

REGIONALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E ZONA FRANCA DA MADEIRA (*)

JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA

(Assistente da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa)

1. Desde 2005, tem-se vindo a operar uma regionalização dos serviços da administração fiscal estadual existentes na Região Autónoma da Madeira, com a transferência para a administração regional das atribuições e competências fiscais que eram exercidas na Região pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI).

Tendo em conta essa regionalização, suscitou-se a questão de saber quem deverão ser os destinatários das comunicações previstas no nº 17 do artigo 33º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), norma instrumental do combate à fraude e evasão fiscais no âmbito da Zona Franca da Madeira.

2. No referido nº 17 do artigo 33º do EBF, cuja interpretação está em causa, dispõe-se o seguinte:

Artigo 33.º

Zona Franca da Madeira e Zona Franca da ilha de Santa Maria

17 - As entidades responsáveis pela administração e exploração das Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria devem comunicar, anualmente, até ao último dia do mês de Fevereiro, com referência ao exercício anterior, a identificação das entidades que, naquele

(*) Corresponde sensivelmente a parecer elaborado no Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral dos Impostos, e será publicado nos Estudos em Homenagem ao Prof. Jorge Miranda.

exercício ou em parte dele, estiveram autorizadas a exercer actividades no âmbito institucional da respectiva zona franca.

As dúvidas prendem-se apenas com a identificação dos destinatários das comunicações previstas na norma em causa.

Não haverá quaisquer dúvidas, nem quanto ao âmbito da informação a prestar (identificação das entidades autorizadas a exercer actividade, mesmo que apenas uma parte do ano, no âmbito das zonas francas), nem quanto à periodicidade e prazo das comunicações (anualmente, até ao fim de Fevereiro); nem quanto à definição das entidades obrigadas a estas comunicações (naturalmente, as entidades responsáveis pela administração e exploração das zonas francas, ou seja, no caso da Zona Franca da Madeira, a SDM - Sociedade de Desenvolvimento da Madeira, S.A., a quem foi concessionada a administração e exploração da Zona Franca, por 30 anos, ao abrigo do Decreto Legislativo Regional n.º 22/86/M, de 2 de Outubro e através de contrato administrativo de concessão celebrado com a Região Autónoma da Madeira em 8 de Abril de 1987 - cfr. Decreto Regulamentar Regional n.º 21/87/M, de 5 de Setembro).

Note-se, quanto à obrigatoriedade de identificação das entidades “inscritas” nas zonas francas, que não se colocam aqui, obviamente, nenhuns problemas respeitantes ao sigilo fiscal: seja porque, em rigor, tal informação não está coberta pelo segredo fiscal, porque não diz directamente respeito à “situação tributária dos contribuintes”; seja porque tal obrigação é estabelecida na própria lei; seja, principalmente, porque, como é óbvio, o sigilo fiscal não se pode invocar contra a própria administração fiscal, a destinatária das comunicações aí previstas, como se verá de seguida.

Ora, no silêncio da lei, e sendo certo que as comunicações nela previstas se destinam, como é óbvio, à administração fiscal, a quem compete controlar a verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais, três hipóteses se podem colocar, face àquela transferência de competências, cujo concreto âmbito e alcance será analisado adiante: ou a lei se pretende referir à administração fiscal estadual, ou à administração fiscal regional, ou a ambas.

3. Começemos por analisar qual o escopo da norma legal em análise.

Essa norma foi introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2006 (cfr. artigo 55.º, n.º 1, da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro), em cujo Relatório foi assim justificada: “este é um Orçamento

de combate à fraude e à evasão fiscais, ... porque aposta no reforço dos mecanismos de controlo das contribuições fiscais, incluindo as Zonas Francas” (p. II do Sumario executivo); “importa possibilitar à administração o conhecimento, por via não oficiosa, das entidades a operar na Zona Franca da Madeira e Ilha de Santa Maria, de modo a melhor controlar os pressupostos dos benefícios fiscais de que usufruem; assim, nestas matérias propõe-se:” (p. 23); “comunicação das entidades autorizadas a exercer actividade nas Zonas Francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria - com esta alteração ao Estatuto dos Benefícios Fiscais comete-se às entidades responsáveis pela administração e exploração da Zona Franca da Madeira e da Ilha de Santa Maria a obrigação de comunicar até ao último dia do mês de Fevereiro a identificação das entidades que, no ano anterior, estiveram autorizadas a exercer actividade naquelas Zonas; trata-se de uma medida que pretende dar força de lei a uma comunicação que, de modo informal, já vinha sendo efectuada e, assim, permitir de forma mais eficaz e transparente o seu cumprimento” (p. 24).

O referido Relatório invocou expressamente (cfr. p. 22), como fonte destas medidas, as propostas formuladas pelo Grupo de Trabalho de Reavaliação dos Benefícios Fiscais, em cujo Relatório se pode ler, no que agora importa (cfr. “Reavaliação dos Benefícios Fiscais: Relatório do grupo de trabalho criado por Despacho de 1 de Maio de 2005 do Ministro de Estado e das Finanças – Setembro de 2005”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 198, Ed. Almedina, Coimbra, 2005): “considera-se que a especial natureza das entidades instaladas na zona franca ... merece um particular acompanhamento fiscalizador pela administração tributária tendo em vista a identificação de situações de abuso ou de aproveitamento por parte de entidades residentes em território nacional fora das zonas francas” (p. 258); palavras reforçadas mais adiante, em sede de recomendações: “a especial natureza das entidades instaladas nas zonas francas ... merece particular acompanhamento inspectivo tendo em vista a identificação de situações de abuso ou de aproveitamento por parte de entidades residentes em território nacional fora das zonas francas” (p. 367).

