

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 0928/10.0BESNT
 Data do Acórdão: 06-05-2020
 Tribunal: 2 SECCÃO
 Relator: NEVES LEITÃO
 Descritores: IVA
 OFERTAS DE PEQUENO VALOR

Sumário: I - É materialmente e organicamente inconstitucional 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» (arts.103º nº2 e 165º nº1 al.i) CRP; art.3º nº 3 al.f) 2ª parte CIVA redacção vigente na data da prática dos factos).

II - Há lugar a pagamento de juros indemnizatórios, por erro imputável aos serviços, no caso de serem judicialmente anuladas liquidações adicionais de IVA efectuadas de acordo com instruções genéricas da administração tributária, publicadas em circular (art.43º nºs1/2 LGT).

Nº Convencional: JSTA000P25850
 Nº do Documento: SA2202005060928/10
 Data de Entrada: 18-09-2018
 Recorrente: AT-AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
 Recorrido 1: A....., SA
 Votação: UNANIMIDADE
 Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral:

1. RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública interpôs recurso da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra em 3 maio 2015 que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por **A....., SA** contra decisão de indeferimento de reclamação graciosa tendo por objecto liquidações adicionais de IVA (ano 2004) e respectivos juros compensatórios no montante global de € 110 607,25

1.2. A recorrente apresentou alegações que sintetizou com a formulação das seguintes conclusões:

I - Vem o presente recurso reagir contra a Sentença proferida em 03-05-2018, a qual julgou procedente os presentes autos de Impugnação Judicial, intentados por A....., S.A., com o NIF, contra os actos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e respectivos juros compensatórios, relativos ao ano de 2004, já devidamente identificados nos autos, no valor de € 110.607,25 (cento e dez mil, seiscentos e sete euros e vinte e cinco cêntimos).

II - O Douto Tribunal a quo postulou pela procedência dos presentes autos de impugnação judicial em virtude de ter considerado que se mostrava vedado à administração tributária, no que tange às amostras e ofertas a que alude a alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, o estabelecimento de um limite total de valor por referência ao volume de negócios da Impugnante, sendo ilegal a circular n.º 18/89, de 18 de Dezembro, que fixa tais limites.

III - Num ambiente cada vez mais concorrencial, é legítimo que as sociedades comerciais adoptem estratégias que lhe possibilitem chegar mais rápida e eficazmente ao mercado, adoptando soluções a nível de marketing e de publicidade em ordem a atingir tal desiderato, de onde brotam, entre outras, a disponibilização de amostras e ofertas de pequeno valor.

IV - Por tais amostras e ofertas as sociedades deduzem o IVA

correspondente à aquisição de tais produtos, mas não o liquidam aquando da transmissão aos beneficiários de tais amostras e ofertas, o que constitui, como sabemos, excepção à tributação em sede de IVA, por força do preceituado na alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA. V - Contudo, na solução legislativa constante da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA foram utilizados conceitos indeterminados, com vista à sua flexibilização e aplicação às necessidades dos casos concretos, o que importou o nascimento da circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, no sentido de uniformizar a solução legal e de conferir um tratamento igualitário no interesse dos próprios operadores económicos, de forma a evitar abusos que fossem susceptíveis de conduzir à fraude e à evasão fiscal.

VI - Tal instrução administrativa passou a considerar que se consideram ofertas e amostras de pequeno valor as que, unitariamente, não ultrapassem o montante de € 14,96 e cujo valor anual não exceda 5% o (5/1000), do volume de negócios do exercício anterior e teve como finalidade imanente a harmonização desta disposição legal com o Plano Oficial de Contas e a nova terminologia da tributação do rendimento, decorrente da reforma fiscal que institui os actuais códigos do IRS e do IRC.

VII - Contrariamente ao que postulou o Douto Tribunal a quo, o critério fixado pela administração na circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, afigura-se o mais objectivo e funda-se na lei por apelo às normas constantes do POC, cfr. acórdão do TCA Sul de 30-03-2004, rec. n.º 00444/03

VIII - Ou seja, no âmbito das regras contabilísticas, a lei confere à administração tributária a competência para determinar o conceito das amostras e ofertas, e acordo com determinados critérios e segundo parâmetros de razoabilidade, sendo que na fixação de tais critérios, o objectivo sufragado pela administração tributária é fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócios, o que foi trazido em função da larga experiência da administração acumulada na análise e cruzamentos de elementos em vários sectores económicos.

