

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 07/07
Data do Acórdão: 26-04-2007
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: JORGÊ DE SOUSA
Descritores: IVA.
OFERTAS.
CONCEITO INDETERMINADO.
CIRCULAR DA DGCI.
INCONSTITUCIONALIDADE.

Sumário: É material e organicamente inconstitucional, por ofender o art. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, a criação por Circular da DGCI de um limite máximo, calculado em função do volume de negócios do ano anterior, para «ofertas de pequeno valor» referidas na 2.ª parte da alínea f) do n.º 3 do art. 3.º do C.I.V.A..

Nº Convencional: JSTA0007791
Nº do Documento: SA22007042607
Recorrente: A...
Recorrido 1: FAZENDA PÚBLICA
Votação: UNANIMIDADE
Área Temática 1: *
Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral: Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A..., LDA, impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa a decisão de indeferimento de uma reclamação graciosa que apresentara, relativa a I.V.A., respeitante ao mês de Junho de 2004, no valor de 28.702,10 euros.

Aquele Tribunal julgou improcedente a impugnação.

Inconformada a impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com as seguintes conclusões:

I. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis

I. A Doutra Sentença recorrida refere que "segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, (...) serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI." (sublinhado nosso).

II. Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;

III. Razão pela qual a Doutra Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Doutra Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

IV. Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Doutra Sentença

recorrida é nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do CPC;

V. Inexistindo, na lei do POC, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI.”,

2. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas

VI. A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência negativa prevista na alínea f) in fine, do n.º 3, do art. 3.º do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art. 165.º, n.º 1, alínea i) e no art. 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

VII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

VIII. Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

IX. Isto porque “a lei do POC” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

X. E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

XI. Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

XII. Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art. 8.º, n.º 1 da LGT;

XIII. Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos do art. 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;

XV. Mas mais, deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 todos da CRP, bem como no art. 8.º, n.º 2 da LGT,

XVI. Ao invés, de pura e simplesmente, violar o disposto nestas normas e no art. 112.º, n.º 6 da CRP;

3. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade

XVII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que “a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor;

XVIII. Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art. 3.º, n.º 3, alínea f) in fine.

XIX. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença

recorrida: "A não aplicação, por parte da Administração Fiscal da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do art. 3.º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela Circular n.º 19/89 de 18-12."

XX. No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXI. Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXII. Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIII. A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXIV. Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXV. Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Doutra Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVI. E, nos termos do art. 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Doutra Sentença recorrida é nula;

XXVII. A formulação legal usada pelo Código do IVA – "usos comerciais" pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXVIII. A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXIX. Razão pela qual, a Doutra Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no art. 13.º da CRP;

4. A Omissão de Pronúncia quanto ao Reenvio Prejudicial e a Incorrecta interpretação da alínea 6 do art. 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977

XXX. Estabelece-se no n.º 6 do art. 5.º da Directiva do Conselho n.º 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977: "É equiparada a entrega efectuada a título oneroso (...) a disposição de bens a título gratuito (...), sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras para os fins da própria empresa".

XXXI. Pelo que, as "normas" contidas na Circular n.º 19/89, de 18

de Dezembro, são incompatíveis com a citada disposição comunitária.

XXXII. Nestes termos, a ora Recorrente expressamente requereu ao Tribunal a quo que procedesse ao reenvio, a título prejudicial, das questões relativas a esta incompatibilidade e à respectiva interpretação do Direito Comunitário.

XXXIII. Questões sobre as quais a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XXXIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos do art. 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;

XXXV. Mas mais, deveria ter concluído que a correcta transposição e interpretação da expressão "ofertas de pequeno valor (...), para os fins da própria empresa", constante da alínea 6 do art. 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977, não é compatível com a limitação constante da Circular n.º 19/89;

Pela revogação da Sentença Recorrida

XXXVI. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes em conformidade com a Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas está em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXVII. Questões que a Administração Fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XXXVIII. A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XXXIX. O Código do IVA, no seu art. 3º, n.º 3, alínea f) in fine, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XL. Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

XLI. O que, repete-se, a Administração Fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XLII. A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

XLIII. A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com

a mesma, em desconformidade com a Lei.

