

Por outro lado, o termo inicial do prazo de impugnação, fixado pelo artigo 140.º, n.º 4, do CIRS em 30 dias após a *notificação da liquidação*, é aplicável quando é esta notificação o acto a considerar para determinação do prazo.

Mas, resulta do teor expresso dos n.ºs 1 e 2 do artigo 37.º do CPPT que, quando é utilizada a faculdade aí prevista, o prazo de impugnação se conta «*a partir da notificação*» dos elementos omitidos, pelo que não há suporte normativo para afirmar que essa contagem apenas se inicia *30 dias depois da notificação*.

Decerto que esta norma deverá ser interpretada restritivamente, com o sentido de que este regime especial de contagem a partir da notificação dos elementos omitidos será de afastar quando terminar mais tarde o prazo previsto no regime normal de impugnação. Na verdade, nos casos em que o contribuinte se apressar a requerer a notificação dos elementos omitidos, pode suceder que a notificação destes ocorra antes dos 30 dias previstos no referido art 140.º, como termo inicial do prazo de impugnação de 90 dias, e não se pode justificar, obviamente, que o termo final do prazo de impugnação possa ser antecipado por a notificação, em vez de ser regular, ser deficiente.

Mas, não é isso que sucede no caso em apreço, pois a notificação da liquidação ocorreu em 2-1-2007 (ponto 1. da matéria de facto fixada), pelo que os 30 dias referidos no artigo 140.º, n.º 4, do CIRS completar-se-iam em 1-2-2007, antes da data em que foi efectuada a notificação dos elementos omitidos.

Por isso, é desta notificação que se conta o prazo de impugnação, pelo que é de concluir que a impugnação é intempestiva.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida, com esta fundamentação.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Jorge de Sousa* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

(¹) Vide, neste sentido, Jorge Lopes de Sousa no seu CPPT anotado, 5a edição, vol. I, pag.735.

(²) Aliás, na redacção da alínea a) do n.º 4 do artigo 140.º do CIRS anterior à Lei n.º 60-A/2005, de 29 de Dezembro, estabelecia-se expressamente, em sintonia com a regra geral da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPP, que o prazo de impugnação se iniciava com o termo do prazo de pagamento voluntário, sendo este prazo de pagamento voluntário substituído, para este efeito, por um prazo fixo de 30 dias a contar da notificação.

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

IRC. Regime de tributação claramente mais favorável.

Sumário:

- I — Nos termos do art. 57.º-A do CIRC, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 37/95, de 14 de Fevereiro, “o regime fiscal claramente mais favorável” é definido pelas presunções dos índices previstos no seu n.º 2.*
- II — Não valendo, para o efeito, a elencação constante da Portaria n.º 377-B/94, de 15 de Junho.*

Processo n.º: 188/08-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Ribeiro Faria & C^a, SA.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou procedente a impugnação judicial que Ribeiro Faria & C.^a, SA, deduzira contra liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1997, no valor de Esc. 96.635.635\$00 (€ 482.016,52).

Fundamentou-se a decisão em que, ao caso dos autos não era aplicável o artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, mas o 57.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, e que era de acordo com os critérios elencados neste artigo, e não com a lis-

tagem constante da Portaria n.º 377-B, de 15 de Junho, que se aferia se um território tem, ou não, um regime fiscal claramente mais favorável, pelo que “não se encontrando referidos os pressupostos de preenchimento ou de aplicação dos critérios mencionados no n.º 2 do art. 57.º-A do CIRC”, “o acto impugnado incorre em vício de forma, por falta de fundamentação”, e em vício de violação de lei, já que “praticado com violação do [dito artigo 57.º-A] o qual devia respeitar”.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

A. *O presente recurso tem por objecto a douta decisão proferida pelo tribunal a quo, que julgou procedente a impugnação deduzida, por concluir pela verificação do vício de violação de lei, por violação do art 57º-A do CIRC (actual art 59º), e do vício de forma, por falta de fundamentação, determinando a anulação da liquidação de IRC relativa ao exercício de 1997, na parte em que a mesma se mostra influenciada pela correcção à matéria colectável efectuada pela Administração Tributaria no valor de 195.259.169\$00.*