IX - No fundo, o que a administração tributária pretendeu com a emanação de tal instrução administrativa foi o cumprimento do princípio da tributação do rendimento real, enquanto princípio estruturante do ordenamento jurídico tributário, cfr. artigo 103.º da CRP, porquanto, no que concerne às sociedades comerciais, a sua capacidade contributiva é revelada fundamentalmente pelo seu lucro real, por opção legal e constitucional, cfr. n.º 2 do artigo 104.º da CRP.

X - E ainda se deve fazer notar que a implementação da circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, teve como escopo a obtenção da igualdade de tratamento a todos os operadores económicos, através da aplicação uniforme da mesma regra jurídica, cfr. acórdão do TCA Sul de 30-03-2004, rec. n.º 00444/03

XI - Portanto, o critério que foi utilizado na circular n.º 19/889, de 18 de Dezembro mostra-se perfeitamente objectivo e conforme à lei, fazendo variar a matéria tributável em função do volume de negócios (5/1000) e respeitando integralmente o princípio da igualdade, o que não deixou de ser evidenciado pela jurisprudência, designadamente pelos acórdãos do TCA Sul de 30-03-2004 e de 25-05-2004, recs. n.ºs 00444/03 e 01330/03, respectivamente.

XII - O que equivale a dizer que a interpretação da administração tributária, realizada na circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, respeita em absoluto a lei e o princípio da igualdade, através da aplicação do

princípio da tributação efectiva do rendimento real, nos termos do disposto no artigo 103.º da CRP, pelo que as liquidações emanadas sob a sua égide devem ser mantidas.

XIII - Até porque, convém não olvidar que a partir de 01-01-2008, com redacção trazida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, o CIVA veio a transformar em texto legal, sem reservas, o entendimento anteriormente postulado nesta instrução administrativa.

XIV - Por fim, cumpre dizer que os actos tributários impugnados foram produzidos de forma correcta e legalmente vinculada, não se verificando qualquer erro imputável aos serviços, pelo que não se mostram reunidos os pressupostos legais previstos no artigo 43.º da LGT.

XV - O Douto Tribunal a quo, ao decidir como efectivamente o fez, estribou o seu entendimento numa inadequada valoração da matéria jurídica relevante para a boa decisão da causa, tendo violado o disposto nas supra mencionadas disposições legais.

Termos em que, com o Douto suprimento de Vossas Excelências, deve o presente Recurso ser provido e, conseqüentemente, ser revogada a Sentença proferida pelo Douto Tribunal a quo, com as demais e devidas conseqüências legais, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA!

1.3. A recorrida apresentou contra-alegações que sintetizou com a formulação das seguintes conclusões:



É certo que com a Lei do OE para 2008 a referida norma do CIVA foi alterado, contudo esclareça-se precisamente que esta alteração teve carácter inovatório e não carácter meramente interpretativo.

Caso a alteração legislativa tivesse tido carácter interpretativo tal estaria expressamente previsto no diploma que fez a alteração do Código do IVA, o que manifestamente não aconteceu, nem poderia, porque tais requisitos quantitativos não se poderiam infirmar indiretamente do texto da norma.

Concluindo-se, no mínimo, ser pretensioso que a IRFP queira retirar de uma alteração legislativa com efeitos apenas para o futuro, um carácter interpretativo, que a alteração em causa clara e legalmente não teve.

CONCLUSÕES:

- A) Para fundamentar as liquidações adicionais de IVA, a AT atendeu à interpretação do artigo 3.º, n.º 3, al. f), 2.º parágrafo do CIVA realizada através da Circular n.º 18/89, a qual subsumia ao conceito de 'ofertas de pequeno valor' utilizado na norma, critérios quantitativos que não estavam diretamente estabelecidos na letra da lei;
- B) A Douta Sentença recorrida declarou procedente o pedido da A..... de anulação das liquidações adicionais de IVA de 2004, liquidadas sob o montante das ofertas de pequeno valor realizadas pela RECORRIDA, com o objetivo de promover os medicamentos que comercializava nesses anos, dado que «a imposição daquele limite [quantitativo] é ilegal, impõe-se concluir pela ilegalidade das liquidações impugnadas».



.....
C) Fundamenta a IRFP o presente recurso na circunstância dessa Circular ser legal, dado a mesma apenas ter vindo a 'preencher o espaço que a previsão legal não ocupou'.

