

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 054/07
Data do Acórdão: 26-04-2007
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: ANTÓNIO CALHAU
Descritores: IVA.
OFERTAS DE PEQUENO VALOR.
CONCEITO INDETERMINADO.
CIRCULAR DA DGCI.

Sumário: I - As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA.
II - É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.

Nº Convencional: JSTA0007797
Nº do Documento: SA220070426054
Recorrente: A...
Recorrido 1: FAZENDA PÚBLICA
Votação: UNANIMIDADE
Área Temática 1: *
Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral: Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:
I – A..., Lda., com sede em Lisboa, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida do acto de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação de IVA de Outubro de 2003, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:
«1. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis
I. A Douta 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 Douta Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Douta 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 Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 668º 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 DGCF”;**

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 prevista na alínea f) *in fine*, do n.º 3, do art.º 30 do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos artsº 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 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.º 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.º 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.º 8.º, n.º 2 da LGT,**

XVI. Ao invés, de pura e simplesmente, **violar o disposto nestas normas e no art.º 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 afeitas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais afeitas 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.º 3º, 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.º 3º 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.º19/89, 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.º 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.º 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.º 13.º da CRP;

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

XXX. Estabelece-se no n.º 6 do art.º 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 Doutra Sentença recorrida não se pronuncia;

XXXIV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Doutra Sentença recorrida é **nula, nos termos do art.º 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.º 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;

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

XXXVIII. O Código do IVA, no seu art.º 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.

XXXIX. 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;

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

XLI. 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.

XLII. 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.

XLIII. 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.

XLIV. 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.^a Directiva Comunitária, estar-se-ão a colocar as empresas Portuguesas numa situação de grave desvantagem em sector que, pela sua própria natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal.

XLV. 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;

XLVI. 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.º 8.º, n.º 1 da LGT;

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

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

XLIX. E pela anulação da liquidação impugnada;

L. 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.º 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP; e,

LI. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “*lei do POC*”;

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

LIII. 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 Juízes 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.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT; e,

e) Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art.º 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 houve contra-alegações.

O Mmo. Juiz “a quo” sustentou a sua decisão.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer nos seguintes termos:

«**1.** As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (art.º 684.º, n.º 3 CPC/art.º 2.º, al. e) CPPT).

As **conclusões XXXVI) e XXXIX)** das alegações de recurso enunciam um juízo conclusivo fáctico não contemplado no probatório nem no discurso jurídico da sentença:

- as ofertas de pequeno valor da recorrente aos seus clientes estão em conformidade com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade.

O preenchimento dos conceitos indeterminados “ofertas de pequeno valor” e “usos comerciais” pressupõe um julgamento sobre matéria de facto que exige o conhecimento dos valores concretos das ofertas da recorrente aos seus clientes e dos valores das ofertas habitualmente praticadas no sector de actividade onde se insere.

A circunstância de a administração tributária ter baseado a liquidação impugnada no facto de o valor anual global das ofertas ter ultrapassado 5% do volume de negócios do ano anterior (Circular n.º 19/89, 18 Dezembro) é irrelevante, na medida em que a decisão jurídica da questão pelo tribunal competente pode radicar na interpretação e aplicação da norma excludente constante do art. 3º n.º3 al f) 2º parágrafo CIVA e não na aplicação da doutrina administrativa da Circular.

A **conclusão XLIV** exprime um juízo conclusivo fáctico não contemplado na fundamentação da sentença:

- a percentagem de 5/% sobre o volume de negócios do exercício do ano anterior, como limite a partir do qual as ofertas estão sujeitas a incidência de IVA (estabelecido na Circular n.º 19/89, 18 de Dezembro), porque não consagrado em qualquer outra jurisdição europeia, coloca as empresas portuguesas do sector numa situação de grave desvantagem (por comparação com as suas congéneres operando em outros países europeus).

2. Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA — Secção de Contencioso

Tributário incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, e competente o TCA Sul – Secção de Contencioso Tributário (arts. 26º al. b) e 38º al. a) ETAF aprovado pela Lei nº 13/2002, 19 Fevereiro; art. 280º nº 1 CPPT).

Em recurso com conclusões substancialmente idênticas pronunciou-se o STA no sentido propugnado (acórdão STA 12.12.2006 processo nº 768/06).