B. *No que concerne ao primeiro dos vícios assadados, a douta sentença considerou que a Portaria 377-B/94, de 15/06, não pode ser aplicada directamente à situação em apreço, porquanto a mesma elenca os países, territórios e regiões que beneficiam da isenção do regime de tributação dos rendimentos de valores mobiliários representativos de dívida pública detidos por não residentes e o art 57º-A do CIRC refere-se a imposto sobre o rendimento, não correspondendo à previsão da Portaria.*

C. *Entende a Fazenda Pública que o Decreto-Lei n.º 37/95, de 14/02, que aditou aquela norma, que a final visa disciplinar os pagamentos a entidades residentes em territórios com regime fiscal claramente mais favorável, surge inserido num contexto de combate a práticas de evasão e fraude fiscais, que assumem cada vez mais uma dimensão internacional, acolhendo medidas designadas de anti-abuso ou defensivas, com vista a restringir a deslocalização de rendimentos para territórios que lhes assegurem um regime fiscal privilegiado.*

D. *Nessa linha, a introdução de determinadas medidas consideradas eficazes noutros sistemas fiscais, levou a que no nosso ordenamento jurídico também, com o assentimento da OCDE, por via do art 57º-A do CIRC acolhesse a solução da inversão (do ónus da prova, quando, como in casu, uma empresa portuguesa suporta encargos que se traduzem em pagamentos a entidades instaladas nesses territórios, pretendendo que essas importâncias sejam consideradas dedutíveis para efeitos de determinação do seu lucro tributável.*

E. *Como salienta Luís Teles de Menezes Leitão, in “O Controlo e Combate às Práticas Tributárias Nocivas”, C.T.F. n.º 409-410, 2005, pags. 125 e ss.: “Trata-se apenas da não aceitação, em princípio, como encargos dedutíveis de certos pagamentos efectuados a sociedades instaladas em paraísos fiscais, a menos que o contribuinte efectue a prova de dois factos: que as despesas correspondem a operações verdadeiras e que elas não apresentem um carácter anormal ou exagerado.”*

F. *A comum utilização de paraísos fiscais, como forma de propiciar a evasão e fraude fiscal, com a dificuldade em definir expressões como paraíso fiscal ou regime fiscal claramente mais favorável, conduziu a que alguns países, adoptassem listas com enumeração dos territórios, regiões, países com regimes de tributação privilegiada, as quais tem sempre subjacente um elemento comparativo, i. e., um ponto de referência assente numa taxa de tributação do rendimento menor, medida objectivamente.*

G. *É o que acontece entre nós, pois que, ao abrigo da mesma autorização legislativa (Lei n.º 75/93, de 20/12), foi aprovado o Decreto-Lei n.º 88/94, de 02/04, na sequência do qual veio a ser aprovada a Portaria n.º 377-B/1994, de 15/06, que através da enumeração taxativa dos países, territórios ou regiões que se encontravam nessas condições, delimita o conceito de regime fiscal claramente mais favorável vindo posteriormente, no mesmo sentido, a surgir no ordenamento jurídico português a Portaria n.º 1272/2001, de 9/11, que revoga a Portaria n.º 377-B/1994, e depois a Portaria n.º 150/2004, de 13/02. Sendo que, em todos estes diplomas o território da Ilha de Man surge também incluído.*

H. *Por isso, a Administração Fiscal não tinha que indagar sobre o regime fiscal de tributação dos rendimentos vigente naquele território, uma vez que já havia sido reconhecido como estando abrangido por um regime fiscal claramente mais favorável.*

I. *Aliás, segundo José Manuel Braz da Silva, in ‘Os Paraísos Fiscais’, Ed. Almedina; Coimbra, 2000, pags. 32 e ss.: “os paraísos fiscais poderão ser subdivididos em cinco grupos:... 2) os países com reduzida taxa de imposto. ... A motivação para utilização destes paraísos é principalmente, as vantagens financeiras, fiscais e de confidencialidade, que estes Estados proporcionam. Estão incluídos nesta categoria os seguintes países: Ilhas do Canal, Gibraltar, Ilhas de Man, Jersey,...”*

J. *A substância económica dos interesses em presença e a inclusão daquele território nas listagens referidas, justificam que se invoque o preenchimento dos pressupostos de regime fiscal claramente mais favorável aplicável ao território em questão, face a uma exigência de interpretação extensiva, visando a coerência do sistema, adaptável ao contexto histórico em permanente evolução, cfr. art 11º da LGT.*