XLIV. A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

XLV. Mesmo que se venha a entender que o valor fixado para cada uma das unidades dos bens objecto de oferta, seja aquele que espelha os usos comerciais, o que, apenas por esforçada cautela e imperativo de raciocínio se admite, sempre se deverá considerar que o limite de 5%o do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

XLVI. Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.

XLVII. A Circular 19/89, de 18 de Dezembro é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

XLVIII. Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP e, também, no art. 8.º, n.º 1 da LGT;

XLIX. E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art. 13.º da CRP;

L. Deverá pois, concluir-se pela revogação da Douta Sentença recorrida,

LI. E pela anulação da liquidação impugnada;

LII. Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios supra descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP, no art. 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art. 13.º da CRP; e,

LIII. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da "lei do POC";

LIV. A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,

LV. E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação.

Nestes termos e nos mais de Direito, sempre com o mui Douto suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juizes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

- a) *Revogando a Douta Sentença recorrida;*
- b) *Procedendo ao reenvio, a título prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma;*
- c) *Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;*
- d) *Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tal liquidação, nos termos do disposto no art. 43.º da LGT e no art. 61.º do CPPT; e,*
- e) *Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art. 79.º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que "o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da "empresa ofertante". Assim decidindo farão Vossas Excelências, Venerandos, Juízes Conselheiros, JUSTIÇA!*

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Meritíssima Juíza que proferiu a sentença recorrida sustentou a posição assumida.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

As questões suscitadas no presente recurso são essencialmente as seguintes:

1. Nulidade da sentença recorrida por:

Falta de especificação dos fundamentos e facto e de direito (artº 668º, nº 1, al. b) do CPC);

Omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade tributária;

Oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão;

Omissão de pronúncia quanto ao reenvio prejudicial e incorrecta interpretação da alínea 6 do art. 5.º da Directiva 77/388/CEE de 17 de Maio de 1977.

2. Violação, por aplicação incorrecta, do princípio da igualdade previsto no art. 13.º da CRP;

3. Reenvio prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma.

4. Fundamentação

Da nulidade da sentença:

Vamos em primeiro lugar pronunciar-nos sobre a arguida nulidade da sentença recorrida, questão que logicamente precede o conhecimento do mérito da decisão e que, a proceder, obsta ao conhecimento das demais questões suscitadas.

Nas conclusões das suas alegações de recurso alega a recorrente que a sentença recorrida padece de nulidade por omissão de pronúncia relativamente a questões de direito suscitadas na petição inicial que deveriam ter sido obrigatoriamente apreciadas.

4.1 Concretamente começa por alegar nulidade por falta de especificação dos fundamentos e facto e de direito (artº 668º, n.º 1, al. b) do CPC), nomeadamente porque «não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Doutra Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu».

Afigura-se-nos que carece de razão.

Nos termos do artigo 125.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer. Como se refere no Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, pag. 564, «a fundamentação de direito em regra, será feita por indicação da norma ou normas legais em que se baseia, mas poderá também ser constituída por mera indicação dos princípios jurídicos ou doutrina jurídica em que se baseia (...).

Ora como decorre de fls. 312 e segs., a decisão recorrida mostra-se devidamente fundamentada, com indicação das normas e princípios jurídicos em que assenta, sendo certo que, como se sublinha no despacho de sustentação, e se constata da própria sentença - maxime de fls. 318 - a referência ao POC é feita por remissão aos princípios jurídicos ali consagrados e relativos à contabilidade organizada, e não a determinada norma em concreto.

Improcede, pois, a arguida nulidade.

4.2 A segunda questão suscitada é a de omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade tributária.

Alega a recorrente que a circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência negativa prevista na alínea f) in fine, do n.º 3, do art. 3º do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art. 165.º, n.º 1, alínea i) e no art. 103.º, nº 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes sendo também ilegal por violação do disposto no art. 8.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (princípio da legalidade tributária), questões essas que suscitou e sobre as quais a sentença não se pronunciou.

Esta argumentação não deve também proceder.

Com efeito, refere-se expressamente na decisão sindicada, a fls. 232, adoptando a argumentação e fundamentação do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25.05.2004, recurso

1330/03, que «como a lei confere à Administração Fiscal a margem para fixar um critério segundo parâmetros de razoabilidade, não colhe a afirmação da impugnante de que a Circular além de ser ilegal por falta de habilitação legal para interpretar extensivamente normas de incidência tributária, é ilegal, por violar o princípio da igualdade ao pretender tratar da mesma forma situações objectivamente desiguais, tais como os usos comerciais (...). É que o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela AT dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000).