4. Está aqui em causa, assim, uma norma, no âmbito do combate à fraude e evasão fiscais, que visa possibilitar à administração fiscal um melhor controlo dos pressupostos dos benefícios fiscais de que usufruem as entidades autorizadas a exercer actividade nas zonas francas, ou seja, que pretende contribuir para que a administração fiscal dê um particular acompanhamento fiscalizador e inspectivo a essas entidades (através do cruzamento da informação que a administração fiscal já detém por força das

obrigações declarativas dos contribuintes com a informação recebida ao abrigo desta norma), por forma a identificar eventuais situações de abuso ou de aproveitamento daqueles benefícios fiscais por parte de entidades residentes em território nacional fora das zonas francas.

Como o legislador esclareceu nos trabalhos preparatórios, tratou-se, aliás, com esta norma, de dar cobertura e força legal a uma prática que, de modo informal, já vinha sendo levada a cabo anteriormente.

5. Como se vê, sendo este o sentido da norma, os destinatários das comunicações aqui previstas não podem deixar de ser as entidades com competência para verificar os pressupostos de aplicação dos benefícios fiscais aplicáveis às actividades económicas exercidas no âmbito das zonas francas.

Ou seja, dizendo de outro modo, e adiantando desde já a posição a adoptar, o destinatário, em primeira linha, é claramente a administração fiscal estadual.

Na verdade, o objectivo de fiscalização daqueles pressupostos prende-se, como é óbvio, com a necessidade de prevenir, identificar e combater eventuais situações de abuso ou de aproveitamento daqueles benefícios fiscais por parte de entidades residentes em território nacional fora das zonas francas: ou seja, entidades residentes no continente, na Região Autónoma dos Açores ou na Região Autónoma da Madeira, fora da zona franca.

O que significa que a entidade com interesse nessa fiscalização é a entidade a quem cabe liquidar e cobrar os impostos que cobraria não fora a inserção dessa actividade num regime fiscal especial como o é aplicável às zonas francas. Isto é: tem interesse na fiscalização do correcto enquadramento fiscal da actividade económica exercida no âmbito das zonas francas a entidade a quem compete liquidar e cobrar os impostos que incidem sobre essa actividade - a quem compete fazer aplicar o regime fiscal “normal” -, se não se verificarem os pressupostos legalmente exigidos para a aplicação do regime fiscal especial.

À partida, e porventura para o maior número de situações, essa entidade é a administração fiscal estadual, uma vez que o âmbito de actuação da administração fiscal regional, que será analisado adiante, se restringe, naturalmente, aos impostos a cobrar na Região. Quando está em causa a fiscalização de entidades ou de operações que, não fora o regime fiscal especial das zonas francas, seriam tributadas no continente (ou na Região Autónoma dos Açores) ou imputadas a entidades aí localizadas, subsiste, naturalmente, o interesse inspectivo da administração fiscal estadual, apesar da regionalização dos serviços da administração fiscal e concomitante transferência de competências para a Região Autónoma

da Madeira. A administração fiscal regional terá, também, o mesmo interesse fiscalizador relativamente às entidades que, não fora o regime fiscal especial das zonas francas, seriam tributadas pelo regime fiscal “normal” vigente na Região Autónoma da Madeira.

6. Sendo assim, e apurado que está o sentido da norma em análise – possibilitar, através do cruzamento da informação a obter com o cumprimento da obrigação nela prevista com a informação já detida pela administração fiscal, o controlo dos pressupostos dos benefícios fiscais de que usufruem as entidades autorizadas a exercer actividade nas zonas francas e garantir que a aplicação desse regime especial se limita exclusivamente às operações imputáveis às entidades por ele abrangidas –, torna-se claro que as comunicações nela consagradas devem ser dirigidas a quem tem competência para esse controlo, ou seja, a administração fiscal estadual, em primeira linha, e também a administração fiscal regional.

Na verdade, o interesse fiscalizador será de ambas as administrações fiscais, uma vez que não se pode determinar em abstracto qual o regime fiscal “normal” (o estadual ou o regional) que será aplicado se não se verificarem os pressupostos legalmente exigidos para a aplicação do regime fiscal especial aplicável às zonas francas: depende de cada situação em concreto, ou seja, depende do enquadramento fiscal concretamente existente em cada caso, quanto à determinação da sede ou residência dos sujeitos passivos.

7. Pode admitir-se, no entanto, que o interesse inspectivo determinante ou predominante (mas não exclusivo) é o da administração fiscal estadual: seja porque a esta incumbe a fiscalização de todas as entidades residentes no continente e nos Açores; seja porque os compromissos do Estado português perante a União Europeia implicam também uma directa e particular responsabilidade da administração estadual no controlo da aplicação do regime fiscal especial aplicável às zonas francas: configurando um auxílio de Estado à partida potencialmente conflituante com o direito comunitário, resulta de acordo com as autoridades comunitárias, cujos pressupostos o Estado português tem o dever especial de fazer respeitar.

A este propósito, não se pode deixar de citar Clotilde Celorico Palma (“Algumas reflexões sobre o novo regime do Centro Internacional de Negócios da Madeira”, *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, nº 1, 4/2008, pp. 153-154): “não se configurando o regime do CINM como um paraíso fiscal, mas de um regime fiscal preferencial e encontrando-se sujeito exactamente às mesmas regras sobre troca de informações e supervisionamento de entidades oficiais, como o Banco de Portugal ou a Comissão Mercado dos Valores Mobiliários, cremos que uma das questões essenciais ... consiste num controlo eficaz das operações realizadas; não existindo impedimentos de natureza legal à existência de controlos, a credibilidade do funcionamento de um regime como o do CINM passa por uma correcta inspecção do seu funcionamento”.

Ora, o primeiro e mais importante controlo a exercer sobre o funcionamento das zonas francas, tendo em conta a sua própria credibilidade no espaço comunitário, há-de ser o efectuado pela administração fiscal, no sentido de apurar e evitar, não só a ilegítima perda de receitas estaduais, mas, principalmente, a quebra dos pressupostos que estiveram na base do reconhecimento comunitário da especificidade regional que justificou a autorização do regime fiscal especial das zonas francas.