3. A interessada poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal declarado competente (art.º 18.º, n.º 2 CPPT).

O Ministério Público tem legitimidade para a suscitação da incompetência absoluta do tribunal em processo judicial tributário (art.º 16.º, n.º 2 CPPT).

Conclusão:

O STA – Secção de Contencioso Tributário é incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do mérito do recurso, sendo competente o TCA Sul – Secção de Contencioso Tributário.».

Notificada deste parecer, a recorrente vem defender a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, por todos os factos estarem fixados na sentença recorrida, escrevendo, nomeadamente: «Alega a Recorrente que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere e, efectivamente, encontramos, na Douta Sentença Recorrida a confirmação desta questão:

Ao nível da matéria considerada provada, refere expressamente a Douta Sentença recorrida que “*No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intra comunitárias 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*”;

Acrescenta, ainda, a Douta Sentença recorrida que “*para efeitos de isenção da tributação prevista no nº 1 do citado artigo [art.º 3º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA], serão consideradas apenas as ofertas de pequeno valor e em conformidade com os usos comerciais.*”

E, mais, conclui “*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.*”

Delimitando, em consequência, o objecto da decisão: “*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, sim, 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*”.

Acresce, ainda, que a Douta Sentença remete para o Acórdão

proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, “*por analisar exhaustivamente esta questão*”.

Assim, poderá ler-se no citado Acórdão: “*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).*

Aceitando, muito embora, que as ofertas feitas pela impugnante estavam em conformidade com os usos comerciais por referência à al. f) do n.º 3 do art. 3.º do CIVA, a AT enquadrou-as no limite do valor de 5/1000 do volume de negócios, com referência ao ano anterior, montante que genericamente considera razoável e que, além disso, é também enquadrado em face do volume de negócios apurado a partir dos elementos da contabilidade da própria impugnante.”

Em face do exposto, a Recorrente considera que não estamos perante uma questão de facto, mas sim a consideração de que o conceito legal de “pequeno valor em conformidade com os usos comerciais” não pode ser, como o fez a Douta Sentença recorrida, remetido para circular da própria administração fiscal por, entre outros, violar o princípio constitucional da legalidade em matéria fiscal.

Assim, a alegação da Recorrente remete apenas para a questão que a própria Douta Sentença recorrida sintetizou: “*Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12.*”

Mas, mesmo que assim não se entenda, o que apenas se admite à cautela, sem prescindir e por mero dever de prudente patrocínio, importa salientar que as passagens transcritas *supra*, não deixam qualquer margem para dúvidas de que a questão da conformidade das ofertas da Recorrente com o disposto na Lei (que não na mencionada Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro) foi dada como assente pela Douta Sentença recorrida,

E mais, a própria Administração fiscal aceita esta conformidade com o critério legal e funda a sua posição apenas nas disposições da Circular em questão.

Pelo que, não só esta questão se encontra cabalmente fixada na Douta Sentença

recorrida e em todos os elementos do processo, como nunca foi questionada, beneficiando da presunção prevista no art.º 75º, n.º 1 da LGT.

Pelo que não se trata, minimamente, de matéria de facto que a Recorrente alguma vez tenha submetido à apreciação deste Venerando Tribunal.

Quanto ao facto de a Recorrente considerar que “*estar-se-ão a colocar as empresas portuguesas numa situação de grave*

desvantagem em sector que, pela sua própria natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal”, mais uma vez se dirá que inexistente aqui questão de facto a discutir.

Na verdade, a Recorrente assenta a afirmação de que as regras consubstanciadas na imposição prevista pela Administração Fiscal em sede da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são contrárias ao ordenamento jurídico comunitário em que se funda o Código do IVA,

Em consequência, essa violação do Direito Comunitário, porque mais exigente e limitativa, coloca a Recorrente em situação de desigualdade face aos demais agentes económicos igualmente submetidos ao Direito Comunitário, mas localizados em jurisdição distinta de Portugal.

Nestes termos, o que está aqui em causa é uma única questão de direito – conformidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro, ao Direito Comunitário –, cuja violação, como defende a Recorrente, gera desigualdade dentro da União Europeia.

