ENTIDADE PAGADORA	JUROS 2010	Variação (5)=2-4	Capital Investido 2011 (6)=(5)/0,04
BCP-SPA	69.610,98	BCP-SPA	30.632,86	38.978,10	974.452,50
Montepio Inv. SPA	7.010,37	Montepio Inv. SPA	4.732,12	2.278,25	56.956,25
BANIF-SPA	23.303,56	BANIF	7.281,19	16.022,37	400.559,25
TOTAL	99.924,91		42.646,19	57.278,72	1.431.968,00

Entidade Pagadora	JUROS 2011	ENTIDADE PAGADORA	JUROS 2010	Variação (5)=2-4	Capital Investido 2011 (6)=(5)/0,04
BCP-SPA	12.938,18	BCP-SPA	30.632,88	(17.694,70)	(442.367,50)
Montepio Inv. SPB		Montepio Inv. SPB	4.732,12	(4.732,12)	(118.303,00)
TOTAL	12.938,18		35.365,00	(22.426,82)	(560.670,05)

Atendendo a que em sede de IRS o seu rendimento coletável de 2011 de €57.046,06 pretende-se saber qual a fonte do acréscimo do património de 871.297,95. Esperando que os esclarecimentos sejam suficientes (...).” (doc. de fls. 129 do p.a.)

d) Responderam os contribuintes com carta de 20/1/2014: «Exma. Sra. Inspectora, Com referência ao V. Ofício n.º 12168, de 11/22/2013, para prestar esclarecimentos, em que me era imputado um acréscimo de património de 1.000.000,00 e agora o V. Ofício n.º 188, de 7/1/2014, em que me é imputado um acréscimo de património de 871.297,95, com base nos juros recebidos em 2012, por aplicação de uma taxa de juro presumida de 4%, solicito que me informe dos seguintes elementos, para poder responder a V. Exa. e verificar legalidade dos pedidos que me dirige: a. O motivo de, na notificação anterior, me ser imputado um acréscimo de património de 2.000.000,00 €, e agora de 871.297,95 €; b. Como foi apurado o valor de 1.000.000,30 €, o que já anteriormente questionava, sem que me tenha sido respondido; c. Porque motivo foi presumida a taxa de 4% de juros e não outra; d. Por motivo V. Exa. acha que pode considerar a tal taxa em 2010 e 2011; e. Porque é que V. Exa. acha que tive as mesmas aplicações, com as mesmas taxas de juro nos 2 anos; f. Onde consta na lei que V. Ex. pode presumir taxas de juros para depósitos bancários dos contribuintes, mais taxas iguais em todos os anos e depois exigir o levantamento do sigilo bancário. (...)» (doc. de fls. 132 do p.a.);

e) A Divisão de Inspeção Tributária enviou aos contribuintes ofício n.º 765 de 23/1/2014, a solicitar autorização para aceder às contas bancárias de são titulares, nomeadamente Millenium BCP, Montepio Investimentos e BANIF (...) conforme consta de fls. 135 do p.a. que aqui se dá por reproduzido, no seguimento do qual foi dada resposta escrita dos contribuintes da seguinte forma: «Exmo. Sr. Diretor, Tenho vindo, há algum tempo, a trocar correspondência com uma inspetora dessa Direção de Finanças, Sra. Inspectora Dra. .... Inicialmente nem sequer consegui compreender o que me estava a ser solicitado e pedi esclarecimentos à mesma. Entretanto, foram-se sucedendo as comunicações dessa Inspectora, com indicações que me pareceram absurdas e, mais que tudo, ilegais, sem nunca serem respondidas às questões que colocava. Foi com grande espanto que agora recebi o ofício n.º 765, da mesma inspetora, a solicitar que assine umas autorizações a dar acesso à minha informação bancária e, repito, sem que tenha recebido qualquer esclarecimento ao que solicitei. Este processo, as afirmações e conclusões da referida Inspectora são de tal forma descabidas, que não acredito que V. Exa. tenha conhecimento do mesmo, pelo que solicito a V. intervenção e atuação em conformidade. Foram-me pedidos esclarecimentos, mas não me foi respondido a nada do que questionei. Há má-fé porque me pedem para me pronunciar sobre coisas que não me são esclarecidas. Trata-se de uma questão muito grave, dado que a referida inspetora parece querer a todo o custo querer ter acesso à minha vida privada, sem justificar o motivo ou responder às questões que levantei.» (doc. de fls. 142 do p.a.)

f) Foi elaborado relatório para efeitos de derrogação do sigilo bancário com o seguinte teor:

«I. NECESSIDADE DE ACEDER A DOCUMENTOS BANCÁRIOS No âmbito da ação inspetiva em curso, credenciada pela Ordem de Serviço n.º 01201302208, de âmbito parcial (IR) cuja extensão abrange o período de tributação de 2011, aberta em nome dos contribuintes, A..... com o NIF ..... e B..... com o NIF: ....., casados, concluiu-se que, para apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos, necessário se torna o acesso a informações e documentos protegidos pelo sigilo bancário, pelos motivos que se apresentam nos pontos seguintes.

II. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS QUE JUSTIFICAM A NECESSIDADE DE ACESSO A DOCUMENTOS BANCÁRIOS.

II. 1 Motivo da ação inspetiva

O presente procedimento de inspeção, pendente sobre o sujeito passivo supra identificado surge na sequência das ações especiais de controlo dos sujeitos passivos singulares que auferiram rendimentos de aplicações de capitais constantes da declaração modelo 39 – Rendimentos e retenções a taxas liberatórias, a que se refere o artigo 119º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), conforme Proposta de Inspeção n.º PI 201301849-108-06-seleção central implementada em 2012.

Nos termos da alínea b) do n.º 12 do artigo ligo do CIRS, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 72-A/2010 de 18 de Junho, as entidades devedoras ou as que paguem ou coloquem à disposição dos respetivos titulares, os rendimentos a que se refere o artigo 71º do CIRS ou quaisquer rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, estão obrigadas a comunicar à Direção Geral dos Impostos, os rendimentos e as respetivas retenções de imposto, relativas ao ano anterior.

Para tal efeito, foi aprovada pela Portaria n.º 454-A/2010 de 29 de Junho, a declaração modelo 39 Rendimentos e retenções a taxas liberatórias. Esta declaração destina-se a comunicar os rendimentos de capitais sujeitos a retenção na fonte pelas taxas previstas no mencionado artigo 71º do CIRS ou sujeitos a retenção na fonte a título definitivo de montante superior a € 25,00, pagos ou colocados à disposição de titulares, pessoas singulares, residentes em território português e que não beneficiem de isenção, dispensa de retenção ou redução de taxa em cada ano.

Do cruzamento de informação contida na referida declaração modelo 39, dos anos de 2010 e 2011, conclui-se, no que respeita aos sujeitos passivos em análise, pela existência dum acréscimo de juros recebidos de diversas instituições financeiras, no montante bruto de € 52.278,72 respeitante a A..... e um decréscimo de € 22.426,82 referente a B....., pelo que o total do acréscimo respeitante o casal é de € 34.851,90 (= €57.278,72 - € 22.426,82), como se demonstra no quadro a seguir:

A.....

Entidade Pagadora (mod. 39/2011)	Juros de 2011	Entidade Pagadora (mod. 39/2011)	Juros de 2010	Variação 2011-2010
BCP	€69.610,98	BCP	30.632,88	€38.978,10
Montepio Investimento	€7.010,37	Montepio Inv.	4.732,12	€2.278,25
BANIF	€23.303,56	BANIF	7.281,19	€16.022,37

<b>Total</b>	<b>99.924,91</b>		<b>€42.646,19</b>	<b>€57.278,72</b>
--------------	------------------	--	-------------------	-------------------

B.....:

Entidade Pagadora (modelo 39/2011)	Juros de 2011	Entidade Pagadora	Juros de 2010	Variação 2011-2010
BCP	12.938,18	BCP	30.632,88	(€17.694,70)
Montepio Investimento	0,00	Montepio Investimento	4.732,12	(€4.732,12)
<b>Total</b>	<b>€ 12.938,18</b>		<b>€ 35.365,00</b>	<b>(€22.426,82)</b>

Tal acréscimo de juros auferido de 2010 para 2011, indicia um correspondente aumento de capital investido, pressupondo um acréscimo de património. A fim de esclarecer o acréscimo de valores, foi o sujeito passivo notificado nos termos da Lei Geral Tributária, através do ofício n.º 10778 de 2013.10.30, para no prazo de 10 dias a contar da data do registo, prestar os esclarecimentos que entendessem convenientes, sobre a proveniência do acréscimo de juros, seguindo-se ainda outros ofícios abaixo indicados. Decorridos os diversos prazos constantes dos ofícios, não logrou o mesmo justificar o referido incremento patrimonial, conforme descrito no ponto seguinte. Para cálculo do acréscimo do património, seguindo a metodologia recomendada pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), estimou-se uma taxa de juro implícita de 4%, podendo-se assim determinar o capital investido e confirmar se, de um ano para o outro, houve acréscimos de património não justificados.

No acréscimo patrimonial indiciado, foi tido em conta a capacidade normal de poupança do agregado, considerando que não poderá ser superior ao dobro do seu rendimento global, para identificar indícios de falta de veracidade do declarado. Pelos dados recolhidos, e considerando a taxa de juro implícita de 4%, bem como o acréscimo dos juros recebidos de € 34.851,90 estimou-se o incremento patrimonial para o ano de 2011, no montante de € 871.297,95 (= € 34.851,90/4%).