Além disso, como resulta da decisão da Comissão Europeia nº C (2007) 3037 final (Auxílio Estatal N 421/2006 – Portugal - Zona Franca da Madeira), de 27 de Junho de 2007 (cfr. JOUE nº C 240, de 12/10/2007, pp. 1-2), a República Portuguesa (recorde-se que a “Autoridade responsável pela concessão do auxílio é o Ministério das Finanças e da Administração Pública” – cfr. ponto n.º 12) comprometeu-se a “apresentar anualmente relatórios relativos ao regime, que identifiquem os dez maiores beneficiários de auxílios ao funcionamento, com indicação do ou dos sectores de actividade dos beneficiários e do montante de auxílio recebido por cada um deles” [ponto nº 32, alínea *b*)], e a Comissão lembrou-lhe, em sede de decisão de autorização, a obrigação de apresentação, em geral, de “um relatório anual sobre a aplicação da medida, que permita à Comissão verificar se foram cumpridas todas as condições estabelecidas, em especial o respeito da proporcionalidade entre os auxílios ao funcionamento e os custos adicionais suportados pela actividade económica da região” (ponto n.º 75) – note-se ainda que já a decisão da Comissão Europeia nº C (2002) 4811 fin (Auxílio Estatal N 222/A/2002 – Portugal – Regime de auxílios da Zona Franca da Madeira para o período de 2003-2006), de 11 de Dezembro de 2002 (cfr. JOUE nº C 65, de 19/3/2003, p. 23), tinha previsto (cfr. p. 10) que a

Comissão examinaria “atentamente a evolução do regime da Zona Franca da Madeira, com base nos relatórios anuais que as autoridades portuguesas se comprometeram a produzir”.

Ora, para a elaboração destes relatórios – ou seja, para o cumprimento deste específico dever de cooperação de Portugal perante a Comissão, instrumental para um exame comunitário permanente dos regimes de auxílios como o da Zona Franca da Madeira –, não pode a Administração Tributária Estadual deixar de ter acesso à informação mais completa sobre as entidades autorizadas a exercer actividade no âmbito da zona franca.

8. Sendo esta a conclusão interpretativa a que se chega numa análise isolada da norma, ela não é infirmada, antes reforçada, quando se avança na indagação do seu sentido tendo em conta agora o contexto normativo sistemático - constitucional, estatutário e legal - resultante da regionalização tributária que se tem verificado, acima apenas aludida.

Vejamos.

Resulta da Constituição [artigo 227º, nº 1, alíneas *i*), *j*) e *r*)] que as regiões autónomas têm os poderes, “a definir nos respectivos estatutos”, de “exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República”; de “dispor, nos termos dos estatutos e da lei de finanças das regiões autónomas, das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado, estabelecida de acordo com um princípio que assegure a efectiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhes sejam atribuídas e afectá-las às suas despesas”; e de “participar na definição e execução das políticas fiscal, monetária, financeira e cambial, de modo a assegurar o controlo regional dos meios de pagamento em circulação e o financiamento dos investimentos necessários ao seu desenvolvimento económico-social”.

A lei-quadro a que a Constituição se refere é a lei das finanças regionais (para a qual a Constituição também expressamente remete neste específico ponto). Essa lei é ainda prevista na Constituição nos artigos 164º, alínea *t*), como matéria de reserva absoluta da Assembleia da República (impondo ainda o artigo 166º, nº 2, a forma de lei orgânica, com o reforço procedimental que tal

caracterização constitucional implica), e 229º, nº 3, que a define como a lei que regula “as relações financeiras entre a República e as regiões autónomas”.

A regulação da matéria dos poderes tributários das regiões autónomas encontra-se assim, em primeiro lugar, nessa lei das finanças regionais, e não nas leis estatutárias das regiões autónomas – sendo, aliás, controvertida na doutrina a questão de saber se essa matéria pode ou deve constar dos estatutos, questão que, no entanto, não cabe agora abordar. Não obstante, também será importante fazer uma referência ao Estatuto da Região Autónoma da Madeira.

9. A actual lei das finanças regionais consta da Lei Orgânica nº 1/2007, de 19 de Fevereiro (que é a lei-quadro, em matéria fiscal, a que se refere a Constituição – cfr. o seu artigo 65º, na numeração actual). Sofreu recentemente uma modificação importante (e completa renumeração) através da Lei Orgânica nº 1/2010, de 29 de Março, à qual, no entanto, não é necessário fazer referência detalhada, não só porque não se verificou nenhuma alteração das normas essenciais para a questão em apreço, como se verá de seguida, mas também porque a maior parte das transformações normativas que operou se encontra suspensa até 31 de Dezembro de 2013, por força do disposto nos artigos 20º e 22º da Lei Orgânica nº 2/2010, de 16 de Junho, que consagrou um regime excepcional de apoios financeiros extraordinários à Região Autónoma da Madeira na sequência dos temporais de Fevereiro de 2010.

Relativamente ao exercício de competências administrativas tributárias por parte da administração regional, à definição do seu âmbito, e à sua conexão com as áreas de competência da administração estadual, únicas questões convocadas pelo problema em análise (e deixando, assim, de lado uma investigação exaustiva sobre a forma como a lei concretizou os demais poderes das regiões autónomas constitucionalmente previstos em matéria tributária: “exercer poder tributário próprio”; “adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais”; “dispor das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado”; e de “participar na definição e execução da política fiscal”), as disposições relevantes da lei das finanças regionais são as seguintes (com a redacção e numeração actualmente vigentes, resultantes da conjugação das Leis Orgânicas nºs 1/2007, de 19 de Fevereiro, 1/2010, de 29 de Março, e 2/2010, de 16 de Junho – entre [] a redacção suspensa até 31-12-2013):

Artigo 10º

Princípio da regionalização de serviços

A regionalização de serviços e a transferência de poderes prosseguem de acordo com a Constituição e com a lei, devendo ser sempre acompanhadas dos correspondentes meios financeiros para fazer face aos respectivos encargos, nos termos do artigo 49.º

Artigo 12º

Princípio da transparência

1—O Estado e as Regiões Autónomas prestam mutuamente toda a informação em matéria económica e financeira necessária à cabal prossecução das respectivas políticas financeiras.