4.3 Ainda relacionada com esta questão surge a argumentação da recorrente no sentido de que a sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no artº 13.º da CRP.

Isto porque a formulação legal usada pelo Código do IVA - "usos comerciais pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente.

E que a Administração Fiscal, sancionada pela sentença recorrida, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade.

Esta argumentação também não pode colher.

Com efeito como é entendimento jurisprudencial do Tribunal Constitucional (Acórdão. 319/2000 de 18.10.2000 e 335/94 e 30.08.1994, ambos publicados no site do Tribunal Constitucional) a observância do princípio da igualdade implica «que se dê tratamento igual a situações de facto essencialmente iguais e tratamento desigual para as situações de facto desiguais» mas «não impede que, tendo em conta a liberdade de conformação do legislador, se possam (se devam) estabelecer diferenciações de tratamento, "razoável, racional e objectivamente fundadas".

Ora no caso, como se salienta na decisão recorrida, o critério legal de oferta de pequeno valor é preenchido pela Administração Fiscal dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade) e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000) apurado com referência ao ano anterior e a partir dos elementos de contabilidade do sujeito passivo.

Sendo certo que de acordo com o ordenamento constitucional o princípio da tributação do rendimento real deverá ser concretizado de acordo com a própria capacidade contributiva.

Não merece, pois, nesta parte, censura a decisão recorrida.

4.4 Invoca ainda a recorrente omissão de pronúncia quanto ao reenvio prejudicial.

Também por aqui não deverá proceder o recurso.

Com efeito o artº 234º do Tratado CE apenas impõe a obrigação de reenviar ao TJCE as questões de interpretação de direito comunitário, aos tribunais nacionais, cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial de direito interno.

Mas não impõe essa obrigação aos tribunais de primeira instância. E mesmo em casos em que dada a natureza do processo ou o valor da causa não há recurso ordinário, as jurisdições inferiores não estão sujeitas à obrigação de reenvio Vide neste sentido João Mota de Campos e João Luís Mota de Campos, Manual de Direito Comunitário, 4.ª edição, pag. 427-428.

De qualquer modo, sublinha-se no despacho de sustentação (fls. 417), o tribunal entendeu que se justificava a dispensa de reenvio pela evidência da solução e porque «a questão foi amplamente tratada na jurisprudência dos tribunais superiores daquela jurisdição»

Embora esta seja asserção seja discutível, pelas razões acima adiantadas, e também pelas razões abaixo enunciadas em 4.6 – não se encontrou jurisprudência clara sobre a matéria - o certo é que o Tribunal de primeira instância não estava sujeito à obrigação de reenvio, pelo que não se verifica a arguida nulidade. 4.5 Como último argumento, no que respeita à nulidade da decisão recorrida alega-se oposição entre os fundamentos da sentença e a respectiva decisão.

Para tanto alega a recorrente que a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais definidos no art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA.

Em seu entender a sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta, concluindo que há nesta parte uma insanável oposição entre os fundamentos e a decisão.

Não se nos afigura que esta argumentação possa obter vencimento. Em primeiro lugar porque na sentença não se diz expressamente que «os critérios do art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos».

O que ali se diz é que a não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f) do nº 3 do artigo 3º do CIVA assenta, antes, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela Circular nº 19/89, de 18-12

Depois porque na sentença se acrescenta que a referida Circular foi emitida pela Administração Fiscal com o intuito de determinar o que sejam ofertas de pequeno valor, sendo que critério legal de oferta de pequeno valor contido naquela circular, é preenchido pela Administração Fiscal dentro dos parâmetros legais da

razoabilidade, e é objectivo por fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5%).

Não há assim qualquer contradição, pois que o tribunal parte do entendimento que a lei confere à Administração Fiscal a margem para fixar um critério segundo parâmetros de razoabilidade.

Poderá discordar-se deste entendimento, mas não se lhe poderá imputar insanável oposição entre os fundamentos e a decisão.

4.6 Do reenvio prejudicial ao TJCE

Finalmente alega-se no presente recurso que a Circular 19/89, de 18 de Dezembro é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes.

