

Processo: 0371/07
Data do Acórdão: 17/10/2007
Tribunal: 2 SECCÃO
Relator: JORGE LINO
Descritores: IRC
DESPESAS CONFIDENCIAIS
DESPESAS NÃO DOCUMENTADAS

Sumário: As instituições de crédito e as sociedades financeiras, isentas de IRS ou de IRC na parte relativa aos rendimentos da respectiva actividade exercida nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, são «sujeitos (...) parcialmente isentos», para efeitos de tributação autónoma agravada à taxa de 60% das «despesas confidenciais ou não documentadas» – nos termos das disposições combinadas dos artigos 4.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9-6 (na redacção do artigo 31.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12); e 41.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, Decreto-Lei n.º 215/89, de 1-7 [actual artigo 33.º, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12].

Nº Convencional: JSTA0008352
Nº do Documento: SA2200710170371
Recorrente: A...
Recorrido 1: FAZENDA PÚBLICA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:

- 1.1 “ A...” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, de 17-7-2005, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1999, e respectivos juros compensatórios – cf. fls. 53 e seguintes.
- 1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 84 e 85.
 1. Referindo na sua fundamentação que o agravamento da taxa depende da qualidade de o sujeito passivo ser total ou parcialmente isento e não depende do pressuposto de os rendimentos do sujeito passivo serem ou não isentos, a douta sentença recorrida não poderia, consequentemente, ter qualificado o Recorrente como um sujeito passivo parcialmente isento, com o único fundamento (contraditório) de que parte dos seus rendimentos estão isentos e, também, não deveria a douta sentença recorrida ter concluído, como fez, pela aplicação daquela taxa agravada ao Recorrente.
 2. Decidindo assim, a douta decisão recorrida incorre em contradição da sua fundamentação nos seus próprios termos, de que decorre uma oposição entre os fundamentos e a respectiva decisão, o que implica a nulidade da sentença recorrida, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c), do CPCivil.
 3. Ainda que se entenda não ocorrer a nulidade invocada, mas sem prescindir, deve ser revogada a douta sentença recorrida, por enfermar do vício de erro de julgamento de direito, em virtude de os

rendimentos isentos nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 41.º (actual art. 33.º) do EBF, configurarem uma isenção objectiva de tais rendimentos e não determinarem que o seu titular seja qualificado como sujeito passivo parcialmente isento, para efeitos do disposto no art.º 4.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho.

4. A isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do art.º 41.º do EBF (actual art. 33.º), não se comunica à globalidade da actividade do Recorrente que, por isso, não pode ser considerado um sujeito passivo isento.

5. A isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do art.º 41.º do EBF (actual art. 33.º) não é uma isenção pessoal ou subjectiva mas sim uma isenção objectiva ou real e temporária - não sendo concedida, subjectivamente, ao Banco, mas circunscrita, exclusivamente, aos rendimentos gerados na zona franca da Madeira.

6. Ao contrário do decidido na douta sentença recorrida, a referência aos sujeitos passivos isentos de IRC, total ou parcialmente, contida no n.º 2 do art.º 40.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, deve ser interpretada, como uma isenção subjectiva ou pessoal. Quer pelo elemento literal da interpretação, por se reportar aquela isenção aos sujeitos e não aos rendimentos. Quer pelo elemento teleológico da interpretação, por a ratio legis da norma do n.º 2 do art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, revelar que a intenção do legislador foi penalizar os sujeitos passivos que não são tributados em IRC ou que não o são pelas taxas do seu regime geral. Para dissuadir a utilização de despesas não documentadas por parte de quem não paga imposto, só assim se justificando um tão forte agravamento desta tributação.

7. Sendo o Recorrente um Banco, ele é por natureza, sempre, um sujeito passivo de IRC, como qualquer outro, e não isento, subjectivamente, daquele imposto. Logo, as suas despesas não documentadas devem ser tributadas como as de qualquer outro sujeito passivo.

8. Sendo o Recorrente um sujeito passivo não isento de IRC, a tributação autónoma relativa a despesas não documentadas, realizadas e contabilizadas no regime geral de tributação, deverá efectivar-se mediante a aplicação da taxa normal (32%) que é aplicável a quaisquer entidades sujeitas e não isentas de IRC.

9. Só assim não seria, e estaria certa a interpretação da douta sentença recorrida, se estas despesas tivessem sido realizadas, registadas ou fossem imputáveis à actividade isenta da Zona Franca da Madeira ou se aquelas tivessem com esta qualquer conexão.