2—A informação a que se refere o número anterior deve ser completa, clara e objectiva e ser prestada em tempo oportuno.

Artigo 14º

Conselho de Acompanhamento das Políticas Financeiras

1—Para assegurar a coordenação entre as finanças das Regiões Autónomas e as do Estado, funciona, junto do Ministério das Finanças e da Administração Pública, o Conselho de Acompanhamento das Políticas Financeiras, com as seguintes competências:

...

g) Assegurar o princípio da coerência entre os sistemas fiscais regionais e o sistema fiscal nacional, promovendo, mediante recomendações, a coordenação entre as autoridades fiscais nacional e regionais competentes;

...

2—O Conselho reúne ordinariamente uma vez por ano, antes da aprovação pelo Conselho de Ministros da proposta de Lei do Orçamento do Estado, e extraordinariamente por solicitação devidamente fundamentada do Ministro das Finanças ou de um dos Governos Regionais.

3—O Conselho é presidido por um representante do Ministério das Finanças e da Administração Pública e integra um representante do Governo Regional dos Açores e um representante do Governo Regional da Madeira.

4 - O Conselho é assessorado por uma comissão técnica, constituída por um representante de cada um dos seus membros, à qual cabe, nomeadamente, a avaliação, a monitorização e a formulação de propostas para a resolução de eventuais questões decorrentes da aplicação da lei, a emissão de parecer sobre os projectos de interesse comum, a preparação das reuniões a que se refere o n.º 2, bem como a implementação das medidas tomadas nas mesmas.

Artigo 17º

Conceitos

Para efeitos de concretização da distribuição de receitas fiscais entre o Estado e as Regiões Autónomas, considera-se que:

a) «Território nacional» é o território português tal como definido no artigo 5.º da Constituição;

b) «Circunscrição» é o território do continente ou de uma região autónoma, consoante o caso;

c) «Região Autónoma» é o território correspondente ao arquipélago dos Açores e ao arquipélago da Madeira.

[Artigo 49º

Regionalização de serviços

1 - Os meios financeiros para fazer face aos encargos com os serviços regionalizados são determinados pela diferença entre as receitas e as despesas que decorrem da transferência de competências, a partir da média dos últimos três anos anteriores àquele em que a regionalização ocorre.

2 - As verbas a que se refere o número anterior são ajustadas anualmente de acordo com o critério definido nos n. os 3 e 4 do artigo 42.º

3 - As transferências decorrentes deste artigo processam-se em prestações trimestrais, a efectuar nos 15 primeiros dias de cada trimestre.] – *vigência suspensa*

Artigo 52º

Princípios gerais

As competências tributárias dos órgãos regionais observam os limites constitucionais e estatutários e ainda os seguintes princípios:

a) O princípio da coerência entre o sistema fiscal nacional e os sistemas fiscais regionais;

...

Artigo 53º

Competências tributárias

1—Os órgãos regionais têm competências tributárias de natureza normativa e administrativa, a exercer nos termos dos números seguintes.

...

3—As competências normativas e administrativas a que se referem os números anteriores são exercidas nos termos das secções II e III deste título III, sem prejuízo da coordenação entre as autoridades fiscais nacional e regionais competentes prevista no artigo 14.o

Artigo 49º [=56º]

Adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais

1—Sem prejuízo do disposto em legislação fiscal nacional para vigorar apenas nas Regiões Autónomas, a adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais observa o disposto na presente lei e respectiva legislação complementar.

...

6 [=9] —O regime jurídico do Centro Internacional de Negócios da Madeira e da Zona Franca de Santa Maria regula-se pelo disposto no Estatuto dos Benefícios Fiscais e legislação complementar.

SECÇÃO III

Competências administrativas regionais

Artigo 51º [=58º]

Competências administrativas regionais

1—As competências administrativas regionais, em matéria fiscal, a exercer pelos governos e administrações regionais respectivas, compreendem:

a) A capacidade fiscal de as Regiões Autónomas serem sujeitos activos dos impostos nelas cobrados, quer de âmbito regional, quer de âmbito nacional, nos termos do n.º 2;

...

2—A capacidade de as Regiões Autónomas serem sujeitos activos dos impostos nelas cobrados compreende:

a) O poder de os Governos Regionais criarem os serviços fiscais competentes para o lançamento, liquidação e cobrança dos impostos de âmbito regional [= dos impostos de que são sujeitos activos];

b) O poder de regulamentarem as matérias a que se refere a alínea anterior, sem prejuízo das garantias dos contribuintes, de âmbito nacional;

...

Artigo 59º

Competências para a concessão de benefícios e incentivos fiscais

1—Em matéria de benefícios e incentivos fiscais, qualquer que seja a sua natureza e finalidade, do interesse específico e exclusivo de uma única Região Autónoma, as competências atribuídas na lei geral ao Ministro das Finanças são exercidas, com respeito pelas leis e princípios gerais em vigor e no âmbito do princípio da igualdade, pelo membro do Governo Regional responsável pela área das finanças.

2—Os benefícios ou incentivos fiscais de interesse ou âmbito nacional ou do interesse específico de mais de uma circunscrição são da competência do Ministro das Finanças, ouvidos os respectivos Governos Regionais.