K. *Exigência que segundo cremos deverá assumir a forma de extensão teleológica, na medida em que a razão de ser dos diplomas versados postulam a aplicação à situação sub judicis.*

L. *Conheceu ainda a douta sentença recorrida, da falta de fundamentação do acto tributário, geradora de vício de forma, assente no facto de se ter considerado que não se encontrando referidos*

os pressupostos de preenchimento ou de aplicação dos critérios mencionados no n.º 2 do art 57º-A do CIRC necessário seria explicar, que incumbia ao contribuinte o ónus da prova, uma vez que os territórios em causa não tributavam os rendimentos ou tributavam-nos a taxa inferior a vinte por cento.

M. Na análise em concreto do probatório, resulta que à impugnante foram dados a conhecer os elementos que permitem aferir do itinerário cognoscivo e valorativo dos inspectores tributários, que esteve na base do acto de liquidação.

N. A entender-se que as exigências de fundamentação variam de acordo com as circunstâncias concretas, aceita-se que está devidamente fundamentado aquele acto quando o relatório/conclusões do procedimento inspectivo, devidamente notificado à impugnante (que integra o PA), não deixa dúvidas quanto às razões de facto e de direito subjacentes à fixação da matéria tributável alcançada, ali se explicitando a motivação concreta do acto.

O. A fundamentação, no caso presente, chegou ao conhecimento da impugnante em termos claros, suficientes e congruentes sobre o motivo determinante do acto por remissão para o Relatório da Inspecção Tributária, permitindo-lhe fazer a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente.

P. Neste contexto, é quanto baste para considerar cumprido o dever legal de fundamentação.

Q. Afigura-se assim que o acto de liquidação não incorre em vício de violação de lei, por violação do art. 57º-A do CIRC (actual 59º) nem em vício de forma, por falta de fundamentação, consequentemente não sendo devidos quaisquer juros indemnizatórios.

R. A douta violou designadamente o disposto no art. 57º-A do CIRC, bem como a Portaria n.º 377-B/94, de 15/06.

A recorrida contra-alegou no sentido da manutenção da sentença recorrida.

O Tribunal Central Administrativo – Norte considerou-se incompetente em razão da hierarquia, uma vez que a recorrente apenas questiona a qualificação da matéria de facto e a sua subsunção jurídica.

Neste STA, o Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, atentando “no elemento histórico, nomeadamente nas sucessivas alterações do artigo 57º-A do CIRC que (...) confirmam a ideia de que, à data a que [se] reportam os factos, o pressuposto que fazia accionar a presunção nele estabelecida dependia da verificação das condições dispostas no n.º 2 do mesmo artigo, sem remissões tácitas para outros diplomas, nomeadamente a referida Portaria n.º 377-B/94”, de 15 de Junho, “o regime fiscal claramente mais favorável é definido pelas presunções dos índices previstos no [n.º 2 daquele artigo 57º-a], não valendo, para o efeito, a elencação constante da Portaria”.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

1. A Administração Fiscal, procedeu a uma inspecção à Impugnante a qual deu origem à liquidação adicional de IRC, n.º 2001 831 001 7970, no valor de 96 635 635\$00 (482 016.52 €), (fls. 16 do processo de reclamação apenso aos autos);

2. Por ofício datado de 06.10.2000, foi a Impugnante notificada, nos termos do n.º 4 do art. 57-A, do CIRC para apresentar provas de que os custos contabilizados a título de comissões no exercício de 1997, pagas a pessoas colectivas não residentes corresponde a operações efectivamente realizadas (fls. 32 do processo de reclamação apenso aos autos);

3. Em 11.01.2001, a Impugnante foi novamente notificada através do ofício n.º 400789, para prestar, por escrito esclarecimentos relativamente aos elementos constantes do modelo 130, qual a natureza dos rendimentos pagos e fazer prova que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas conforme o disposto, no art. 57-Aº do CIRC;

4. A Impugnante foi alvo de uma inspecção tributária iniciada a 06.06.2001 terminada a 28.06.2001, tendo sido precedida por carta -Aviso de 27.04.2001,

5. Da referida Inspecção tributária resultou o Relatório datado de 24.08.2001, o qual desconsiderou a quantia de 195.259.169\$00 relativas às comissões pagas à empresa ORRY, LTD, com sede na Ilha de Man;

6. Com interesse para a decisão consta do referido relatório o seguinte:

(...) 2.1 - Do total de 200.023 contos de comissões devidas a pessoas colectivas não residentes, cerca de 97% relacionam-se como uma empresa com sede em Man Island.