## II. 2 Caracterização fiscal dos sujeitos passivos

A..... e a sua mulher, B..... são os únicos sócios da empresa, A....., Lda. com o NIPC: ....., com quotas em partes iguais.

De acordo com a declaração de rendimentos modelo 3 de IRS do ano de 2010, o agregado participou, rendimentos das categorias A e F, apurando-se o rendimento global de € 63.799,82, que originou o valor a reembolsar de € 1.342,80. Também para o ano de 2011, são declarados rendimentos das mesmas categorias A e F, a que corresponde o rendimento global de €64.303,82, apurando-se o valor a pagar de € 399,45.

## II.3 Descrição das análises efetuadas no âmbito do procedimento inspetivo.

Como atrás já referido, pelo ofício n.º 10778 de 2013.10.30, foi o sujeito passivo notificado nos termos do n.º 2 do artigo 31º e do n.º 4 do artigo 59º, ambos da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 9º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT), para no prazo de 10 dias a contar da data do registo, prestar os esclarecimentos que entendesse convenientes, sobre a proveniência do acréscimo de juros de 2010 para 2011 (Anexo 1 com 3 fls.). Decorrido o referido prazo, não logrou o mesmo justificar o referido acréscimo, porquanto:

Na resposta, com registo postal de 2013-11-11, o contribuinte veio solicitar ser informado a que reporta tal processo, que desconhece ter evidenciado qualquer manifestação de fortuna, que desconhece a modelo 39, e que seja elucidado sobre o que é pretendido, para poder colaborar conforme solicitado. Ambos os documentos se juntam em Anexo 1 com 3 fls. Na sequência, através do ofício n.º 12168, de 2013-12-11, o contribuinte foi esclarecido sobre o modelo 39 e o sobre o tipo de rendimentos e ainda que se verificava um acréscimo de património superior a € 100.000,00 verificados simultaneamente com uma divergência não justificada com o rendimento líquido declarado na declaração de rendimentos de IRS/2011, devendo a eventual participação de juros ser comprovada pelo contribuinte. Na resposta, com registo postal de 2013-12-23, vem pedir que seja informado sobre o alegado acréscimo de juros em 2011, questionando o ano em que supostamente teve o tal acréscimo de património, de quanto é para mim (técnica) o acréscimo significativo e como foi apurado o valor de € 1.000.000,00. Sem estas informações estava impedido de se pronunciar. Ambos os documentos se juntam em anexo 2 com 4 folhas Na sequência da resposta, foi novamente notificado através do ofício 188, de 2014-01-07, com a indicação num quadro, dos valores discriminados dos juros de depósitos a prazo comunicados pelas diferentes entidades pagadoras, também identificadas e esclarecendo que o valor de € 871. 297,95 (e não de € 1.000,000,00, refeitas as contas) tinha sido apurado pela aplicação da taxa de juro presumida de 4%, sendo que o cálculo do capital investido em 2011 é efetuado na última coluna do quadro, tendo eu ainda acrescentado que se os esclarecimentos não fossem suficientes, que poderia dirigir-se aos nossos serviços. Enquanto decorria esta troca de correspondência, telefonei diversas vezes para a empresa A....., Lda., donde me diziam que o Sr. A..... não estava de momento, tendo eu sempre deixado recado para que me contactasse e do mesmo modo telefonei para a sua residência, falei com a sua mulher, a quem igualmente solicitei para que me contactassem. Até à data, nunca fui contactada por nenhum dos sujeitos passivos. Em resposta à última notificação referida, solicita o motivo por que lhe foi imputado um acréscimo de património de 1.000.000,00 e depois de €871.297,95; como foi apurado o valor; porque foi presumida uma taxa de juro de 4% e não outra para ambos os anos de 2010 e 2011; onde consta na lei que podia presumir taxas de juros para depósitos bancários dos contribuintes e depois exigir o levantamento do sigilo bancário (refiro que em nenhuma das notificações até agora indicadas se faz menção ao levantamento do sigilo bancário) e que sem estes elementos continuava impedido de se pronunciar e de saber como proceder — anexo 3 com 5 fls.

De acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 63º B da LGT na redação da Lei n.º 94/2009, de 01.09, a administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos, quando se verificarem indícios de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 87º da mesma Lei. Tais indícios verificam-se na presente situação mas não se vislumbra a maneira de os contribuintes os reconhecer, pelo que: No seguimento do informado, foi enviado aos sujeitos passivos, o ofício n.º 765 de 2014.01.23 (Anexo 4 com 7 fls.), onde é solicitada a autorização para aceder às contas bancárias de que são titulares quer no Banco Internacional do Funchal; Montepio Investimentos, SA, e Millenium BCP, SA., instituições nas quais ocorreu o acréscimo de juros, tendo para o efeito sido enviados pedidos de autorização que deveriam ser assinados e devolvidos a estes Serviços no prazo de 10 dias. Decorrido o referido prazo, não foram os pedidos devolvidos.