Paralelamente, inexistente qualquer disposição legal interna que confira vantagem à Recorrente ou a outros agentes localizados em Portugal que permita compensar esta desigualdade – o que fundamenta a afirmação de que *“não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal”*.

Finalmente, refira-se que, ainda que caso esta factualidade não decorresse da Doute Sentença recorrida e que a Recorrente alguma vez pretendesse a sua apreciação por este Venerando Tribunal, considera a Recorrente que, mesmo assim, a sua plena competência não ficaria afectada.

Efectivamente, como realça o Douro Acórdão proferido por esta Veneranda Secção em 13 de Outubro de 2004 no âmbito do recurso n.º 0583/04, *“O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo quid disputatum, que não pelo quid decisum, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo que concretamente podem ter as afirmações factuais feitas pelo recorrente no julgamento do recurso, devendo entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que o recorrente afirma factos que não foram tidos como assentes na decisão recorrida.”*

”No entanto, esta jurisprudência só tem justificação nos casos em que as afirmações factuais podem, abstractamente, ser tidas em consideração na decisão do recurso, não se justificando nos casos em que a decisão, pela própria natureza da questão a decidir, é insusceptível de ser influenciada por afirmações de factos.”

Ora, como muito bem delimitado na Doute Sentença recorrida, *“Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal*

de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular n.º 19/89, de 18-12.”

E é este o objecto correctamente definido pela Recorrente: a liquidação impugnada é ilegal por se suportar, apenas, na Circular em questão.

Em conclusão, considera a Recorrente que não alega, nem conclui elementos de facto que não se encontram fixados na Douta Sentença recorrida,

Antes, o presente recurso, por fundar-se, em resumo, numa questão essencial de Direito — a violação do princípio constitucional de legalidade em matéria tributável — é excepcionalmente adequado a ser objecto de uma decisão de mérito por parte deste Venerando Tribunal,

Pelo que este Venerando Supremo Tribunal Administrativo é competente para a correcta e cabal decisão do recurso interposto da Douta Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se fixada a seguinte factualidade:

A) 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;

B) 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;

C) Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1995 a 2000, 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 % do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA;

D) 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% do volume de negócios do ano anterior.

E) A impugnante deduziu reclamação graciosa que foi indeferida.

F) A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada na Secretaria em 29/6/2004.

III – 1.- Vem suscitada pelo Exmo. Magistrado do MP a competência, em razão da hierarquia, deste Tribunal para apreciar o presente recurso, por este, em seu entender, não versar, exclusivamente, matéria de direito, sendo, por isso, para o efeito competente o TCAS.

Alega, para tanto, que as conclusões XXXVI e XXXIX enunciam um juízo conclusivo fáctico não contemplado no probatório nem no discurso jurídico da sentença recorrida: - as ofertas de pequeno valor da recorrente aos seus clientes estão em conformidade com os usos comerciais aplicáveis ao sector onde exerce actividade. O preenchimento dos conceitos indeterminados «ofertas de pequeno valor» e «usos comerciais» pressupõe, na opinião do Exmo. PGA, um julgamento sobre matéria de facto que exige o conhecimento dos valores concretos das ofertas da recorrente aos seus clientes e dos valores das ofertas habitualmente praticadas no sector de actividade onde se insere, sendo irrelevante a circunstância de a administração tributária fundamentar o indeferimento da reclamação graciosa no facto de o valor anual global das ofertas ter ultrapassado 5/% do volume de negócios do ano anterior, critério fixado na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, pelo que, neste contexto, o recurso não teria, assim, por exclusivo fundamento matéria de direito.

Com efeito, nas aludidas conclusões a recorrente afirma que «*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;*» e que «*..., o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;*».

Aceita a recorrente que alega, na verdade, que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que esta se insere, mas tal afirmação está também contida na sentença recorrida quando nela se conclui 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.*».

E, assim sendo, a recorrente não está a invocar nenhum facto que a sentença não tenha julgado provado e que ela pretenda dever dá-lo como tal.

A esse respeito, a recorrente não aponta, pois, à sentença recorrida qualquer erro na apreciação dos factos ou sequer a contradiz nem exige a este Tribunal que faça quaisquer juízos sobre a matéria de facto fixada pelo tribunal recorrido.