E que o limite de 5/1000 do volume de negócios, com referência ao exercício anterior é uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

Sendo que nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI' Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.

Subsequentemente pede-se o reenvio, a título prejudicial, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias da questão sobre a correcta interpretação da Sexta Directiva do Conselho e da desconformidade da Circular 19/89 com a mesma.

Suscita-se assim uma questão de interpretação de normas comunitárias, mais concretamente da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, em termos que se nos afiguram justificarem o reenvio prejudicial junto do TJCE.

Com efeito o artº 234º do Tratado CE impõe aos tribunais supremos dos Estados-membros que recorram ao TJCE sempre que se ponha uma questão de interpretação ou de apreciação de validade de actos emanados das instituições comunitárias, cuja resolução seja necessária ao julgamento da causa.

Nos termos do artº 249º do Tratado CE são actos emanados das instituições comunitárias os regulamentos, directivas e decisões, bem como outros actos que possam produzir um efeito de direito.

E o Tribunal de Justiça apenas admitiu três excepções à obrigação de reenvio

Vide neste sentido João Mota de Campos e João Luís Mota de Campos, Manual de Direito Comunitário, 4ª edição, pág. 427-428. :

- Falta de pertinência da questão suscitada no processo;

- Existência de interpretação já anteriormente fornecida pelo TJCE;

- Total clareza da norma em causa (teoria do acto claro);

Ora a questão referida é pertinente já que a respectiva decisão comporta aplicação do direito comunitário, estando em causa a

interpretação da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, mormente dos seus artigos 2º, nº 1 e 5º, nº 6

Dispõe o artigo 2º, n.º 1, da Sexta Directiva que: «Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado: 1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;...»

E resulta do artigo 5º, n.º 6, do mesmo diploma que «É equiparada a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado ou do seu pessoal, ou a disposição de bens a título gratuito, ou, em geral, a sua afectação a fins estranhos à empresa, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa.»

, e a conformidade da Circular 19/89 com a mesma.

Não existe, por outro lado, interpretação anteriormente fornecida pelo TJCE sobre a questão.

Na jurisprudência comunitária apenas se encontrou o Acórdão do Tribunal de Justiça de 27.07.1999, proferido no processo C- 48/97, que tinha por objecto um sistema de promoção das vendas mediante bens entregues em troca de selos, e os conceitos de entrega a título oneroso e de descontos e abatimentos de preços no âmbito da Sexta Directiva, mas não abordava a questão da existência de um limite global sobre o volume de negócios para definição do conceito de ofertas de pequeno valor.

Não se verifica, por outro lado, total clareza das normas em causa, nem se pode concluir que a aplicação directa do direito comunitário se impõe com tal evidência que não deixa lugar a qualquer dúvida razoável.

Em face do exposto somos de parecer que deve ser deferido o pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça para esclarecimento da questão suscitada no presente recurso, e que entendemos ser a seguinte:

A circular 19/89 de 18 de Dezembro da Administração Fiscal Portuguesa, ao fixar valores e critérios acima dos quais se verifica a incidência de IVA, nomeadamente ao determinar o conceito de ofertas de pequeno valor como sendo aquelas que não ultrapassem unitariamente o valor de 14,96 6 e globalmente o valor de 5% do volume de negócios, é incompatível com a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, designadamente como o seu artigo e 5º, nº 6?

a) Nomeadamente porque sujeita as empresas portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias?

b) Contrariando um dos objectivos pretendidos pela directiva ou seja «estabelecer uma lista comum de isenções, a fim de que os recursos próprios sejam cobrados de forma uniforme em todos os estados membros»?