Artigo 60º

Competências de fiscalização

1—A fiscalização e a prática dos actos tributários daí resultantes de sujeitos passivos que desenvolvam actividade em mais de uma circunscrição, bem como dos sujeitos passivos cuja competência para a sua inspecção seja atribuída aos serviços centrais de inspecção tributária, cabem às autoridades fiscais nacionais.

2—Cabem ainda às autoridades fiscais nacionais as mesmas competências sempre que, em matéria de benefícios fiscais do interesse de uma Região Autónoma ou de outros regimes fiscais especiais, a ausência dos respectivos pressupostos ou a sua aplicação seja susceptível de afectar as receitas fiscais de outra circunscrição.

3—O disposto nos números anteriores não prejudica a possibilidade de as autoridades fiscais nacionais e regionais estabelecerem, por despacho conjunto ou mediante protocolo, mecanismos de cooperação para o exercício daquelas competências.

Artigo 61º

Conflitos sobre o local de cobrança dos impostos

Os conflitos relativos à competência para decidir sobre o local de cobrança dos impostos de âmbito nacional que interessam às Regiões Autónomas são resolvidos por acordo entre as autoridades fiscais nacional e regionais competentes e, na sua falta, por decisão do Supremo Tribunal Administrativo.

Artigo 69º

Transferência das atribuições e competências para as Regiões Autónomas

1 - No âmbito da transferência do Estado para a Região Autónoma da Madeira das atribuições e competências previstas na Constituição e na lei em relação às suas receitas fiscais próprias, assim como do poder de praticar todos os actos necessários à sua administração e gestão, as referências legais feitas na legislação fiscal nacional ao Ministro das Finanças ou ao director-geral dos Impostos entendem-se reportadas aos titulares dos correspondentes órgãos regionais.

...

10. O que se retira destas disposições, para o problema em análise?

Em primeiro lugar, um princípio de tendencial regionalização dos serviços e de transferência de poderes do Estado para as Regiões Autónomas que, em matéria fiscal, se poderá traduzir no reconhecimento de competências administrativas regionais, a exercer pelos governos e administrações regionais respectivas, em relação às suas receitas fiscais próprias, compreendendo o poder de praticar todos os actos necessários à sua administração e gestão, e nomeadamente de criação de serviços fiscais competentes para o lançamento, liquidação e cobrança dos impostos de âmbito regional (na redacção em vigor, ou dos impostos de que são sujeitos activos, isto é, dos impostos nelas cobrados, quer de âmbito regional, quer de âmbito nacional – na redacção suspensa até 31/12/2013), bem como a sua regulamentação (cfr. artigos 10º, 51º e 69º).

Em segundo lugar, a consciência de que essa regionalização, bem como, em geral, o exercício das competências tributárias dos órgãos regionais, não pode colocar em questão, nem a coerência entre os sistemas fiscais nacional e os sistemas fiscais regionais, nem a necessidade de transparência, partilha de informação, coordenação e cooperação entre as autoridades fiscais nacional e regionais competentes (cfr. artigos 12º, 14º, 52º, 53º e 60º, nº 3).

Em terceiro lugar, em matéria de fiscalização, o reconhecimento de que as autoridades fiscais nacionais (a administração fiscal estadual) são sempre competentes (sem prejuízo da consagração de mecanismos de cooperação) para a fiscalização (e a prática dos actos tributários daí resultantes) dos sujeitos passivos que desenvolvam actividade em mais de uma circunscção, e, em especial, são-no também, em sede de verificação dos pressupostos de benefícios fiscais do interesse de uma Região Autónoma ou no âmbito de outros regimes fiscais especiais, sempre que “a ausência dos respectivos

pressupostos ou a sua aplicação seja susceptível de afectar as receitas fiscais de outra circunscrição” (cfr. artigo 60º).

Note-se ainda que a lei remete o regime fiscal aplicável às zonas francas para a legislação especial constante do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não acrescentando neste ponto nada de relevante (cfr. artigo 49º, nº 6 [=56º, nº 9]).

11. Como se vê, a lei das finanças regionais teve bem consciência de que a transferência de competências para as regiões autónomas em matéria administrativa tributária não pode colocar em risco o normal exercício das competências estaduais sempre que esteja em causa, nem que seja potencialmente, uma eventual perda de receitas do Estado (ou de outra região).

Consagrou assim uma competência regra das autoridades fiscais nacionais, que se mantém mesmo após a regionalização dos serviços, para a fiscalização (e a prática dos actos tributários daí resultantes) dos sujeitos passivos quando, resumidamente, estão em causa situações que envolvem mais do que uma circunscrição, ou seja, quando podem estar em causa as receitas do Estado ou de outra região.

Ora, como se viu acima, o controlo dos pressupostos dos benefícios fiscais, e da sua aplicação, de que usufruem as entidades autorizadas a exercer actividade nas zonas francas (e as comunicações previstas na norma em análise são um instrumento para esse controlo) visa justamente garantir uma aplicação rigorosa do regime fiscal especial das zonas francas, de modo a não se frustrarem as receitas que seriam cobradas não fora a inserção dessa actividade no regime fiscal especial: ou seja, pretende assegurar que se aplique o regime fiscal “normal” - seja ele o regime nacional ou o da Região, consoante o caso - quando não se verificam os pressupostos legalmente exigidos para o regime fiscal especial.

12. A análise da lei das finanças regionais conduz assim à conclusão a que anteriormente já se havia chegado: a de que as comunicações previstas no nº 17 do artigo 33º do EBF devem ser dirigidas a ambas as administrações fiscais, mas, decisivamente, não podem deixar de ser dirigidas à administração fiscal estadual.

Por força da norma expressa constante do artigo 60º da lei das finanças regionais, as autoridades fiscais nacionais têm sempre competências de fiscalização quando a aplicação de regimes fiscais

especiais (como é o caso do regime das zonas francas) seja susceptível de afectar as receitas fiscais de outra circunscrição: anteriormente já se tinha concluído que no caso da aplicação do regime fiscal especial das zonas francas está sempre em causa, em abstracto pelo menos, uma potencial perda de receitas do Estado. Isso resulta claro se se tiver em linha de conta os benefícios fiscais presentes no regime em apreciação.