10. Devemos partir do princípio de que o legislador fiscal, na norma em causa, soube exprimir a vontade legislativa, em termos correctos, mas, nem o intérprete nem o aplicador do Direito, deverão retirar daquela norma um sentido que, numa compreensão mediana da realidade e do Direito, seja contrário àquele que, razoavelmente, teria sido querido pelo legislador.

11. Ao invés da interpretação acolhida na douta sentença recorrida, não se pode interpretar a norma do art.º 40, n.º 2, do Dec.-Lei n.º

192/90, de 9 de Junho, em termos tais que dela resulte a conclusão de que o legislador teria querido que um determinado custo originasse uma tributação total e efectiva à taxa de 97,4 %!

12. A douta sentença recorrida retira da referida norma uma interpretação cujo resultado, no caso do Recorrente, corresponde, já não a uma tributação agravada, mas sim a um verdadeiro e inadmissível confisco!

13. Esta interpretação da norma acolhida na douta sentença recorrida, não pode corresponder à vontade querida pelo legislador fiscal, sob pena de se admitir que este pretendeu ofender, grosseiramente, vários princípios e valores constitucionais, como o princípio da proporcionalidade, da legalidade, da boa-fé, da protecção da confiança, da igualdade e dos próprios fins da tributação, em particular do princípio da tributação pelo rendimento real das empresas, em clara violação do disposto nos art.ºs 104.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, da CRP.

14. Pelo que deve a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que, julgando que o n.º 2, do art.º 4º, do Dec.-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho só é aplicável aos sujeitos passivos de IRC subjectivamente isentos deste imposto ou àqueles cujas despesas não documentadas tenham sido realizadas, contabilizadas ou imputadas à parte da actividade que beneficia de isenção de IRC, total ou parcial, decida ser ilegal a liquidação impugnada e procedente o recurso interposto pelo Recorrente.

15. Normas jurídicas violadas: art.º 4º, n.º 2, do Dec.-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, e art.ºs 104º, n.º 2 e 266º, n.º 2, da CRP.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 96 e 97.

Não ocorre a nulidade de sentença referida nas 1.ª e 2.ª conclusões das alegações de recurso e, por outro lado o Mmo Juiz “*a quo*” fez boa interpretação do quadro legal aplicável. Vejamos.

O que o art.º 33º n.º 1 al. C) do EBFiscais dispõe não é o que o recorrente afirma: que estão isentos os rendimentos da sua actividade exercida na zona Franca da Madeira (cfr. Os nos, 12, 13, 14 das alegações); aquela norma dispõe de forma muito diferente: que as entidades instaladas nas zonas francas “beneficiam de isenção de IRS ou IRC até 31.12.11 nos seguintes termos: (...) as instituições de crédito e as sociedades financeiras relativamente aos rendimentos da respectiva actividade ai exercida...”

Vale isso por dizer que a isenção fiscal parcial em questão é uma isenção subjectiva.

E lendo-se a sentença apura-se que o Mmo Juiz “*a quo*”, apropriando-se para a fundamentação de sentença, do parecer do Ministério Público de fls. 51, qualificou o Recorrente como instituição de crédito parcialmente isenta e, depois, decidiu em conformidade.

Não sendo a sentença nula, digo anulável nem procedendo os

fundamentos do recurso, este não merece provimento. É o meu parecer.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

A recorrente conclui, desde logo, que «decorre uma oposição entre os fundamentos e a respectiva decisão, o que implica a nulidade da sentença recorrida, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c), do CPCivil», pois que «a douta decisão recorrida incorre em contradição da sua fundamentação nos seus próprios termos».

Nos termos da invocada alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil, «é nula a sentença (...) quando os fundamentos estejam em oposição com a decisão».

Entre os fundamentos e a decisão não pode haver contradição lógica; se, na fundamentação da sentença, o julgador seguir determinada linha de raciocínio, apontando para determinada conclusão, e, em vez de a tirar, decidir noutro sentido, oposto ou divergente, a oposição será causa de nulidade da sentença. Esta oposição não se confunde com o erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou, muito menos, com o erro na interpretação desta: quando, embora mal, o juiz entende que dos factos apurados resulta determinada consequência jurídica e este seu entendimento é expresso na fundamentação, ou dela decorre, encontramos-nos perante o erro de julgamento e não perante oposição geradora de nulidade – cf. Lebre de Freitas, e outros, no *Código de Processo Civil, Anotado*, volume 2.º, em anotação ao artigo 668.º.