As partes foram notificadas deste douto parecer, apenas se pronunciando a Recorrente.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1. *A impugnante faz parte do grupo empresarial ... e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal.*
 2. *No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes.*
 3. *Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1996 a 1999, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5‰ () Na sentença refere-se 5%, mas resulta do contexto que se trata de lapso material, pois quereria dizer-se 5‰.) do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3º, nº 3, alínea f) do CIVA.*
 4. *A Circular 19/89, de 18/12, foi emitida pela Administração Fiscal para determinar o que sejam ofertas de pequeno valor, constando da mesma que se considerará como tal o valor que não ultrapasse unitariamente o montante de 3.000\$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, no que ao caso importa, que o valor de tais ofertas não poderá exceder 5‰ do volume de negócios, com referência ao ano anterior.*
 5. *A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a autoliquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5‰ () Neste ponto há um lapso material idêntico ao indicado relativamente ao ponto anterior.) do volume de negócios do ano anterior, designadamente no mês de Junho de 2004, no montante total de € 28.702,10.*
 6. *A impugnante deduziu reclamações gratuitas, em 14 e 11 de Abril de 2003, respectivamente, as quais não foram objecto de decisão até à dedução da impugnação em 13/10/2003. () Este ponto da matéria de facto tem lapsos evidentes, pois as reclamações gratuitas que se referem não podem reportar-se à autoliquidação em causa nos presentes autos, pois são anteriores ao período a que se reporta o imposto. Também há lapso na indicação da data da entrada da petição que é de 12-4-2005 e não 13-10-2003. No entanto, tais lapsos não são objecto do presente recurso jurisdicional e, no caso em apreço, não têm influência na decisão do recurso.)*
- 3 – A primeira questão colocada pela Recorrente é a da nulidade da sentença por «*completa ausência de fundamento de direito e respectivo erro na determinação das normas aplicáveis*».
- Esta afirmação contém contradição nos seus próprios termos, pois se a sentença tiver errado na determinação das normas é porque algumas invocou e, por isso, não se pode falar de ausência absoluta

de fundamentação de direito.

De qualquer forma, a nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, prevista no art. 125.º, n.º 1, do CPPT [que reproduz a fórmula da alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do CPC] ocorre quando na decisão não se especificarem os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Como vem entendendo uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo, com apoio no próprio texto desta disposição, só se verifica tal nulidade quando ocorra falta absoluta de

fundamentação. () Neste sentido, entre muitos, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 9-3-1989, proferido no recurso n.º 26531, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-11-94, página 1965;

– de 7-12-1989, proferido no recurso n.º 22854, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-94, página 7016;

– de 29-5-1991, proferido no recurso n.º 24722, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15-9-95, página 3414;

– de 26-9-1991, proferido no recurso n.º 27802, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 29-9-95, página 5101;

– de 17-3-1994, proferido no recurso n.º 33329, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20-12-96, página 2094;

– de 2-11-1994, proferido no recurso n.º 36039, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18-4-97, página 7588;

– de 18-1-1996, proferido no recurso n.º 34945, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31-8-98, página 303;

– de 23-5-1996, proferido no recurso n.º 39216, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 23-10-98, página 3957;

– de 27-5-1998, proferido no recurso n.º 37068, publicado em *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 20, página 18;

– de 21-3-2000, proferido no recurso n.º 41027;

– de 25-10-2000, proferido no recurso n.º 29760;

– de 14-11-2000, proferido no recurso n.º 46046;

– de 27-6-2001, proferido no recurso n.º 37410.)

No caso em apreço, a sentença contém fundamentação jurídica, inclusivamente referência expressa de vários preceitos legais, pelo que não pode falar-se em nulidade por falta de fundamentação de direito.

Improcede, assim, a respectiva arguição.

4 – A segunda questão colocada pela Recorrente é a de omissão de pronúncia sobre a inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

A nulidade de sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado [art. 125.º, n.º 1, do CPPT].

Esta nulidade está conexcionada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no artigo 660.º, n.º 1, do CPC, em que se estabelece que o juiz tem o dever de conhecer de todas as questões

que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No caso em apreço, como bem nota o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a questão da violação do princípio da legalidade pela Circular n.º 19/89 é apreciada na transcrição que se faz na sentença recorrida do acórdão do Tribunal Central Administrativo

Sul de 25-5-2004, processo n.º 1330/03, em que, depois de outras considerações, se conclui expressamente que *«não colhe a afirmação da impugnante de que a Circular além de ser ilegal por falta de habilitação legal para interpretar extensivamente normas de incidência tributária», é ilegal, por violar o princípio da igualdade ao pretender tratar da mesma forma situações objectivamente desiguais, tais como os usos comerciais (...)* (fls. 319)

Assim, na sentença recorrida, através da remissão que se faz para este acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, tomou-se posição sobre a referida questão da compatibilidade da referida Circular com o princípio da legalidade tributária, entendendo-se que ela não interpreta extensivamente normas de incidência tributária.