Beneficiário	Sede	1997 Custo	%	1997 PAGO
ORRY, LTD DAUPHICUIR, SARL SOCARMA	Ilha de Ma	195.259	96.65	158.064
	França	6.585	3.25	0
	França	179	0.1	0
		202.023	100.00	158.064

As comissões, contabilizadas como custo do exercício em apreço, devidas a residentes totalizam a quantia de 2.656 contos. Temos assim que a quase totalidade do custo, relacionado com comissões devidas a empresas não residentes, são pagas à ORRY, sediada num território de fiscalidade privilegiada (OFFSHORB), e só uma pequena parte (quase insignificante no total das vendas) é devido a empresas sediadas em França, por via da cooperação administrativa entre aqueles países e Portugal, há forma de controlar de forma clara e inequívoca a situação tributária dos beneficiários quer quanto à identificação quer quanto à tributação, ao contrário do que se passa com a ORRY.

Por esta razão e por outras que a seu tempo comentaremos apenas iremos pormenorizar matérias relacionadas com as comissões para a ORRY. (...) (fls. 22 a 32 do processo de reclamação apenso aos autos)

7. A Impugnante procedeu ao pagamento do IRC liquidado em 12.12.2001; (fls. 16, 37 e 38 do processo de reclamação apenso aos autos);

8. Em 07.03.2002, a Impugnante deduziu reclamação graciosa, não tendo sido apreciada pela Administração Fiscal no prazo de 6 meses;

9. Em 04.11.2002 a Impugnante apresentou a presente impugnação judicial.

Vejamos, pois:

Dispõe o artigo n.º 57.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aditado pelo Decreto-Lei n.º 37/95, de 14 de Fevereiro:

1 - Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

2 - Considera-se que uma pessoa singular ou colectiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando no território de residência da mesma não for tributada em imposto sobre o rendimento ou, relativamente às importâncias pagas ou devidas mencionadas no número anterior, houver lugar a uma tributação sobre o rendimento nesse território inferior a 20%.

O preâmbulo do diploma consigna que tal se deve ao combate que é decisivo, à fraude e evasão fiscal, dada a sua cada vez maior dimensão internacional, resultante da crescente internacionalização das empresas, da maior mobilidade das pessoas e dos capitais e do próprio desenvolvimento das técnicas utilizadas para o efeito, tomando-se duas medidas antiabuso e consistindo uma delas na inversão do ónus da prova referido no dito n.º 1, 2.ª parte.

O referido diploma legal resulta do uso da autorização legislativa consagrada na Lei n.º 75/93, de 20 de Dezembro (Orçamento de Estado para 1994), no seu artigo 28.º, que autorizou o Governo a legislar sobre medidas antiabuso, “para efeitos de IRS e IRC”.

A mesma Lei concretizou idêntica autorização legislativa, de que resultou o Decreto-Lei n.º 88/94, de 2 de Abril, visando igualmente combater a fuga aos impostos, agora no domínio dos rendimentos provenientes de valores representativos de dívida pública transaccionável, excluindo os benefícios fiscais ali previstos às entidades residentes em países, territórios ou regiões cujo regime de tributação fosse claramente mais favorável do que o vigente em território português.

Diploma regulamentado pela Portaria n.º 377-B/94, de 15 de Junho, que veio definir, para o efeito, os países, territórios ou regiões que se encontram abrangidos por um “regime de tributação claramente mais favorável”, entre os quais se encontra o território da Ilha de Man – cfr. alínea 24).

Ora, pretende a recorrente que tal listagem valha também para o dito artigo 57.º-A do CIRC.

Mas não é assim.

Desde logo, o artigo 28.º da Lei n.º 75/93 que concretiza a autorização legislativa, de que resulta o Decreto-Lei n.º 37/95, refere expressamente “para efeitos de IRS e IRC”.

Sendo que, relativamente à Portaria, igualmente se refere o âmbito de aplicação – os rendimentos provenientes de valores representativos de dívida pública transaccionável.