Porém,

D) A Circular apenas consubstancia uma orientação genérica que não prevalece sobre a Lei (nem sobre a Jurisprudência uniforme sobre a matéria), vinculando apenas os Serviços da própria Autoridade Tributária, nunca os contribuintes.

E) Isto porque, os elementos essenciais dos impostos – incidência (objetiva e subjetiva), taxa, garantias dos contribuintes e benefícios fiscais – só podem, por imposição constitucional, prevista no artigo 165.º, n.º 1, al. i) da CRP, **ser estabelecidos por lei (reserva de competência da Assembleia da República)**;

F) Acresce que, ficou amplamente demonstrado nos autos - e tal não foi sequer impugnado pela IRFP, pelo que não é matéria controvertida -, que a prática da A..... quanto às ofertas praticadas, cumpria os (únicos) requisitos estabelecidos na norma (art.º 3.º, n.º 3, al. f) do Código do IVA), ou seja, eram ofertas de «pequeno valor», e «em conformidade com os usos comerciais» do setor farmacêutico em que a RECORRIDA atuava (e atua).

G) Pelo exposto, estando o incumprimento do requisito quantitativo alegado para fundamentar a tributação de tais ofertas em sede de IVA exclusivamente previsto na referida Circular – o valor global das ofertas exceder o limite de 5/100 do ano anterior.

H) Ou, *a contrario*, à data dos factos tributário, a Lei não estabelecendo qualquer *limite quantitativo* relativamente à não sujeição a IVA das amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, tal como previsto no então art.º 3.º, n.º 3, al. f) do Código do IVA.



- I) E sendo tal facto, a única fundamentação das liquidações de IVA *sub judice*, tal dita a ilegalidade das mesmas, como bem concluiu a Douta Sentença recorrida.
- J) Nas suas alegações a IRFP cita ainda dois acórdãos que acolhem a respetiva fundamentação/entendimento; todavia, tal é notória e ostensivamente contrariado por uma vasta Jurisprudência (praticamente) uniforme dos Tribunais superiores, incluindo do Tribunal Constitucional – *vd. nos presentes autos que a A..... indica, sem carácter exaustivo, 18 decisões dos Tribunais superiores portugueses no mesmo sentido – as quais declaram uniformemente que a Circular objeto de apreciação é ilegal - e até mesmo inconstitucional -*, na medida em que cria critérios de incidência objetiva de IVA, sem que a AT tenha competência legislativa para tal.
- K) Por último, neste contexto, não poderá prevalecer a tentativa da IRFP fazer crer que a transposição desses critérios quantitativos para a letra da lei/CIVA – operada pela Lei n.º 67-A/2007, posterior aos factos *sub judice* – teve um carácter meramente interpretativo, quando tal carácter não foi atribuído a essa alteração legislativa, *nem tal poderia suceder, dado que tais requisitos não resultavam, sequer indiretamente, da letra da lei para que pudessem ser infirmados do conteúdo da mesma.*

TERMOS EM QUE:

DEVE O PRESENTE RECURSO SER JULGADO IMPROCEDENTE, MANTENDO-SE O SENTIDO DA DOUTA SENTENÇA RECORRIDA,

NA MEDIDA EM QUE A CIRCULAR N.º 18/89 INTRODUZIU REQUISITOS QUE NÃO ESTAVAM PREVISTOS NO CIVA,

13

1.4. O Ministério Público emitiu parecer no sentido da negação de provimento ao recurso (processo electrónico p.291)

1.5. Após os vistos dos juízes conselheiros adjuntos cumpre apreciar e decidir em conferência.

2.FUNDAMENTAÇÃO

2.1.DE FACTO

A sentença recorrida julgou provados os seguintes factos

- A.** A Impugnante exerce a actividade de comércio de produtos farmacêuticos, e na sua actividade comercial tem como principais clientes os hospitais e licenciários [cf. fl. 7 do relatório de inspecção a fls. 153 do processo administrativo tributário em apenso e prova testemunhal].
- B.** Em cumprimento da ordem de serviço n.º OI200705828, datada de 10.11.2008, foi efectuada uma acção de inspecção à Impugnante, tendo por âmbito o exercício de 2004 [cf. fl. 4 do relatório de inspecção a fls. 150 do processo administrativo tributário em apenso].
- C.** A 20.03.2009, foi elaborado o relatório de inspecção, no âmbito do procedimento de inspecção identificado no ponto anterior, do qual consta nomeadamente o seguinte:

“(...)