Por outro lado, quando na conclusão XLIV a recorrente afirma que «*Acréscce 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.ª Directiva Comunitária, estar-se-ão a colocar as empresas Portuguesas numa situação de grave desvantagem em sector que, pela sua própria natureza, não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal.»

mais uma vez se dirá que inexistente aqui questão de facto a discutir. Na verdade, a recorrente assenta a afirmação de que as regras consubstanciadas na imposição prevista pela Administração Fiscal em sede da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, são contrárias ao ordenamento jurídico comunitário em que se funda o Código do IVA,

Em consequência, essa violação do direito comunitário coloca a recorrente, em seu entender, em situação de desigualdade face aos demais agentes económicos igualmente submetidos ao direito comunitário, mas localizados em jurisdição distinta de Portugal. Nestes termos, o que está aqui em causa é uma única questão de direito – a conformidade da Circular 19/89, de 18 de Dezembro, ao direito comunitário –, cuja violação, como defende a recorrente, gera desigualdade dentro da União Europeia.

Paralelamente, a inexistência de qualquer disposição legal interna que confira vantagem à recorrente ou a outros agentes localizados em Portugal que permita compensar a alegada desigualdade fundamenta a afirmação de que “*não concede já qualquer outra vantagem concorrencial a empresas que operem directamente em Portugal*”.

Em suma, a única questão que está em apreço nos presentes autos, quer para a sentença recorrida, quer para a própria recorrente, é apenas a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal do critério consubstanciado na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, quer à luz do direito nacional quer à luz do direito comunitário, e não a questão de saber se as ofertas feitas pela recorrente são ou não conforme os usos comerciais e se são ou não de pequeno valor.

E, deste modo, o recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito, sendo, por isso, este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer.

2.- Começa a recorrente por invocar a nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de direito que justificam a decisão, alegando que a norma que a sentença recorrida afirma existir no POC não existe nem nunca existiu.

Nos termos do artigo 125.º CPPT, a falta de especificação dos fundamentos de direito da decisão constitui, de facto, causa de nulidade da sentença, mas se esta indica norma legal que não existe, como afirma a recorrente, então, já não estaremos perante falta de fundamentação mas sim perante erro de julgamento de direito.

Por outro lado, a fundamentação de direito pode consistir na mera

indicação dos princípios jurídicos ou doutrina jurídica em que se baseia, como refere Jorge de Sousa, in CPPT anotado, 4.^a edição, pág. 564.

E a sentença recorrida nesse aspecto mostra-se devidamente fundamentada, fazendo referência às normas constantes do POC e aos princípios nele consagrados ainda que não refira nenhuma das suas normas em concreto.

Improcede, desta forma, a arguida nulidade.

3.- Invoca, também, a recorrente a omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

Alega a recorrente, a esse respeito, que tendo suscitado a questão da inconstitucionalidade da circular 19/89 por violação do disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 da CRP, a sentença recorrida não se pronunciou sobre a mesma.

Mas também aqui não assiste razão à recorrente.

Com efeito, a sentença recorrida pronunciou-se expressamente sobre esta questão, perfilhando jurisprudência que transcreve em parte, tendo concluído pela não verificação da alegada inconstitucionalidade, ainda que por remissão para um acórdão do TCAS.

Não se verifica, assim, a arguida nulidade.

4.- Alega ainda a recorrente haver oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão e a incorrecta aplicação do princípio da igualdade.

Quanto à alegada oposição entre os fundamentos da sentença e a respectiva decisão, diz a recorrente não ser possível afirmar simultaneamente que os critérios do artigo 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do CIVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta, sendo incompatível a manutenção da liquidação impugnada com a verificação de todos os critérios legais, pelo que outra decisão não poderia ter sido tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à recorrente bem como a legalidade da sua conduta.

Mas não se vislumbra a alegada contradição.

A sentença recorrida considera ser possível e adequado que a AF acresça aos critérios legais de pequeno valor e em conformidade com os usos legais o critério administrativo do limite máximo das ofertas segundo parâmetros de razoabilidade, visando com isso efectivar o princípio da tributação do rendimento real.