É certo que se trata de uma abordagem da questão distinta da que é proposta pela Recorrente e não apreciando a questão sob todas as perspectivas possíveis, mas, tendo-se tomado posição sobre a questão, bem ou mal, não há nulidade por omissão de pronúncia.

5 – A Recorrente imputa à sentença recorrida nulidade outra por omissão de pronúncia quanto às questões do reenvio prejudicial e incorrecta transposição da alínea 6 do art. 5.º da Directiva n.º 77/388/CEE, de 17-5-77.

Nas alegações que apresentou na 1.ª instância, a Recorrente suscitou a questão da incompatibilidade entre a 6.ª directiva comunitária e o limite a 5%o do volume de negócios imposto na Circular n.º 19/89 (conclusões IX e X dessas alegações, a fls. 303-304).

No acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que se transcreve na sentença recorrida aborda-se tal questão da compatibilidade com o direito comunitário, entendendo-se que *«como a lei confere à AF a margem para fixar um critério segundo parâmetros de razoabilidade, não colhe a afirmação da impugnante de a Circular (...) (é) ilegal pela abusiva desvirtuação de norma comunitária e respectiva transposição legal»*.

Assim, não há omissão de pronúncia sobre tal questão.

Por outro lado, adoptando-se este entendimento no sentido da compatibilidade da Circular referida com o direito comunitário e não se manifestando dúvidas sobre ela, ficou naturalmente prejudicada a questão do reenvio, que só se colocaria em caso de dúvida sobre a interpretação do direito comunitário.

Assim, atento o preceituado na parte final do art. 660.º, n.º 1, do CPC, decidida a questão da compatibilidade não havia dever de pronúncia quanto à questão da necessidade de reenvio prejudicial.

6 – A Recorrente imputa à sentença recorrida nulidade por oposição entre os fundamentos e a decisão, que se consubstanciará em a sentença afirmar que os critérios do art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do C.I.V.A. estão cumpridos e que a limitação efectuada na referida Circular 19/89 também está correcta.

A nulidade de sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão ocorre quando há um vício lógico na sentença, por, em face dos fundamentos invocados a decisão dever ser oposta à que foi adoptada.

Como a própria designação de tal nulidade deixa perceber, o que está em causa é apenas a contradição entre fundamentos a decisão e não a contradição ente fundamentos de uma mesma decisão, por um lado, ou a contradição entre duas decisões, por outro.

No caso em apreço, o que a Recorrente invoca é uma contradição **entre fundamentos da decisão**, que não está prevista na lei como geradora de nulidade.

Por isso, não ocorre a invocada nulidade.

7 – A Recorrente suscita a questões de inconstitucionalidade e de compatibilidade da referida Circular 19/89 com o direito comunitário.

A questão da constitucionalidade da Circular é prévia em relação à questão da compatibilidade com o direito comunitário, pois, se se entender que ela não é um acto normativo válido, não se colocarão esses problemas de compatibilidade.

Assim, abordar-se-á, de seguida, a questão da inconstitucionalidade.

8 – A Circular n.º 19/89 da DGCI () Disponível em [http://www.dgci.min-financas.pt/NR/rdonlyres/0F22FB57-1ADD-4D69-9DE3-](http://www.dgci.min-financas.pt/NR/rdonlyres/0F22FB57-1ADD-4D69-9DE3-951458B11A08/0/circular_19_de_18-12-1989_direccao_de_servicos_do_iva.pdf)

[951458B11A08/0/circular_19_de_18-12-1989_direccao_de_servicos_do_iva.pdf](http://www.dgci.min-financas.pt/NR/rdonlyres/0F22FB57-1ADD-4D69-9DE3-951458B11A08/0/circular_19_de_18-12-1989_direccao_de_servicos_do_iva.pdf)), na parte que interessa para a apreciação do presente recurso jurisdicional, estabelece o seguinte:

Conceito de "pequeno valor" e de limite máximo a considerar

3. Para a conceituação do "pequeno valor" a aplicar às ofertas, que não às amostras, considerar-se-á tal valor como não podendo ultrapassar unitariamente o montante de 3.000\$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, em termos globais, que o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5%o (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior, sem qualquer limite em termos de valores absolutos. No caso de início de actividade, a percentagem referida aplicar-se-á aos valores esperados, sem prejuízo de rectificação a efectuar na última declaração periódica a apresentar no ano de início, se os valores definitivos forem inferiores aos valores esperados.