Basta pensar, por exemplo, que, ao abrigo do nº 19 do artigo 33º do EBF, as instituições de crédito e as sociedades financeiras instaladas nas Zonas Francas podem não exercer em exclusivo a sua actividade nas zonas francas, caso em que são obrigadas a organizar a contabilidade de modo a permitir o apuramento dos resultados das operações realizadas no âmbito das zonas francas. Mas a lei presume (cfr. artigo 34º, nºs 1 e 4, EBF), que “pelo menos, 85 % do lucro tributável resultante da actividade global” dessas entidades “corresponde a actividades exercidas fora do âmbito institucional das Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria”, ou, no caso das entidades que exerçam predominantemente (“quando a proporção entre o valor dos activos líquidos afectos à sucursal financeira exterior e o valor total dos activos líquidos da instituição seja superior a 50 %” - cfr. artigo 34º, nº 5, EBF) a sua actividade nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, “que 40 % do lucro tributável resultante da sua actividade global corresponde a actividades exercidas fora do âmbito institucional daquelas Zonas Francas”.

Assim, perante estas entidades - cuja actividade, para além da exercida no âmbito institucional das zonas francas, pode ser levada a cabo seja no estrangeiro, seja no restante território nacional (cfr. artigo 34º, nº 2, EBF), fora da zona franca (ou seja, no continente, nos Açores ou na Madeira, fora da zona franca) -, subsiste um manifesto interesse inspectivo, quando se encontrem sob alçada das normas tributárias nacionais, por parte da administração fiscal (*rectius*, das administrações fiscais, nacional e regional), no sentido do controlo dos pressupostos que lhes permitem beneficiar, relativamente à parte da sua actividade exercida no âmbito das zonas francas, da aplicação do respectivo regime especial, e, em geral, do controlo dessa aplicação às operações levadas a cabo através das zonas francas. É que, não sendo aplicável tal regime especial, ficam essas entidades sujeitas à aplicação do regime fiscal normal a toda a sua actividade (e esse regime normal, pelo menos em abstracto, poderá ser o estadual, e não o aplicável à Madeira, fora da zona franca), e são essas operações enquadráveis nesse regime fiscal normal.

Acresce que são excluídos das isenções em causa todos os rendimentos obtidos em território português fora das zonas francas, considerando a lei como tais [cfr. artigo 33º, nº 10, alínea *b*), EBF] “os rendimentos decorrentes da prestação de serviços a pessoas singulares ou colectivas residentes em território português, bem como a estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, localizados nesse território, excepto tratando-se de entidades instaladas nas zonas francas”: a fiscalização da aplicação deste preceito passa também, necessariamente, pela intervenção da administração fiscal estadual (no mínimo, por força das obrigações que a esta incumbem de cooperação com a administração fiscal regional).

E a norma prevista no artigo 33º, nº 18, EBF, nos termos da qual “a falta de apresentação das provas de não residente” determina a suspensão dos benefícios fiscais e a presunção de que as operações económicas foram realizadas com entidades residentes em território português, também aponta, manifestamente, no sentido da necessidade de uma intervenção fiscalizadora e inspectiva do regime especial das zonas francas por parte da administração fiscal estadual (no mínimo, repete-se, por força das obrigações que a esta incumbem de cooperação com a administração fiscal regional).

Ora, como se tinha visto acima, a definição dos destinatários das comunicações previstas no artigo 33º, nº 17, do EBF deve aferir-se pela competência fiscalizadora das entidades: se as autoridades fiscais nacionais são competentes (ou, pelo menos, co-competentes) para fiscalizar, têm de deter os instrumentos adequados a essa fiscalização.

13. Nenhuma outra disposição legal vigente conduz a consequências diversas destas.

Na verdade, quanto ao Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira (cfr. Lei n.º 13/91, de 5 de Junho, com as alterações decorrentes das Leis n.ºs 130/99, de 21 de Agosto, e 12/2000, de 21 de Junho), as normas pertinentes relativas às competências administrativas tributárias da Região encontram-se prejudicadas pelas disposições correspondentes da lei das finanças regionais (as quais, aliás, são muito semelhantes a essas).

Pode apenas destacar-se (para além da consagração expressa, no artigo 146º, da existência do Centro Internacional de Negócios da Madeira, com remissão para o EBF do respectivo regime fiscal) o disposto no artigo 11º: “no relacionamento entre os órgãos do Estado e os órgãos de governo próprio da Região é aplicável o princípio da subsidiariedade, segundo o qual, e fora do âmbito das atribuições exclusivas do Estado, a intervenção pública faz-se preferencialmente pelo nível da administração que

estiver mais próximo e mais apto a intervir, a não ser que os objectivos concretos da acção em causa não possam ser suficientemente realizados senão pelo nível da administração superior”. O princípio da subsidiariedade aqui consagrado, se correctamente entendido, conduz justamente à necessidade de intervenção da administração fiscal estadual na fiscalização da correcta aplicação do regime fiscal especial das zonas francas, porque aí está em causa a necessidade de não se frustrarem receitas tributárias estaduais, o que implica a intervenção do “nível da administração superior”.

14. Quanto às disposições legais e regulamentares através das quais se procedeu à regionalização dos serviços fiscais na Madeira, é de notar que elas devem ser interpretadas em consonância com o regime analisado da lei das finanças regionais, que constitui, como se disse, a lei-quadro em matéria das competências tributárias das regiões autónomas.