O contribuinte, em resposta, através de carta recebida em 2014-02-05, à atenção do Sr. Diretor de Finanças, reitera a sua posição, mostrando-se indignado e considerando-se alvo de má-fé e de in-

tromissão na sua vida privada por parte da técnica, sem justificar o motivo ou responder às questões que levantou.

O contribuinte persiste na tese de que não foi esclarecido das questões que colocou, escamoteando o facto de a presunção em causa partir de um facto concreto conhecido qual seja o incremento dos juros que nos foram comunicados e que foram pelo mesmo inicialmente negados até ter sido confrontado com os montantes que, em concreto, nos foram participados pelas diversas instituições financeiras.

Pelos factos apresentados afigura-se-nos que fica demonstrado, terem sido envidados todos os esforços no sentido da descoberta da verdade material, que não teve correspondência por parte do sujeito passivo, dado que, desde a data da notificação para apresentar os elementos (2014-10-30), até esta data, não logrou o mesmo apresentar qualquer documento que justificasse o acréscimo patrimonial que se presume no montante de € 871.297,95, conforme cálculo efetuado no ponto II. 1.

### III. CONCLUSÕES e PROPOSTAS

Tendo em consideração o referido no artigo 63º-B da Lei Geral Tributária (LGT), “a administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos, quando se verificarem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87º”. Assim, tendo em conta os elementos descritos nos pontos anteriores e o disposto no artigo acima citado, solicita-se a derrogação do sigilo bancário de eventuais contas tituladas pelos sujeitos passivos, A..... (NIF: ..... ) e B..... (.....), dos anos de 2010 e 2011 no sentido de verificar se nas referidas contas bancárias, existem valores depositados/levantados que justifiquem o aumento de património nos termos da mencionada alínea f) do n.º 1 do artigo 87º da LGT, para uma adequada e justa tributação, para efeitos de IRS ao ano de 2011. À consideração superior. Coimbra, 13 de Março de 2014. A Inspectora Tributária» (relatório de fls.112 a 116 do p.a.)

g) Por ofício n.º 2608 de 21/3/2014 o Sr. Diretor de Finanças de Coimbra, concordando com o procedimento de derrogação de sigilo bancário, solicitou ao Sr. Diretor-Geral da autoridade Tributária e Aduaneira autorização para aceder a contas bancárias dos contribuintes A..... e B....., tendo este proferido despacho era 28/3/2014 deferindo nos seguintes moldes: «DECISÃO 1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação da Divisão de Inspeção Tributária I, da Direção de Finanças de Coimbra, bem como com os pareceres e despachos nela exarados, verificando-se os condicionamentos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo n.º 4 do citado normativo, autorizo que funcionários da Inspeção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder diretamente a todas as contas e documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito portuguesas, de que sejam titulares os sujeitos passivos A....., com o NIF ....., e B....., com o NIF ....., relativamente aos anos de 2010 e 2011.

2. Devolva-se o processo à Direção de Finanças de Coimbra para efeitos do prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário. (doc. de fls. 111 e 114 a 148 do p.a.)

Perante a factualidade dada como provada a mº juiz do Tribunal “a quo” passou a analisar desde logo o suscitado vício violação do direito de audição prévia.

E escudando-se na doutrina do Acórdão do TCA/Sul de 10/07/2014 (2) considerou não resultar da interpretação do artigo 63-B da LGT, designadamente da letra da lei a vontade clara do legislador querer afastar o direito de audição prévia do contribuinte pelo que não estando também prevista a sua dispensa no artigo 60 n.ºs 2 e 3 da LGT tal obrigação continua a impor-se por força do estatuído nos artigos 267/5 da CRP, 60 da LGT, 45 do CPPT e 100 do CPA.

Por tal razão que julgou o recurso procedente, com fundamento na verificação da preterição legal do direito de audição prévia e, em consequência, anulou a decisão de autorização de acesso às contas e documentos bancários de 2010 e 2011-

A recorrente discorda desta decisão pois considera que a mesma enferma de erro de julgamento de direito por errada interpretação do artigo 63-B da LGT.

Vejamos

Importa para decisão desta questão analisar e decidir

Se o artigo 63-B excluiu o direito de audição prévia do contribuinte

Se nessa situação contraria o princípio constitucional de participação previsto no artigo 267 da CRP

Se essa exclusão afronta também o princípio de igualdade previsto no artigo 13 da CRP

Dispõe o artigo 63-B da LGT:

#### **Artigo 63.º-B Acesso a informações e documentos bancários**

1(\*) - A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;

b) Quando se verificarem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível; (Redacção dada pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro) Última actualização: Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro 44

c) Quando se verificarem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º; (Redacção dada pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro)

d) Quando se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada ou dos sujeitos passivos de IVA que tenham optado pelo regime de IVA de caixa; (Redacção do DL n.º 71/2013, de 30 de Maio)

e) Quando exista a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua; (Aditado pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro)

f) Quando se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta. (Aditado pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro)

g) Quando se verifique a existência comprovada de dívidas à administração fiscal ou à segurança social. (Redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro)