A recorrente contesta a legalidade desta imposição administrativa e, a ter razão, poderá a sentença ter ocorrido em erro de julgamento mas não em contradição entre os seus fundamentos e a decisão a que chegou.

Quanto à aplicação incorrecta do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, entende a recorrente que a AF ao definir um valor unitário para as ofertas e fixar um limite em função do volume de negócios desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo

legislador ao consagrar, através dos usos comerciais, o princípio da igualdade ao permitir que sectores diferentes fossem tratados de maneira diferente pois, em consequência, dessa fixação a AF passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade.

Esta questão prende-se, como se vê, com a legalidade da circular pela qual a AF fixou o referido limite pelo que dela trataremos mais à frente.

5.- Invoca, por último, a recorrente a omissão de pronúncia quanto ao reenvio prejudicial.

Mas também aqui não assiste razão à recorrente.

Com efeito, nos termos do artigo 234.º do Tratado CE, os tribunais nacionais apenas estão obrigados a reenviar ao TJCE as questões de interpretação de direito comunitárias quando as suas decisões não sejam já susceptíveis de recurso judicial no direito interno. Assim, não estando o tribunal recorrido sujeito à obrigação de reenvio, é evidente que não se verifica a arguida nulidade.

6.- Ainda que não se verifiquem os imputados vícios à sentença recorrida, entende a recorrente que ela deverá ser revogada na medida em que considerou ser de manter uma liquidação de IVA que se mostra completamente ilegal porque alicerçada numa circular que 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 inconstitucional, por violação dos princípios da legalidade e da igualdade.

Vejamos. Estabelece o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA que as transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

Este conceito indeterminado de ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, não se mostra preenchido na lei pelo que se impõe à Administração naturalmente que o preencha.

É evidente que tal conceito não é rígido e não pode aplicar-se uniformemente a todos os sectores económicos.

O legislador terá querido, pois, que o valor de tais ofertas 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.

“O que vale por dizer, como se afirma no acórdão deste Tribunal de 11/4/07, proferido no recurso 35/07, a propósito dum caso idêntico, que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e

independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de «pequeno valor» e de «usos comerciais»; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.”.

Ora, foi isso que, no caso em apreço, a Administração Fiscal fez quando através da Circular 19/89, de 18/12, a pretexto de conceituação do “pequeno valor” a aplicar às ofertas, fixou que tal valor não poderia ultrapassar unitariamente o montante de 3.000 \$00 e em termos globais o valor anual não poderia exceder 5/% (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

Tanto assim que, como se aponta na sentença recorrida e a recorrente sublinha, a AF apesar de não pôr em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais nem que, consideradas individualmente, sejam de pequeno valor, não obstante as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, apenas por não respeitarem o critério fixado na citada circular.

Critério esse que não tem qualquer suporte no texto daquela alínea f) nem em qualquer outra disposição legal do CIVA.

A liquidação do IVA impugnada não pode, por esse motivo, manter-se, por violação de lei.

A procedência deste vício prejudica o conhecimento dos demais vícios que a recorrente lhe imputa.

7.- A recorrente formulou na petição inicial pedido de indemnização de todos os prejuízos sofridos.

De acordo com o disposto no artigo 43.º da LGT, em caso de anulação judicial do acto de liquidação são devidos juros indemnizatórios quando se apure que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, considerando-se haver erro imputável aos serviços nos 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.

No caso em apreço, o IVA em causa foi autoliquidado, tendo a liquidação sido efectuada de acordo com a orientação constante da Circular 19/89, ou seja, a liquidação foi feita pelo contribuinte de acordo com os elementos que ele mesmo declarou, acatando a orientação da AF expressa naquela circular, o que se enquadra na previsão do n.º 2 do artigo 43.º da LGT.

Por isso, haverá lugar ao pagamento dos juros indemnizatórios devidos por lei, contados sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento indevido até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam ao Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e, em consequência, julgar procedente a impugnação judicial, anulando a liquidação impugnada, e condenar a Fazenda Pública no pagamento à impugnante dos juros indemnizatórios devidos desde o pagamento do imposto até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

Custas pela Fazenda Pública, apenas na 1.^a instância.

Lisboa, 26 de Abril de 2007. – *António Calhau* (relator) – *Brandão de Pinho* – *Pimenta do Vale*.