- CORRECÇÕES EM SEDE DE IVA

3. 1. - IVA liquidado

Na sequência da amostragem efectuada às contas de IVA verificámos a existência de artigos para ofertas e brindes, pelo que se procedeu à

análise dos valores constantes nas contas 62218 - Artigos p/ oferta, 62233113- Publicidade e propaganda/ brindes c/ IVA dedutível, 62233123- Publicidade e propaganda/ brindes c/ IVA não dedutível, 62233318- Publicidade e propaganda/formação científica c/IVA dedutível, 62233128- Publicidade e propaganda/formação científica c/IVA não dedutível e 62233318- Publicidade e propaganda/formação científica c/IVA dedutível

Em termos globais, os saldos das contas supra mencionadas ultrapassaram o limite de 5%0 (€56.553,10) do volume de negócios, com referência ao ano anterior (€ 11.310 620,61 *5%0).

Efectivamente, quando ultrapassado o limite: (Anexo IX) haverá obrigatoriedade de liquidação de imposto que recairá sobre o valor atribuído à oferta salvo se não tiver exercido o direito à dedução do correspondente imposto suportado a montante.

Entende-se que qualquer bem que seja transmitido gratuitamente, independentemente do facto de pretender provocar um aumento do volume de negócios, de constituir suporte publicitário, ou de funcionar como um mero prémio, se insere no conceito de oferta e por consequência sujeita à disciplina da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA em conjugação com a Circular n.º 19/89 e Ofício Circulado n.º 110201 de 18.11.1992 do Serviço de Administração do IVA. Desta forma vai-se proceder à liquidação do IVA a partir da data em que foi ultrapassado o referido limite, admitindo como data da oferta a data das facturas de compra. O Anexo IX apresenta por período, os documentos analisados (contas 62233113- Publicidade e propaganda/Brindes c/IVA dedutível e 62233318- Publicidade e propaganda/formação científica c/IVA dedutível), em que o IVA foi deduzido e não liquidado e cópia de documentos a título exemplificativo.

O imposto em falta no que se refere à falta de liquidação de artigos para ofertas e brindes totaliza € 93.728,38 no exercício de 2004

O quadro seguinte indica, por período, o IVA liquidado:

Período	Base Tributável	Taxa (%)	IVA
2004/02	14.169,22	19	2.692,15
2004/03	58.316,44	19	11.080,12
2004/04	29.095,00	19	5.528,05
2004/06	150.089,40	19	28.516,99
2004/07	1.225,00	19	232,75
2004/09	146.800,00	19	27.892,00
2004/10	21.275,00	19	4.042,25
2004/11	34.394,80	19	6.535,01
2004/12	37.942,40	19	7.209,06
Total	493.307,26		93.728,38

“(…) [cf. fls. 14 e 15 do relatório de inspecção a fls. 160 e 161 do processo administrativo tributário em apenso].

D. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09059917, referente ao período de 04.02, no valor de €2.692,15 [cf. fls. 28 dos autos].

E. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09059918, referente ao período de 04.02, no valor de €531,94 [cf. fls. 29 dos autos].

F. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09059919, referente ao período de 04.03, no valor de €11.080,12 [cf. fls. 30 dos autos].

G. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09059920, referente ao período de 04.03, no valor de €2.155,31 [cf. fls. 31 dos autos].

H. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09059921, referente ao período de 04.04,

no valor de €5.528,05 [cf. fls. 32 dos autos].

I. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09059922, referente ao período de 04.04, no valor de €1.055,93 [cf. fls. 33 dos autos].

J. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09059923, referente ao período de 04.06, no valor de €28.516,99 [cf. fls. 34 dos autos].

K. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09059924, referente ao período de 04.06, no valor de €5.259,63 [cf. fls. 35 dos autos].

L. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09059925, referente ao período de 04.07, no valor de €232,75 [cf. fls. 36 dos autos].

M. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09059926, referente ao período de 04.07, no valor de €42,14 [cf. fls. 37 dos autos].

N. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09059927, referente ao período de 04.09, no valor de €27.892,00 [cf. fls. 38 dos autos].

O. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09059928, referente ao período de 04.09, no valor de €4.863,14 [cf. fls. 39 dos autos].

P. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09059929, referente ao período de 04.10, no valor de €4.042,25 [cf. fls. 40 dos autos].

Q. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09059930, referente ao período de 04.10, no valor de €691,50 [cf. fls. 41 dos autos].

R. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09059931, referente ao período de 04.11, no valor de €6.535,01 [cf. fls. 42 dos autos].

S. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09059932, referente ao período de 04.11, no valor de €1.095,02 [cf. fls. 43 dos autos].

T. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09059933, referente ao período de 04.12, no valor de €7.209,06 [cf. fls. 44 dos autos].

U. Com data de 05.05.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09059934, referente ao período de 04.12, no valor de €1.184,26 [cf. fls. 45 dos autos].

V. As liquidações identificadas em D) a U) supra foram pagas em 26.06.2009 [cf. fls. 28 a 45 dos autos].

W. A 28.10.2009 foi pela Impugnante apresentada reclamação graciosa contra as liquidações identificadas em D) a U) supra [cf. fls. 3 do processo de reclamação graciosa em apenso].

X. Por despacho de 31.05.2010, da Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças de Lisboa, a reclamação identificada no ponto anterior foi indeferida [cf. fls. 160 a 165 dos autos].

Y. Por ofício n.º 045034, de 31.02.2010, da Direcção de Finanças de Lisboa, foi a Impugnante notificada do teor da decisão de identificada no ponto anterior

[cf. fls. 166 a 168 dos autos].

Z. A petição inicial que deu origem à presente impugnação judicial foi

apresentada em 18.06.2010 [cf. fls. 3 dos autos].

2.2. DE DIREITO

2.2.1. Questão decidenda: legalidade da liquidação de IVA, por aplicação da pela Administração Tributária da Circular nº 19/89, 18 dezembro da DGCI que procedeu à interpretação do conceito de *ofertas de pequeno valor em conformidade com os usos comerciais*, constante do art.3º nº3 al.f) CIVA (redacção vigente na data da prática do acto tributário)

2.2.2. Apreciação jurídica

2.2.1. A questão decidenda foi apreciada e decidida sem divergência em jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo – Secção de Contencioso Tributário, designadamente destilada nos acórdãos 21.03.2007

processo 1180/06; 11.04.2007 processo 35/07; 26.04.2007 processos 7/07, 36/07 53/07 e 54/07; 16.05.2007 processo 1167/06, 23.05.2007 processo 52/07; 6.06.2007 processos 231/07, 271/07, 804/06 e 916/06; 12.06.2007 processo 339/07 e 915/06; 17.10.2007 processo 563/07; 21.11.2007 processo 791/07; 14.07.2008 processo 202/08 e 203/08; 18.09.2008 processo 202/08 disponíveis em www.dgsi.pt

Neste contexto, cumprindo o objectivo de interpretação e aplicação uniformes do direito (art.8º nº3 Código Civil), a fundamentação do presente acórdão acolhe por remissão a fundamentação sólida e convincente do acórdão seminal proferido em 21 março 2007 processo 1180/06, cujo sumário se transcreve:

I – 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.

II – Há lugar a pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos n.º1 e 2 do art. 43.º da LGT, no caso de ser judicialmente anulada autoliquidação efectuada de acordo com instruções genéricas da administração tributária, publicadas em circular.

Para a compreensão da doutrina do acórdão sumariado transcrevem-se excertos relevantes da respectiva fundamentação:

(...) A Circular n.º 19/89 da DGCI (...), 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) E 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 Plano 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 desta (arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, na redacção vigente, 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)

A invocação pela recorrente da alteração da redacção da norma controvertida

introduzida pela Lei nº 67-A/2007,31 dezembro (no sentido de, por interpretação a contrario, serem consideradas transmissões de bens sujeitas a imposto as ofertas cujo valor global anual exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais) não é relevante, na medida que não lhe foi conferida pelo legislador natureza interpretativa com efeito

retroagindo ao início da vigência de eventual norma interpretada, nem a própria recorrente a admite (art.13º nº1 Código Civil)

2.2.2. O contexto anteriormente descrito determina a imputação Administração Tributária de erro nos serviços, pela prática de acto tributário em resultado da aplicação de circular administrativa ilegal, por exorbitância da sua competência legal na fixação inovatória de uma componente da norma de incidência objectiva constante do art.3º nº3 al.f) CIVA; em consequência, são devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito (art.43º nºs 1/ 2 LGT; art.61º nº5 CPPT)

3.DECISÃO

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e, em consequência, confirmar na ordem jurídica a sentença recorrida.

Custas pela recorrente (art.527º nºs1/2 CPC/ art.2º al.e) CPPT)

Lisboa, 6 de maio de 2020. – Neves Leitão (relator) – Nuno Bastos – Francisco Rothes.