2 - A administração tributária tem, ainda, o poder de aceder directamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte. (Redacção dada pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro)

3 - (Revogado.) (Redacção dada pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro)

4 - As decisões da administração tributária referidas nos números anteriores devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e, salvo o disposto no número seguinte, notificadas aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão, sendo da competência do director-geral dos Impostos ou do director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação. (Redacção dada pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro)

5 - Os actos praticados ao abrigo da competência definida no n.º 1 são susceptíveis de recurso judicial com efeito meramente devolutivo e os previstos no n.º 2 dependem da audição prévia do familiar ou terceiro e são susceptíveis de recurso judicial com efeito suspensivo, por parte destes. (Redacção dada pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro)

6(\*) - Nos casos de deferimento do recurso previsto no número anterior, os elementos de prova entretanto obtidos não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte.

7(\*) - As entidades que se encontrem numa relação de domínio com o contribuinte ficam sujeitas aos regimes de acesso à informação bancária referidos nos n.ºs 1, 2 e 3.

8 - (Revogado.) (Redacção dada pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro)

Última actualização: Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro 45

9(\*) - O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores.

10(\*) - Para os efeitos desta lei, considera-se documento bancário qualquer documento ou registo, independentemente do respectivo suporte, em que se titulem, comprovem ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras no âmbito da respectiva actividade, incluindo os referentes a operações realizadas mediante utilização de cartões de crédito. (\*Redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro)

11 - A administração tributária presta ao ministério da tutela informação anual de carácter estatístico sobre os processos em que ocorreu o levantamento do sigilo bancário, a qual é remetida à Assembleia da República com a apresentação da proposta de lei do Orçamento do Estado. (Aditado pela Lei n.º 37/2010, de 2 de Setembro)

Decorre da leitura deste preceito que a AT desde que reunidos os pressupostos descritos nas alíneas a) a g) do n.º 1 do artigo 63-B da LGT pode aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

Todavia no n.º 2 do mesmo preceito estipula que A administração tributária tem, ainda, o poder de aceder directamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte.

Mas, neste caso, tal actuação depende de audição prévia dos familiares e terceiros referidos. - cfr n.º 5 do mesmo preceito.

Da leitura do n.º 5 do preceito em análise resulta que relativamente à redacção anterior às alterações introduzidas pela lei 94/2009 e mais concretamente na redacção dada pela lei 55-B 2004 de 30 de Dezembro o n.º 5 deixou de consagrar o direito de audição prévia do contribuinte

Será que o facto de o n.º 5 não referir agora a audição prévia do sujeito passivo revela a intenção do legislador de excluir nesta situação a audição prévia do contribuinte?

E esse direito continua a impor-se por força do disposto nos artigos 267/5 da CRP e artigo 60 da LGT já que nada se dispõe sobre a sua dispensa?

Consideramos que foi intenção do legislador excluir esse direito nesta situação específica pelas razões que passamos a expor

Em primeiro lugar as disposições dos artigos 63-B da LGT são específicas do procedimento de acesso directo à documentação bancária com resulta da análise do preceito.

Decorre com clareza da letra da lei que o legislador distingue os actos que respeitam ao sujeito passivo e aqueles que se referem aos familiares deste ou de terceiros que com ele mantêm relações especiais e que por força dessa especial relação são alvo desse procedimento, diferença que se manifesta no que concerne não só ao direito de audição prévia bem como aos efeitos do recurso quando interposto pelo sujeito passivo que tem mero efeito devolutivo mas que tem efeito suspensivo quando interposto pelo segundos.

Ora este desigual tratamento é demonstrativo de que o legislador quis dispensar o direito de audição do sujeito passivo impondo contudo essa formalidade legal em relação aos familiares e terceiros

E o facto de o legislador na alteração legislativa do n.º 5 artigo 63-B ter excluído o direito de audição prévia do sujeito passivo que o mesmo artigo previa na redacção anterior e mantido esse direito em relação aos familiares e terceiros é demonstrativa dessa mesma vontade excludente.

O que em nosso entender é reforçado pela análise da exposição de motivos constante da Proposta de Lei que antecedeu a Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro que aqui se reproduz e donde facilmente é de concluir que foi intenção expressa do legislador de excluir esse direito do sujeito passivo.

Diz essa exposição no que ao caso interessa:

A experiência adquirida nos últimos anos através da derrogação do sigilo bancário aconselha a que se continue a agilizar o acesso à informação bancária, ampliando os dados a fornecer automaticamente pelas instituições financeiras e simplificando os procedimentos para acesso aos documentos e informação de natureza bancária no âmbito da acção inspectiva desenvolvida pela administração tributária.