Essa regionalização foi operada, em primeira linha, pelo Decreto-Lei n.º 18/2005, de 18 de Janeiro (ainda ao abrigo da anterior lei de finanças regionais), onde se previu a transferência (artigo 1º) para a Região Autónoma da Madeira das “atribuições e competências fiscais que no âmbito da Direcção de Finanças da Região Autónoma da Madeira e de todos os serviços dela dependentes vinham sendo exercidas no território da Região pelo Governo da República”, passando a competir ao “Governo Regional da Região Autónoma da Madeira exercer a plenitude das competências previstas na Constituição e na lei em relação às receitas fiscais próprias, praticando todos os actos necessários à sua administração e gestão”, sendo assim “extintos a Direcção de Finanças da Região Autónoma da Madeira e os serviços locais dela dependentes”.

Na sequência desse diploma, o Decreto Regulamentar Regional n.º 29-A/2005/M, de 31 de Agosto, aprovou a orgânica da Direcção Regional dos Assuntos Fiscais, competência para “em relação às receitas fiscais próprias da Região Autónoma da Madeira, praticar todos os actos necessários à sua administração e gestão dos impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património e de outros tributos legalmente previstos, bem como executar as políticas e as orientações fiscais definidas pelo Governo Regional em matéria tributária”, bem como para tudo o que decorra “da transferência para a Região Autónoma da Madeira das atribuições e competências fiscais que no âmbito da ex-Direcção de Finanças da Região Autónoma da Madeira e de todos os serviços dela dependentes vinham sido exercidas no território da Região pelo Governo da República” (artigo 1º), incluindo “fiscalização

tributária”, “informação e investigação tributária”, “exercer a acção de inspecção tributária, prevenindo e combatendo a fraude e evasão fiscais” (artigo 2º).

Ora, como se vê, a transferência para a Região Autónoma da Madeira das “atribuições e competências fiscais que no âmbito da Direcção de Finanças da Região Autónoma da Madeira e de todos os serviços dela dependentes vinham sendo exercidas no território da Região pelo Governo da República”, está limitada pelo conceito de “receitas fiscais próprias”: a Região Autónoma tem competência para todos os actos necessários à sua administração e gestão, incluindo as competências inspectivas e de fiscalização.

Mas, no caso em apreço, não é disso que se trata: o que está em causa é saber se o regime fiscal especial das zonas francas está a ser correctamente aplicado, para prevenir situações de fuga ou abuso que possam conduzir (pelo menos, potencialmente) à perda de receitas estaduais (e não, ou não só, da região autónoma). Em suma: a fiscalização da correcta aplicação do regime fiscal especial das zonas francas pertence ainda ao âmbito do sistema fiscal nacional (não sendo estranha também ao sistema fiscal regional), e a regionalização dos serviços operada em nada contende com isto.

15. Por sua vez, do Decreto Legislativo Regional n.º 27/2008/M, de 3 de Julho, que aprovou a adaptação orgânica e funcional da legislação fiscal nacional à Região Autónoma da Madeira, também nada se retira que prejudique as conclusões já avançadas, antes pelo contrário.

Esse diploma reconheceu, “face à realidade da regionalização dos serviços fiscais, e considerando o princípio da certeza jurídica”, a necessidade de adaptação orgânica e funcional da legislação fiscal nacional, “tornando-a mais clara para os contribuintes” (preâmbulo).

Dele consta uma disposição genérica (artigo 16º, nº 1, do Anexo), na sequência de disposições semelhantes para cada um dos impostos e dos respectivos diplomas legais, segundo a qual “as referências legais ao Ministro das Finanças ou ao director-geral dos Impostos feitas na legislação em vigor ..., em matéria que se insira nas atribuições e competências fiscais da Região Autónoma da Madeira, entendem-se reportadas, respectivamente, ao secretário regional com a tutela das finanças e ao director regional dos Assuntos Fiscais”.

Ora, por um lado, o Decreto Legislativo Regional n.º 27/2008/M é quase omissivo quanto à matéria do regime fiscal especial das zonas francas, o que significa, desde logo, que o legislador regional não sentiu necessidade (correctamente, como se viu, porque, no fundo, se trata de matéria, em primeira

linha, de política fiscal nacional) de determinar quais as competências das autoridades tributárias regionais no âmbito da fiscalização desse regime (para além do que se dirá a seguir, quanto ao artigo 9º do Anexo).

Por outro lado, a norma constante do nº 17 do artigo 33º do EBF não contém nenhuma referência expressa ao Ministro das Finanças, ao director-geral dos Impostos ou à DGCI, pelo que não fica abrangida pela remissão genérica citada do artigo 16º, nº 1, do Anexo, como porventura, mas abusivamente, se poderia ser tentado a defender.

Por último, e decisivamente, o artigo 9º do Anexo demonstra cabalmente que o legislador regional teve bem consciência de que a fiscalização do regime fiscal especial das zonas francas convoca, em primeira lugar, a intervenção das autoridades fiscais nacionais. No nº 1, ao proceder à adaptação orgânica e funcional à Região Autónoma da Madeira das normas do Estatuto dos Benefícios Fiscais, determina-se que a referência legal feita no artigo 33.º-A, nº 6 do EBF “ao Ministro das Finanças, em matéria que se insira nas atribuições e competências fiscais da Região Autónoma da Madeira, entende-se reportada ao secretário regional com a tutela das finanças”. Ora, segundo essa disposição [o artigo 34º, nº 6, do EBF, depois da republicação determinada pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho] o Ministro das Finanças pode fixar por despacho, sob certos pressupostos, uma percentagem do lucro tributável da actividade global que resulte de actividades exercidas fora do âmbito institucional das zonas francas diferente da que resulta da lei. Com a adaptação operada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 27/2008/M, essa competência passa a ser do secretário regional com a tutela das finanças não em todos os casos, mas apenas quando a matéria em causa “se insira nas atribuições e competências fiscais da Região Autónoma da Madeira”. Ou seja, apenas nos casos em que a actividade exercida fora da zona franca (ao abrigo do artigo 33º, nº 19, do EBF) por entidade inscrita na zona franca se situe ainda na Região Autónoma da Madeira: se situar no continente ou nos Açores a competência para esse despacho permanece no Ministro das Finanças.