Ora, a consideração de «que o agravamento da taxa depende da qualidade de o sujeito passivo ser total ou parcialmente isento», para daí «ter qualificado o Recorrente como sujeito passivo parcialmente isento», e «de que parte dos seus rendimentos estão isentos», não traduz contradição lógica entre os fundamentos apresentados e a decisão encontrada na sentença recorrida – pois que a sentença recorrida, evidentemente, considerou que, uma vez que estão isentos «parte» dos rendimentos da ora recorrente, esta teria de ser qualificada «como sujeito passivo parcialmente isento».

Pelo que a situação será, não de oposição entre a decisão e os seus fundamentos, mas, antes, a de eventual erro de julgamento por via de possível desacerto ou erro ao nível da interpretação e da aplicação do direito ao caso.

Assim sendo, não se verifica a invocada nulidade da sentença recorrida prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil (fundamentos em oposição com a decisão).

Então, em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se a sentença recorrida viola, ou não, o artigo 4.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, e os artigos 104.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa – cf. mormente a conclusão 15. da alegação deste recurso.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1) A ora impugnante tem como actividade principal o exercício de

actividades de intermediação financeira - instituição bancária, encontrando-se enquadrada no CAE 65120.

2) A liquidação objecto da presente impugnação teve como resultado a inspecção à escrita da ora impugnante, efectuada pela Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária, tendo resultado uma correcção ao lucro tributável no valor de €27.311,67, originada pelo facto de não terem sido exibidos os documentos comprovativos mencionados a fl. 12 do processo de reclamação apenso aos autos (documentos internos de despesas e deslocações).

3) Por se considerarem como despesas confidenciais, sobre os encargos objecto de correcção procedeu-se à tributação autónoma pela aplicação da taxa de 60%, nos termos do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9/6, com a nova redacção dada pelo art. 31.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12, tendo sido apurado imposto em falta no montante de €16.387,00, de que resultou parcialmente a liquidação adicional de IRC, acrescido de juros compensatórios (vd. fl. 13 do processo de reclamação apenso aos autos).

4) A correcção teve por base o facto de a ora impugnante possuir uma sucursal financeira exterior na Zona Franca da Madeira, o que qualificou a instituição de crédito em causa como parcialmente isenta - logo, o enquadramento jurídico da tributação autónoma foi feito de acordo com o n.º 2 do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90.

5) A ora impugnante contestou a correcção efectuada, através da interposição de reclamação graciosa em 29/10/2002 (vd. fls. 2 e ss. do processo de reclamação apenso aos autos), apenas quanto ao montante parcial de €7.647,00, bem como aos correspondentes juros compensatórios. Valor este que resulta da diferença de taxas de tributação autónoma de 32% para 60%. A reclamação foi indeferida por despacho datado de 7/5/2004 (vd. fls. 47 e ss. do processo de reclamação apenso aos autos).

6) A ora impugnante deduziu a presente impugnação em 2/6/2004.

Factos não provados:

Constituindo “matéria [...] relevante” para a solução da “questão de direito” - art. 511.º, n.º 1, do Código de Processo Civil -, nenhum.

2.2 De acordo com o disposto no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho [redacção do artigo 31.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12]

«As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou por sujeitos passivos de IRC, são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, consoante os casos, a uma taxa de 32%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC» (n.º 1); «A taxa referida no número anterior será elevada para 60 % nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola» (n.º 2).

Sob a epígrafe “Zona Franca da Madeira e Zona Franca da ilha de

Santa Maria”, o artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho (Estatuto dos Benefícios Fiscais) [artigo ao qual sucedeu o artigo 33.º, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 – reforma da tributação do rendimento], dispunha como segue.

1 - As entidades instaladas nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria beneficiam de isenção de IRS ou de IRC, até 31 de Dezembro de 2011, nos termos seguintes:

[...]

c) As instituições de crédito e as sociedades financeiras, relativamente aos rendimentos da respectiva actividade aí exercida

(...)

[...].

Como se vê, segundo a lei, para que seja elevada a taxa da tributação autónoma para 60% das «despesas confidenciais ou não documentadas» do contribuinte torna-se necessário que tais despesas sejam efectuadas por «sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos». E o que é certo é que beneficiam de isenção de IRS ou de IRC, até 31 de Dezembro de 2011, as instituições de crédito e as sociedades financeiras instaladas nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, relativamente aos rendimentos da respectiva actividade aí exercida.

Portanto: relativamente aos rendimentos da respectiva actividade exercida nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, as instituições de crédito e as sociedades financeiras aí instaladas beneficiam de isenção de IRS ou de IRC, até 31 de Dezembro de 2011.

Como assim, será legítimo concluir que as instituições de crédito e as sociedades financeiras – beneficiadoras de isenção de IRS ou de IRC na parte relativa aos rendimentos da respectiva actividade exercida nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria – são «sujeitos (...) parcialmente isentos», nos termos da lei.