O acesso directo à informação bancária é indispensável para garantir um eficaz controlo da veracidade da declaração dos contribuintes e, em caso de verificação de divergências, proporcionar a imediata intervenção dos serviços competentes, quer para assegurar a tributação dos rendimentos, quer para accionar os mecanismos de sancionamento e, concomitantemente, reforçar a capacidade de intervenção da administração tributária na detecção de comportamentos ilícitos e potenciadores da prática de fraude e evasão fiscais.

Na presente proposta de lei reequacionam-se as situações em que, através de decisão fundamentada do dirigente máximo do serviço, a administração tributária tem acesso directo a informações ou documentos bancários sem depender de prévia audição do contribuinte, sem prejuízo dos direitos de reclamação graciosa e de impugnação judicial aplicáveis.

Neste enquadramento, alargam-se os poderes da administração tributária, porém, de forma criteriosa e proporcionada aos objectivos enunciados. Assim, perante a existência de indícios de irregularidade fiscal, o dirigente máximo da administração tributária pode, no âmbito de um poder vinculado, decidir pelo acesso directo à informação do sujeito passivo em causa.

Face ao exposto e tendo em conta o disposto no artigo 9º do Código Civil que para uma correcta interpretação apela não só à letra da lei mas também às circunstâncias em que lei foi elaborada sendo que os trabalhos preparatórios ainda que não vinculem o intérprete devem contudo ser considerados como indícios da vontade do legislador não podemos deixar de considerar que o artigo 63-B dispensou o direito de audição prévia do sujeito passivo.

Mas será que esta exclusão viola o artigo 267/5 da CRP?

O direito de audição prévia dos contribuintes antes do indeferimento dos pedidos, das reclamações, recursos ou petições é no fundo a explicitação do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões consagrado no artigo 267/5 CRP

Efectivamente o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões administrativas que os afectam não é um direito que decorre directamente da CRP.

Dispõe o n.º 5 do artigo 267 da CRP:

5. O processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.

Deriva efectivamente da leitura deste preceito que o exercício deste direito fica dependente de lei especial

Como refere Pedro Machete “in Audiência dos interessados no procedimento administrativo – Universidade Católica Editora” o princípio de participação e direito de audição prévia não é directamente imposto no n.º 5 do artigo 267 da CRP o que é imposto ao legislador é a obrigação de disciplinar o procedimento administrativo tendo em conta a satisfação da exigência constitucional de participação dos cidadãos deixando ao legislador o modo e a forma de conformar o exercício desse direito.

Em sede de procedimento tributário a consagração e regulamentação clara da audiência prévia foi claramente assumida pelo legislador no preâmbulo do Decreto-lei citado. Lei 398/98 de 17 de De-

zembro que aprovou a Lei Geral Tributária nela vendo uma via potencial de reduzir significativamente os litígios

Donde se poder concluir ser o exercício deste direito em procedimento tributário uma modalidade de exercício do direito do contraditório e mais uma garantia de defesa do cidadão.

Por isso assegurado que esteja esta garantia se possa dispensar ou mesmo afastar a audiência prévia do sujeito passivo

Daí também que o artigo 60 da LGT disponha quanto à dispensa de tal direito no n.º 2.

Situações de dispensa que não são taxativas o que significa que outras haverá em que tal dispensa se imponha desde que ponderados os interesses em presença e a natureza do processo, tal se justifique.

No caso dos autos o legislador quis neste processo especial eliminar a audiência prévia do sujeito passivo.

E com o afastamento da audiência prévia do sujeito passivo neste procedimento especial não se põe em causa o princípio fundamental da participação dos cidadãos consagrado no n.º 5 do artigo 267 da CRP pela simples razão que os autos demonstram à saciedade que aos recorrentes não só foi dado conhecimento das razões do procedimento como também os mesmos tiveram várias ocasiões de sobre as suas razões se pronunciarem.

Neste particular e por que se concorda plenamente com a doutrina aí exposta, transcreve-se o acórdão do TCA sul de 16 10 2014 “in processo 07945/14” que se debruçou sobre situação análoga e em que a questão que se colocava era idêntica, na parte que ao caso interessa:

“Como supra deixamos consignado a propósito do recorte constitucional do princípio de participação consagrado no artigo 267.º n.º 5 da CRP e do recorte legal do direito de audiência prévia consagrado nos artigos 100.º a 103.º do CPA e 60.º da LGT, o que a Lei Fundamental reconhece é o direito a uma participação, remetendo para o legislador ordinário o modo de concretização dessa participação, o que este veio a fazer, de um modo geral, através da consagração do direito de audiência prévia.