Esta solução, que o legislador regional adoptou, está em perfeita consonância com o entendimento acima deixado expresso: a de que a fiscalização da aplicação do regime especial fiscal das zonas francas cabe a ambas as administrações fiscais, nos âmbitos territoriais respectivos - mas é responsabilidade primeira da administração estadual, por força das obrigações internacionais a que se aludiu.

16. Diga-se, por fim, que o espírito que perpassa por todo o normativo que enquadra a matéria de regionalização dos serviços em matéria tributária, e, em geral, de exercício de competências tributárias das regiões autónomas, é o de que essa transferência de competências não pode colocar em crise nem a unidade do sistema fiscal, nem a coerência entre os sistemas nacional e regionais, nem as competências estaduais, e de que deve ser levada a cabo sempre num quadro de cooperação e coordenação estreita entre as administrações fiscais estadual e regional.

Para além dos já citados artigos 12º, 14º, 52º, 53º e 60º, nº 3, da lei das finanças regionais, refira-se, em especial, o artigo 3º pelo Decreto-Lei n.º 18/2005, de 18 de Janeiro, que consagra um quadro normativo de cooperação entre as administrações fiscais estadual e regional: “o Ministério das Finanças prestará ao Governo Regional da Madeira o apoio técnico e administrativo necessário ... com vista a assegurar um sistema fiscal único e a sua aplicação uniforme em todo o território nacional” (nº 1); “para os efeitos do disposto no número anterior, o Ministério das Finanças comunicará ao Governo Regional da Madeira, designadamente, as informações, os dados constantes dos respectivos sistemas informáticos, os despachos, as instruções e as circulares de natureza interpretativa de âmbito fiscal relacionados com todas as actividades desenvolvidas no território da Região Autónoma da Madeira, assim como as desenvolvidas em qualquer outra circunscrição do território nacional por sujeitos passivos da referida Região Autónoma” (nº 2); “os serviços fiscais da Região Autónoma da Madeira comunicam, igualmente, ao Ministério das Finanças os dados pessoais dos sujeitos passivos que se mostrem necessários à adequada aplicação do sistema fiscal nacional” (nº 3).

Também o Decreto Regulamentar Regional n.º 29-A/2005/M (em cujo preâmbulo se pode ler que “o conjunto de serviços tributários regionais e respectivas competências previstos nesta orgânica respeitam o princípio da unidade do sistema fiscal e os princípios da coordenação, partilha e reciprocidade com os congéneres nacionais”) se refere expressamente a essa cooperação. Para além do artigo 2º, nº 6, do anexo, o artigo 46º do anexo, sob a epígrafe “cooperação e colaboração recíproca da DGCI e da DRAF”, determina que “até que se encontrem instalados todos os meios logísticos necessários ao exercício da plenitude das competências e atribuições previstas nos artigos 1.º e 2.º deste diploma, a DGCI, através dos seus departamentos e serviços, continuará a assegurar a realização dos procedimentos em matéria administrativa necessários ao exercício das atribuições e competências transferidas para a Região Autónoma da Madeira, incluindo os relativos à liquidação e cobrança dos impostos que constituem receita própria da Região Autónoma da Madeira” (nº 1); “a DGCI e a DGITA

prestarão à secretaria regional da tutela e à DRAF o apoio técnico e administrativo necessário ao cabal desempenho das funções que lhe são cometidas, mediante a celebração de protocolos de cooperação relativamente a pontos específicos” (nº 4); “o apoio técnico e administrativo referido no número anterior incluirá, nomeadamente, a colaboração na identificação das necessidades, planeamento de sistemas e implementação de todo o sistema informático, meios materiais e humanos, incluindo a formação profissional” (nº 5); “a DGCI e a DRAF disponibilizarão de forma recíproca os despachos, as instruções e as circulares de natureza interpretativa tributária elaborados pelas respectivas direcções” (nº 6).

Finalmente, também o artigo 15º do Decreto Legislativo Regional n.º 27/2008/M, de 3 de Julho (que aprovou a adaptação orgânica e funcional da legislação fiscal nacional à Região Autónoma da Madeira), tem o cuidado, sob a epígrafe “cooperação e colaboração recíproca da DGCI e da DRAF”, de ressaltar que a adaptação legislativa operada por esse diploma “é feita sem prejuízo do disposto no artigo 46.º no Decreto Regulamentar Regional n.º 29-A/2005/M, de 31 de Agosto”.

17. Não pode assim deixar de se dizer, a terminar, que todo este quadro normativo de cooperação e de partilha de informações torna, pelo menos, estranho que a informação que porventura seja fornecida pelas entidades responsáveis pela administração e exploração das zonas francas (em concreto, pela SDM) a uma das administrações fiscais, não seja imediatamente partilhada com a outra administração fiscal: tal dever resultaria sempre, ao que parece, da disposição expressa constante do artigo 3º, nºs 2 e 3, do Decreto-Lei n.º 18/2005, de 18 de Janeiro.

18. Conclui-se assim que a comunicação prevista no nº 17 do artigo 33º do EBF deve ser dirigida tanto à administração fiscal estadual como à administração fiscal regional: seja, porque é essa a solução que melhor respeita os objectivos da norma (cfr. pontos 3 a 6); seja pelas especiais obrigações que o Governo da República assume perante a Comissão Europeia, no âmbito da aprovação do regime de auxílio de Estado (cfr. ponto 7); seja porque é a que resulta directamente da lei das finanças regionais (cfr. pontos 8 a 12), não sendo contrariada, antes pelo contrário, pela aplicação de mais nenhuma disposição legal (cfr. pontos 13 a 17).

Dezembro de 2010