Depois, o Decreto-Lei n.º 37/95 não tinha de incluir a lista prevista no artigo 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 88/94, uma vez que se limita a alterar os Códigos de IRC e IRS, sendo que o Decreto-Lei n.º 88/94, contém uma regulamentação exaustiva criando “regras próprias para um sistema de liquidação de operações de valores representativos de dívida pública transaccionável”.

Acresce que a Portaria não pode revogar o CIRC, sequer interpretá-lo ou integrá-lo – artigo 112.º, n.º 6 da Constituição.

Aliás, aquando da introdução no CIRC, do artigo 57.º-A – em 14 de Fevereiro de 1995 – já tinha vindo a lume a Portaria n.º 377-B que foi publicada em 15 de Junho de 1994, não obstante o que naquele foi incluído (o dito n.º 2).

Finalmente, refira-se que a expressão “regime fiscal claramente mais favorável”, constante tanto daquele artigo 57.º-A como do Decreto-Lei n.º 88/94 – cf. artigo 3.º - é equivalente à de “regime fiscal privilegiado”, como, desde logo, resulta da epígrafe daquele primeiro normativo.

Verifica-se efectivamente uma distorção legislativa mas que, como tal, só ao legislador cumpria reparar.

E, efectivamente, o actual artigo 59.º, n.º 2, do CIRC, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, determina que se considera “que uma pessoa singular ou colectiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC, ou quando, relativamente às importâncias pagas ou devidas mencionadas no número anterior, o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português”.

E a Portaria n.º 1272/2001, de 9 de Novembro, entretanto revogada pela n.º 150/2004, “para todos os efeitos previstos na lei, designadamente no n.º 2 do artigo 59.º (...) do Código do IRC [e] (...) no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 88/94, de 2 de Abril”, elenca “a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favorável”, em que continua a constar a Ilha de Man – cfr. alínea 43) -, tendo revogado expressamente – seu artigo 3.º - a Portaria n.º 377-B/94.

Temos, assim, à data dos factos, um regime diverso para efeitos do artigo 57.º-A do CIRC e do Decreto-Lei n.º 88/94.

Aqui um sistema de elocagem - artigo 3.º, n.º 2 – concretizado na Portaria.

Ali, a consagração de índices ou pressupostos que à Administração cumpre demonstrar: não tributação em IRC ou inferior a 20%, o que não fez.

Cfr. o acórdão do STA de 15 de Março de 2006, recurso n.º 1078/05.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Maio de 2008. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Miranda de Pacheco*.

Acórdão de 28 de Maio de 2008.

Assunto:

Contra-Ordenação Fiscal. Não entrega de IVA. Imposto não recebido.

Sumário:

O art. 114.º, n.º 1, do RGIT, que pune como contra-ordenação fiscal a «falta de entrega da prestação tributária», não abrange na sua previsão situações em que o imposto que deve ser entregue não está em poder do sujeito passivo, por não ter sido recebido ou retido.

Processo n.º 279/08-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: TELEMON - Telecomunicações, SA e Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O MINISTÉRIO PÚBLICO interpôs para este Supremo Tribunal Administrativo o presente recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente o recurso interposto por TELEMON – TELECOMUNICAÇÕES, S.A. de uma decisão e aplicação de coima por contra-ordenação fiscal.

O Excelentíssimo Magistrado Recorrente apresentou motivação em que concluiu da seguinte forma:

1.º Os arts. 26º n.º 1 e 40º n.º 1 alínea b) do CIVA obrigam o sujeito passivo a entregar ao Estado o IVA facturado, após a respectiva dedução do imposto suportado, conjuntamente com a respectiva declaração, e independentemente do recebimento, ou não, do valor de IVA facturado.

2.º A não entrega do IVA assim deduzido, implica a prática da infracção ao artº 114.º n.º 1 do RGIT.

3.º A dita sentença recorrida violou assim, e em consequência, as normas legais referidas nos n.º. 1 e 2 que antecedem.

4.º Razão pela qual deve ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida.

A arguida contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1. A apreciação efectuada sobre a imputação de infracção tributária à Recorrida deve efectuar-se de acordo com os parâmetros estipulados pelas normas e princípios constantes no RGIT e no Direito Penal: