

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 0106/07
Data do Acórdão: 02-05-2007
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: BAETA DE QUEIROZ
Descritores: IVA.
OFERTAS DE PEQUENO VALOR.
USOS COMERCIAIS.
CIRCULAR DA DGCI.

Sumário: Prescrevendo o artigo 3º nº 3 alínea f) do Código do IVA que não constituem transmissões sujeitas a IVA as «ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais», não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só serão como tal consideradas as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante.

Nº Convencional: JSTA0007811
Nº do Documento: SA2200705020106
Recorrente: A...
Recorrido 1: FAZENDA PÚBLICA
Votação: UNANIMIDADE
Área Temática 1: *
Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral:

1.1. **A..., LDA.**, com sede em Lisboa, recorre da sentença de 24 de Março de 2006 do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a «impugnação judicial do acto de indeferimento das reclamações graciosas da liquidação de IVA de Maio e Junho de 2003», mantendo essa liquidação.

Formula 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 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 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 art.º 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.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.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. Pela revogação da Sentença Recorrida

XXX.

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;

XXXI.

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

XXXII

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.

XXXIII.

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;

XXXIV.

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

XXXV.

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.

XXXVI.

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.

XXXVII.

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, manifestamente excessivo, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

XXXVIII.

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 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.

XXXIX.

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;

XL.

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;

XLI.

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

XLII.

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

XLIII.

E pela anulação da liquidação impugnada;

XLIV.

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,

XLV.

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

XLVI.

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

XLVII.

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

Nestes termos e nos mais de Direito (...), deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

- a) Revogando a Doutra Sentença recorrida;
- b) Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;
- c) 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,
- d) 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*”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mmº. Juiz sustentou a sua decisão.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite parecer nos seguintes termos:

«As **conclusões XXX) e XXXIII)** 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%o do volume de negócios do ano anterior (Circular nº 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 nº3 al f) 2º parágrafo CIVA e não na aplicação da doutrina administrativa da Circular.

As conclusões **XXVII e XXVIII** exprime um juízo conclusivo fáctico não contemplado na fundamentação da sentença:

-a percentagem de 5%o 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 nº 19/89, 18 Dezembro) é manifestamente excessivo e, 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)

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)».

1.5. 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 1 do citado artigo [artº 3.º, 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% o 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 exaustivamente 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. i) do nº 3 do art. 3º 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 Doutra 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 Doutra 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 Doutra 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 Doutra Sentença recorrida e em todos os elementos do processo, como nunca foi questionada, beneficiando da presunção prevista no art.º 75.º, 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 Douo 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 decismum, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo e 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 Doute 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,

Nestes termos e nos mais de Direito (...) deverá conhecer-se do mérito do presente recurso e o mesmo ser julgado procedente par provado, com todas as legais consequências».

1.6. O processo tem os vistos dos Exm^{os}. Adjuntos.

2. Vem fixada a factualidade seguinte:

«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%o 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%o 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».

3.1. Há que começar pela verificação da competência, em razão da hierarquia, deste Tribunal, para apreciar o presente recurso jurisdicional, competência essa que está posta em causa por, eventualmente, o recurso não versar, em exclusivo, matéria de

direito. E, a assim ser, nos termos do disposto nos artigos 12º nº 5, 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, competente será, antes, o Tribunal Central Administrativo.

A questão é suscitada com base nas afirmações constantes das conclusões XXX e XXXIV (aliás, XXXVI e XL) e XXVI e XXVIII (aliás, XLV e XLVI) das alegações da recorrente. Lê-se nas duas primeiras dessas conclusões que «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»; 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». Nas duas últimas das apontadas conclusões afirma-se 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»; e 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».

A recorrente aceita que, efectivamente, alega, nos fundamentos do recurso, «que os preços das ofertas praticadas se encontram em conformidade com os usos comerciais do sector em que (...) se insere»; mas pretende que, ao fazê-lo, não faz senão repetir o que na sentença a tal respeito se fixou.

Afigura-se-nos que a razão está com a recorrente.

Ao alegar como alega, não afirma nenhum facto que a sentença não tenha julgado provado e que ela pretenda dever dar-se como tal.

A sentença atendeu a 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, concluiu: «Está, pois, em causa nos presentes autos, a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração fiscal e tal critério administrativo, consubstanciado na já citada circular nº 19/89, de 18-12».