Porém, não só não existe fundamento algum para que se entenda que ao legislador está vedada a possibilidade de em determinados procedimentos especiais, como é o caso do procedimento tendente à derrogação do sigilo bancário, afastar a audiência prévia, como não há razão para se entender que por causa do afastamento ou limitação dessa audiência o princípio constitucional de participação, garantido pelo artigo 267º, n.º 5 da CRP, se não mostra observado.

Aliás, que esse princípio fundamental de participação efectiva não passa necessariamente por uma notificação formal do sentido da decisão e das razões que a determinam resulta claro, desde logo, de a própria Constituição o não ter erigido em exigência fundamental da sua concretização.

Como afirmou já o Tribunal Constitucional (11), o artigo 267º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa “não vincula a um modo necessário e único de organização do procedimento administrativo para assegurar a participação dos administrados, não impondo que, em todos os tipos de procedimento administrativo, o princípio geral da participação dos interessados seja maximizado com a consagração de uma audiência formal”.

E que o legislador ordinário, a quem foi cometida a regulamentação do princípio constitucional de participação do interessado na formação da decisão, também o não entendeu como absolutamente fundamental evidencia-o o facto de aquele mesmo legislador, na regulamentação dessa audiência prévia, ter previsto nos artigos 60.º da LGT e 103º do CPA, diversas situações em que essa audiência não se realiza na forma plasmada no artigo 60.º da LGT.

Relembrando e adaptando aqui o discurso do já citado do Acórdão do STA de 31-3-2004, o direito de audiência é um princípio estruturante do processamento da actividade administrativa, porque constitui “manifestação do princípio do contraditório” e “dimensão qualificada do princípio da participação a que se alude no art. 8.º do CPA” pelo que só nos casos em que essa audiência prévia (fase procedimental) não tenha sido legalmente eliminada ou admitida a sua dispensa, o seu não cumprimento constitui violação de uma “formalidade essencial” determinante, “atenta a interdependência e conexão sequencial entre os diversos actos procedimentais, da ilegalidade do próprio acto final.».

Aliás, não podemos deixar de fazer notar que, embora seja dominante o entendimento de que direito de audiência tem, no procedimento tributário, a função de assegurar a participação no procedimento (essa sim, constitucionalmente assegurada), há autores que defendem que a intervenção procedimental do contribuinte no procedimento tributário serve a ideia do contraditório. Ou seja, para parte (minoritária) da doutrina, a audiência prévia não tem em vista assegurar que os interessados intervenham no procedimento para conformar o interesse público e formar a vontade da Administração (direito de participação), mas, sim, tem em vista assegurar que o contribuinte visado no procedimento se defenda antecipadamente da acção administrativa (direito ao contraditório). (12)

O que significa que, a aceitar-se essa posição, ficaria de imediato arredada a possibilidade ou sustentação de um qualquer juízo conclusivo de inconstitucionalidade da norma por não assegurar a audiência (prévia) no procedimento tributário, ainda que o pudesse ser a coberto de outra norma constitucional que assegurasse o contraditório (prévio) no procedimento tributário.”

Ora decorre do probatório da sentença recorrida designadamente das alínea a) a f) que os recorrentes foram notificados para prestarem esclarecimentos sobre os rendimentos informados pelas entidades bancárias que apontavam para uma aplicação de capital significativo de 871.297,95€ e que os recorrentes tomaram posição sobre tal matéria pelo que a decisão recorrida não pode ser entendida como uma decisão surpresa ou como violadora da garantia de defesa que a audição prévia visa prevenir.

Nem viola também o princípio da igualdade.

Dispõe o artigo 13 da CRP:

1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.

2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.

O princípio da igualdade implica não só a igualdade perante a lei mas a igualdade na aplicação da lei ou de tratamento o que faz com que um mesmo órgão não possa modificar arbitrariamente o sentido das suas decisões em caso substantivamente iguais ou que quando o faça de forma diferente o fundamento de forma razoável.

Ora a situação do titular dos rendimentos não pode entender-se como igual à dos seus familiares ou de terceiros.

E porque o princípio da igualdade o que exige é que a casos iguais se apliquem iguais consequências jurídicas fácil é de ver que a situação do titular dos rendimentos que está ser objecto de inspecção não pode ser confundida com a do seus familiares ou de terceiros a cujos elementos se pretende aceder devido às relações especiais com o titular.

Efectivamente a não audição dos familiares ou terceiros que mantenha relações especiais com o sujeito passivo que seja objecto do acesso pela AT directamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta justifica-se por ser um modo de se obstar a eventuais procedimentos e processos desnecessários caso de tal audição resulte uma justificação quando se trate de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte.

É que em relação a estes sujeitos cuja relação especial com o sujeito passivo lhes impõe este ónus o procedimento de acesso à sua documentação bancária afectaria o seu direito ao contraditório e a sua garantia de defesa caso não se lhes fosse garantido esse direito, não lhes permitindo, coisa que não sucedeu com os recorrentes, ocasião de apresentarem razões que poderiam desde logo afastar esse procedimento, caso fossem, oportunamente, ouvidos.