No caso em apreço, o que está em causa é a constitucionalidade da fixação do valor anual de 5%o (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

O art. 3.º, n.º 3, e alínea f), do C.I.V.A. estabelece o seguinte:

3 - Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo:

f) Ressalvado o disposto no artigo 25.º, a afectação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

Excluem-se do regime estabelecido por esta alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais;

Esta parte final da alínea f) contém um conceito indeterminado ao fazer referência a «*ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais*».

A referência à conformidade com os usos comerciais aponta no sentido de se ter pretendido que o valor das ofertas relevante para preenchimento do conceito de «*oferta de pequeno valor*» fosse determinado não em função de um valor objectivo, mas sim tendo em atenção, relativamente a cada tipo de actividade comercial, a prática corrente em matéria de ofertas.

Por outro lado, não havendo qualquer razão para crer (nem sendo alegado nem demonstrado) que em relação a todas as actividades comerciais os usos sejam no sentido de não ser excedido o valor de 5%o do volume de negócios do ano anterior não se encontra qualquer suporte no texto daquela alínea f) para a fixação de tal limite.

Aliás, como resulta da matéria de facto, a Impugnante repetidamente vem excedendo o limite referido, mesmo depois de lhe ser imposto o pagamento de IVA na parte excedente, pelo que se indicia que a prática comercial no seu ramo de actividade seja no sentido de efectuar ofertas em valor superior àquele limite, o que, a ser assim, constituirá um «*uso comercial*» a atender.

Por outro lado, nesta matéria, não há qualquer disposição que permita à administração tributária fixar «*limites razoáveis*», ao contrário do que sucede em matéria de IRC, com as taxas de reintegração e amortização (art. 30.º, n.º 2, do CIRC), com repartição de custos para efeitos de determinação do lucro tributável imputável a estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes (art. 50.º, n.º 2, do CIRC). (() o Pleno Oficial de Contabilidade também não contém qualquer indicação nesse sentido, nomeadamente relacionada com os «Artigos para ofertas».)

Assim, é de concluir que a referida Circular n.º 19/89, no ponto em apreço, é material e organicamente inconstitucional, pois contém uma regra de incidência objectiva de IVA que não foi criada por diploma emanado da Assembleia da República, em matéria que se insere na reserva relativa de competência legislativa da desta (arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, na redacção vidente, a que correspondem os arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), respectivamente, nas redacções de 1982 e 1989.

Consequentemente, a liquidação de IVA impugnada enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação (art. 135.º do CPA).

9 – Justificando-se a anulação da liquidação impugnada por vício que impede a renovação do acto, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas no presente recurso jurisdicional.

10 – A Recorrente formulou na petição de impugnação pedido de indemnização «de todos os prejuízos sofridos».

No presente meio processual, apenas é possível condenar no pagamento de juros indemnizatórios, no caso de se apurar existência de erro imputável aos serviços (art. 43.º, n.º 1, da LGT), considerando-se «*também haver erro imputável aos serviços no casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas*» (n.º 2 do mesmo artigo).

No caso em apreço, o IVA foi autoliquidado, mas a liquidação foi efectuada de acordo com a orientação genérica constante da referida Circular 19/89, pelo que se está perante uma situação que, por interpretação extensiva (se não mesmo meramente declarativa), se enquadra na previsão daquele n.º 2.

Por isso, há lugar ao pagamento de juros desde a data em que ocorreu o pagamento indevido até à data em que vier a ser emitida nota de crédito respeitante ao imposto em causa.

Termos em que acordam em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;
- revogar a sentença recorrida;
- julgar procedente a impugnação;
- anular a liquidação impugnada;
- condenar a Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do imposto que foi objecto da liquidação anulada, até à data em que vier a ser emitida nota de crédito.

Custas pela Fazenda Pública, com procuradoria que se fixa em 15%.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. *Jorge de Sousa* (relator) – *Baeta de Queiroz* – *Pimenta do Vale*.