Deste modo, para a sentença, não está em causa, neste processo, a questão de saber se as ofertas feitas pela recorrente são ou não conforme os usos comerciais, nem, sequer, a de definir se as mesmas ofertas são ou não de pequeno valor. Por isso, a matéria de facto que poderia interessar à decisão de tais questões não foi

objecto de julgamento pela sentença. E, assim, a recorrente, quando afirma que os preços das ofertas estão em conformidade com os usos comerciais do sector em que se insere, não faz mais do que apontar aquilo em que próprio acto impugnado assentou, como a sentença deu por provado, ainda que sem efectuar, ela mesma, juízos probatórios. A recorrente não aponta à decisão de que recorre erro algum na apreciação dos factos: nem contradiz a sentença, nem exige ao tribunal de recurso que faça quaisquer juízos sobre a matéria de facto, corrigindo ou aditando os que ela levou a cabo.

E não muda as coisas o facto de este Tribunal poder, para julgar o recurso, avaliar a situação à luz da norma do 2º parágrafo da alínea f) do nº 3 do artigo 3º do Código do IVA (CIVA), desligando-se do conteúdo da circular invocada pela Administração Fiscal.

Mesmo que isso aconteça, não deixa de estar assente que as ofertas feitas pela recorrente estão, segundo o acto tributário impugnado, conformes com os usos comerciais, e são, ainda de acordo com o mesmo acto, de pequeno valor.

Outros sendo os fundamentos de facto do acto, é sobre eles que os tribunais se debruçam para ajuizar da sua bondade. Tudo o que a recorrente põe em causa, no presente recurso jurisdicional, é a legalidade do critério usado pela Administração e a da própria sentença, ao aceitar como legal esse critério e, conseqüentemente, manter o acto de liquidação que dele fez uso. É, portanto, por erro de julgamento de direito que ataca a sentença.

Também não integra matéria de facto a afirmação segundo a qual o falado limite de 5%o é uma interpretação «sem qualquer espelho (...) no Código do IVA e na legislação comunitária», pois conhecendo os juízes o direito, por dever de ofício, sabem o que consta da lei; e julgar se determinada interpretação tem nela «espelho», ou não, constitui um juízo relativo ao direito. Por último, o que se alega na conclusão XLVI, embora se refira direito estrangeiro (todo o direito nacional de todos os países europeus!), sem que ele venha provado, enquadra-se na alegada violação do direito comunitário aí também apontado, consubstanciando, assim, questão de direito.

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

3.2. No primeiro grupo das suas conclusões – I a V –, a recorrente invoca a nulidade da sentença, por não especificar os fundamentos de direito que justificam a decisão, pois o Plano Oficial de Contabilidade que invoca não contém a norma a que se refere. Não se trata, aqui, de uma nulidade: se a sentença aponta como fundamento de direito, louvando-se nele, uma norma legal, mas se tal fundamento realmente não existe na lei, estamos perante um erro de julgamento sobre o direito, e não perante uma falta de fundamentação geradora de nulidade.

A ausência de fundamentação só se verifica quando a sentença se abstém completamente de indicar as razões da decisão; nunca quando essas razões são apontadas, ainda que incorrectamente. Daí a improcedência deste grupo de conclusões.

3.3. O conjunto de conclusões que se segue – VI a XVI – vem submetido à epígrafe «Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas». No tocante a esta última parte, deve dizer-se, desde já, que o facto de uma sentença aplicar determinado acervo normativo não aplicável ao caso (ou, até, inexistente) e afastar aquele que convinha à decisão não consubstancia nulidade, mas erro de julgamento acerca do direito.

Já o facto de a sentença ignorar questão colocada no processo e que esteja obrigada a apreciar configura, em regra, omissão de pronúncia, ferindo a sentença de nulidade.

Mas a inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade, da circular que é referida pela Administração Fiscal, não escapou à atenção da sentença.

Nela se pode ler que se trata de questão já decidida por um tribunal superior, em termos a que a sentença aderiu, transcrevendo daquela decisão um passo de onde se extrai que o critério da dita circular foi tido como conforme à lei.

Ainda que, neste ponto, a sentença se não tenha debruçado sobre a concreta argumentação da recorrente, o certo é que não deixou de ajuizar sobre a inconstitucionalidade por ela invocada, concluindo pela sua não verificação.

Não incorreu, portanto, em nulidade por omissão de pronúncia.

3.4. As conclusões XVII a XXIX, sob a epígrafe «A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade», abordam duas questões distintas.

A primeira é a contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão. Não é possível, diz a recorrente, «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».

Não se vislumbra a contradição acusada pela recorrente. O que sucede é que esta diverge do entendimento perfilhado pela sentença. A decisão judicial questionada não viu obstáculo a que aos critérios legais do «pequeno valor» e da «conformidade com os usos comerciais» acrescesse, por via administrativa, o da limitação do valor global das ofertas a 5%o do volume de negócios. A recorrente não aceita que seja legal esta última imposição. Pode, assim, ocorrer um erro de julgamento, se certa for a posição da recorrente, mas não há contradição entre os fundamentos da sentença e a decisão a que ela chegou.

A segunda questão de que se ocupa este grupo de conclusões tem a

ver com a violação do princípio da igualdade.

É ponto que se prende com a legalidade da circular a que apelou a Administração, e por isso dele não cuidaremos por ora.

3.5. As conclusões sobranes – XXX a XLIX – ocupam-se, no essencial, da legalidade da circular de que socorreu a Administração Fiscal para suportar a sua actuação. Essa legalidade é questionada pela recorrente quer à luz do direito de origem nacional quer à luz do de génese comunitária.

Começamos por abordar a questão face ao direito nacional.

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» (alínea f) do nº 3 do artigo 3º do CIVA.

Não se encontram na lei elementos nenhuns que ajudem ao preenchimento dos conceitos «ofertas de pequeno valor» e «usos comerciais» referidos na norma.

Mas parece evidente que, quer os usos comerciais, quer a pequenez do valor das ofertas, não são conceitos rígidos, que possam definir-se de uma vez por todas e aplicar-se uniformemente a todos os casos. A mesma oferta, quando feita por ocasião da venda de um bem de milhares de euro, poderá haver-se como de pequeno valor; mas já o não será quando o bem vendido seja de valor próximo do da própria oferta. É conhecido é, ainda, que os usos comerciais a que a lei apela não são os mesmos em todos os ramos de negócio nem, sequer, se mantêm inalterados no tempo, podendo variar por alteração das condições do mercado.

O que vale por dizer 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.

E foi isso que, no caso, fez a Administração Tributária. Tanto assim que, como aponta a sentença impugnada e sublinha a recorrente, ela «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». Não obstante o que as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, por aplicação do critério apontado pela dita circular.

Critério esse que, pelas razões ditas, se não mostra conforme à lei, implicando a insubsistência do acto impugnado, e prejudicando a apreciação dos demais vícios que a recorrente lhe imputa.

Acrescente-se, por último, que a «lei do POC», tal qual é invocada na sentença, nada adianta relativamente ao regime a que estão sujeitas as ofertas de pequeno valor, no concernente ao IVA, valendo tão só para estabelecer sobre a sua consideração como custos fiscais, para efeitos de imposto sobre o rendimento.

3.6. De acordo com o disposto no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, 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». O mesmo artigo nos diz que vale por erro imputável aos serviços a liquidação efectuada com base na declaração do contribuinte, quando este tenha seguido orientações publicadas pela Administração.

É menos do que acontece no caso vertente: de acordo com os n.ºs. 3, 4 e 5 da matéria de facto apurada, a recorrente procedeu à autoliquidação impugnada por esse ser o entendimento da Administração divulgado através da circular n.º 19/89. Ou seja, a liquidação foi feita pelo contribuinte de acordo com os elementos que ele mesmo declarou, por conhecer e acatar a orientação divulgada pela Administração.

Não se provando, no caso, que a recorrente haja sofrido outros prejuízos para além dos que se sabe provocar a indisponibilidade do capital aplicado no pagamento da quantia indevidamente liquidada, a indemnização atendível não é senão a equivalente aos juros indemnizatórios atribuídos pela lei, contados sobre o montante liquidado, desde o momento do pagamento até ao da emissão da correspondente nota de crédito, de acordo com o disposto no artigo 61.º n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença, julgando procedente a impugnação judicial, anulando o acto de liquidação, e declarando o direito da recorrente a haver juros indemnizatórios contados sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento até ao da emissão da correspondente nota de crédito.

Sem custas neste Tribunal, suportando a recorrida Fazenda Pública as devidas na 1.ª instância.

Lisboa, 2 de Maio de 2007. *Baeta de Queiroz* (relator) – *Pimenta*

do Vale – Brandão de Pinho.