Pelas razões referidas também a exclusão da audição prévia dos recorrentes não é Violadora do princípio da igualdade.

Importa então conhecer das restantes questões que não foram objecto de pronúncia do Tribunal “a quo” por a solução por ele tomada ser prejudicial do seu conhecimento.

Invocam os recorrentes a falta de fundamentação da decisão recorrida nos artigos 69 a 123 da petição inicial. Sinteticamente os recorrentes dizem que a decisão assenta no facto de a obtenção de juros ser uma manifestação de fortuna; Ser em 2010 e 2011 possível e legal aplicar uma taxa de 4% aos juros bancários percebidos por um contribuinte para estimar o valor do capital investido; não terem os recorrentes justificado ter tido rendimentos que lhes permitissem fazer uma aplicação de capital de 871.297,95€ pelo que tratando-se de meras conclusões e assentando o seu raciocínio numa taxa de juro implícita não há verdadeira fundamentação que sustente a decisão recorrida.

Também aqui não assiste razão aos recorrentes

É no relatório da AT constante do probatório da sentença recorrida que se encontram as razões quer de facto quer de direito que motivaram e alicerçaram a decisão.

Aí se descreve a constatação do acréscimo de juros indicado e o correspondente aumento de capital investido e a recusa dos recorrentes a prestar esclarecimentos sobre tal matéria.

E indicam-se também as normas de direito que alicerçam a decisão - artigos 87/1 al f) e 63-B da LGT.

Ora a fundamentação exigida é aquela que, sucintamente embora, indica ao destinatário as razões e o porquê da decisão ou seja o “iter” cognitivo e volitivo da entidade decisora de modo racional e congruente, legitimando o seu exercício servindo para convencer ou, não o conseguindo, habilitar o destinatário a saber das razões da decisão e poder impugná-las e sindicá-las contenciosamente, querendo.

Esse desiderato imposto pelos artigos 268 da CRP e artigos e 77 da LGT, entre outros foi cumprido.

O que os recorrentes pretendem, no fundo é uma fundamentação substantiva da decisão.

Mas a fundamentação exigida é uma fundamentação formal e essa foi atingida já que, reitera-se, os recorrentes perceberam em que é que se baseou a Entidade Recorrida para concluir o que concluiu.

Por último importa conhecer da invocada ausência de verificação de indícios de acréscimo do património não declarado.

Como bem salienta o Mº Pº neste Tribunal não está em causa a AT fixar desde logo a matéria tributável para efeitos da prática do acto tributável mas apenas saber se se mostram reunidos os pres-

supostos de acesso à documentação bancária com vista à AT confirmar a veracidade das declarações do contribuinte.

No caso dos autos para decidir tal questão haveria que saber se no período de 2010 a 2011 houve ou não variação da taxa de juros média e, se houve, qual esse valor, pois da oscilação da taxa de juro pode resultar a justificação da diferença dos rendimentos dos juros.

Mas sendo a sentença omissa sobre esta matéria apesar de os recorrentes a terem questionado e não podendo este Tribunal supri-la importa que os autos baixem à 1ª instância para que ampliada que seja a matéria de facto em causa e tendo em conta o anteriormente decidido, julgue depois em conformidade.

Decisão:

Face ao exposto acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para cumprimento do anteriormente decidido.

Custas pelos recorridos.

Lisboa, 25 de Fevereiro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

---

(<sup>1</sup>) E acrescenta o TC: «Em casos destes, não se afigura possível que o Tribunal Constitucional recorra à interpretação conforme à Constituição para salvar a constitucionalidade de uma norma jurídica, porque não existem quaisquer razões de ordem substancial que o justifiquem».

## Acórdão de 25 de Fevereiro de 2015.

### Assunto:

*Recurso de revista excepcional. Pressupostos.*

### Sumário:

*O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas “como uma válvula de segurança do sistema”, pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*

Processo n.º 1415/14-30.

Recorrente: Caixa Económica Montepio Geral.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.<sup>ma</sup> Sr.<sup>a</sup> Cons.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – Caixa Económica Montepio Geral, com os sinais dos autos, vem interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 30 de Setembro de 2014, que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que julgara totalmente procedente a reclamação judicial por si deduzida do despacho do Director de Finanças de Aveiro que lhe indeferiu o seu pedido de *reabertura do processo e/ou devolução do produto da venda*, julgando ao invés improcedente a reclamação.

A recorrente termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

**A.** *O presente recurso de revista tem por objecto o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte, que revogou a douta sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, e em consequência, manteve o despacho proferido pela AT e julgou improcedente a reclamação judicial deduzida pela Caixa Económica Montepio Geral, na qual requeria a reabertura do processo e/ou a devolução do produto da venda que por si foi depositado, na sequência da adjudicação do imóvel, objecto de penhora fiscal e do qual é credora hipotecária.*