E, então, a lei impõe a tributação autónoma a uma taxa agravada de 60% das «despesas confidenciais ou não documentadas» sempre que, por exemplo, se verifique no sujeito contribuinte a condição de “sujeito parcialmente isento”.

Pelo que, e segundo o entendimento que temos do regime legal descrito, a tributação agravada das «despesas confidenciais ou não documentadas» depende da verificação em concreto, além do mais, do requisito ou condição de ser o contribuinte isento, subjectiva ou objectivamente, total ou parcialmente.

2.3 No caso *sub judicio*, escreve-se na sentença recorrida essencialmente o seguinte.

[...]

Em 1999, a impugnante possuía uma sucursal financeira exterior na Zona Franca da Madeira, facto este que qualifica a instituição de crédito como parcialmente isenta, nos termos da alínea c) n.º 1 do artigo 41.º (actual artigo 33.º do EBF).

O agravamento da taxa de tributação autónoma sobre despesas

confidenciais depende da qualidade do sujeito passivo - ser total ou parcialmente isento - e não de alguns dos seus rendimentos estarem ou não isentos.

Assim sendo, a impugnante é um sujeito passivo parcialmente isento de IRC, sendo-lhe aplicável a taxa de 60% na tributação autónoma das despesas confidenciais, por força do disposto no n.º 2 do artigo 4.º do DL 192/90, de 9 de Junho.

[...]

E a argumentação apresentada pelo contribuinte de que o conceito de sujeito passivo total ou parcialmente isento, consagrado no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, não poderá deixar de abranger apenas, e tão só, os sujeitos passivos subjectivamente isentos do imposto não tem qualquer fundamento.

Este Decreto-Lei não introduz qualquer especificidade conceptual nem se justificaria que o fizesse, pois que se se quisesse aplicar o disposto no n.º 2 do artigo 4º apenas a sujeitos passivos subjectivamente isentos o legislador tê-lo-ia dito expressamente.

Conclui-se, assim, que a impugnante é um sujeito passivo parcialmente isento, pelo que a taxa aplicável é de 60%, de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 4º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9/6. E a razão está com a sentença recorrida.

Com efeito, e consoante se acha assente no probatório, foi «a correcção ao lucro tributável no valor de €27.311,67, originada pelo facto de não terem sido exibidos os documentos comprovativos mencionados a fl. 12 do processo de reclamação apenso aos autos (documentos internos de despesas e deslocações)».

Pelo que, corroborando a actuação da Administração Fiscal, a sentença recorrida fez correcta interpretação a aplicação ao caso do disposto no n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90 de 9 de Junho (tributação autónoma e agravada das «despesas confidenciais ou não documentadas»).

E nem deve acenar-se com a violação do disposto nos artigos 104.º, n.º 2; e 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

O n.º 2 do artigo 104.º da Constituição dispõe que «A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real»; e o n.º 2 do artigo 266.º também da Constituição declara que «Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé».

Ora, o que se vê é que a recorrente não alega sequer, e muito menos demonstra, que a interpretação dada à norma, de que a sentença recorrida fez aplicação (artigo 4.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho), desprezite a regra constitucional a impor a tributação das empresas fundamentalmente pelo lucro real (n.º 2 do 104.º).

E igualmente não alega a ora recorrente, e muito menos demonstra, que a interpretação e a aplicação do artigo 4.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, que a sentença recorrida fez ao caso,

implique a violação de um princípio da Lei Fundamental, como o do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição, dirigido especificamente à Administração (e que traça a esta a subordinação à Constituição e à lei, devendo os seus agentes actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé).

Estamos, deste modo, a concluir – e em resposta ao *thema decidendum* – que a sentença recorrida não viola, se não antes que cumpre, o artigo 4.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, nem afronta os artigos 104.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

Pelo que deve ser corroborada a sentença recorrida por haver laborado neste entendimento e decidido com acerto.

E, então, a terminar, havemos de convir que as instituições de crédito e as sociedades financeiras, isentas de IRS ou de IRC na parte relativa aos rendimentos da respectiva actividade exercida nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, são «*sujeitos (...) parcialmente isentos*», para efeitos de *tributação autónoma agravada* à taxa de 60% das «*despesas confidenciais ou não documentadas*» – nos termos das disposições combinadas dos artigos 4.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9-6 (na redacção do artigo 31.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12); e 41.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, Decreto-Lei n.º 215/89, de 1-7 [actual artigo 33.º, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12].

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de um sexto.

Lisboa, 17 de Outubro de 2007. Jorge Lino (relator) – Lúcio Barbosa – António Calhau.