

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL****Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
0216/10.1BESNT	30 de outubro de 2019	Aragão Seia

**DESCRITORES**

IVA > Ofertas a clientes > Circular

**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.

**TEXTO INTEGRAL**

Acordam os juízes da secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, inconformada, interpôs recurso da

decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (TAF de Sintra) datada de 3 de Maio de 2018, que julgou procedente a Impugnação Judicial deduzida por A....., SA, contra as liquidações adicionais de IVA, dos anos de 2005 e 2006, no valor de € 71.006,29, bem como contra os respectivos juros compensatórios no valor de € 9.801,63, tudo no valor global de € 81.035,00.

Alegou, tendo apresentado conclusões, como se segue:

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 aos anos de 2005 e 2006, já devidamente identificados nos autos, no valor de € 81.035,00 (oitenta e um mil e trinta e cinco euros).

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%0 (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 19/89, 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.

Contra-alegou a recorrida tendo concluído:

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 Doutra Sentença recorrida declarou procedente o pedido da A..... de anulação das liquidações adicionais de IVA de 2005 e 2006, liquidadas sobre 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 actuava (e actua).

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 5/00 do ano anterior,

H) Ou, a contrario, à data dos factos tributários, 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.

O Ministério Público notificado, pronunciou-se pela improcedência do recurso. Basicamente o Ministério Público entendeu que “(...)no caso concreto dos autos a aplicação da doutrina da circular nº 19/89 de 18 de dezembro configura uma operação que vai para além da densificação interpretativa do conceito indeterminado de “ofertas de pequeno valor”, e antes consubstancia uma regulamentação desse conceito não coberta pelas regras interpretativas.”.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A. A Impugnante exerce a actividade de comércio de produtos farmacêuticos, e na sua actividade comercial tem como principais clientes os hospitais e licenciários.

B. Em cumprimento da ordem de serviço n.º OI200805829, datada de 10.11.2008, foi efectuada uma acção de inspecção à Impugnante, tendo por âmbito o exercício de 2005.

C. Em cumprimento da ordem de serviço n.º OI200805830, datada de 10.11.2008, foi efectuada uma acção de inspecção à Impugnante, tendo por âmbito o exercício de 2006.

D. A 12.08.2009, foi elaborado o relatório de inspecção, no âmbito do procedimento de inspecção referente ao exercício de 2005, do qual consta nomeadamente o seguinte:

“(...)

### 3 - 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.

Em termos globais, os saldos das contas supra mencionadas ultrapassaram o limite de 5%0 (€55.124,64) do volume de negócios, com referência ao ano anterior (€11.024.927,56\*5%0).

Efectivamente, quando ultrapassado o limite: (Anexo XII – Pág. 88 a 91) 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 que ocorreu em 01-03-2005, admitindo como data da oferta a data do lançamento das facturas de compra. No respeitante aos documentos 10091 e 10212, respectivamente de 09-02-2005 e de 01-04-2005, relativos a ofertas de conjunto de teclado + rato wireless foi liquidado IVA pelo facto do valor unitário ser de €22,85, tendo assim ultrapassado o montante de €14,96 (3000\$00) definido na referida Circular 19/98.

O Anexo XII apresenta por período, os documentos analisados (contas 62233113- Publicidade e propaganda/Brindes 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 € 46.387,54 no exercício de 2005.

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

Período



Base Tributável

Taxa (%)

IVA

2005/02

6.885,00

19

1.308,15

2005/03

11.740,00

19

2.230,60

2005/04

95.305,60

19

18.108,06

2005/06

35.954,20

19

6.831,30

2005/09

60.286,60

21

12.660,19

2005/10

24.996,40

21

5.249,24

TOTAL

235.167,8046.387,54 “(...)”.

E. A 12.08.2009, foi elaborado o relatório de inspecção, no âmbito do procedimento de inspecção referente ao exercício de 2006, do qual consta nomeadamente o seguinte:

“(...)”

### 3.1 - CORRECÇÕES EM SEDE DE IVA

#### 3.1.1. - 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 62233113 - Brindes c/ IVA dedutível, 62233123 - Brindes c/ IVA não dedutível e 6221812 - Artigos p/oferta c/ IVA não dedutível.

Em termos globais, os saldos das contas supra mencionadas ultrapassaram o limite de 5%0 do volume de negócios, com referência ao ano anterior ( $€61.000,65 = €12.201.129,01 * 5\%0$ ).

Efectivamente, quando ultrapassado o limite 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 do lançamento das facturas de compra. O Anexo VIII (pág. 55 a 58) apresenta por período, os documentos analisados (contas 62233113- Publicidade e propaganda/Brindes c/IVA dedutível), em que o IVA foi deduzido (conta 2432312) e não liquidado e cópia de documentos a título exemplificativo.

Em relação ao momento em que o IVA é liquidado, consideramos que será a data de 2006-05-02, visto que o limite foi ultrapassado no dia anterior.

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

Período

Base Tributável

Taxa (%)

IVA

2006/05

503,20

21

105,67

2006/06

2.250,00

21

472,50

2006/07

6.868,40

21

1.442,57

2006/08

34.487,02

21

7.242,27

2006/09

2.520,00

21

529,20

2006/10

35.750,00

21

7.507,50

2006/11

220,0046,20

2006/12

34.632,557.272,84

TOTAL

117.232,1724.618,75 “(...)”.

F. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09161515, referente ao período de 05.02, no valor de €1.308,15.

G. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09161516, referente ao período de 05.02, no valor de €227,08.

H. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09161517, referente ao período de 05.03, no valor de €2.230,60.

I. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09161518, referente ao período de 05.03, no valor de €380,12.

J. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09161519, referente ao período de 05.04, no valor de €18.108,06.

K. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09161520, referente ao período de 05.04, no valor de €3.018,34.

L. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09161521, referente ao período de 05.06, no valor de €6.831,50.

M. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09161522, referente ao período de 05.06, no valor de €1.095,25.

N. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09161523, referente ao período de 05.09, no valor de €12.660,19.

O. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09161524, referente ao período de 05.09, no valor de €1.902,15.

P. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09161525, referente ao período de 05.10, no valor de €5.249,24.

Q. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09161526, referente ao período de 05.10, no valor de €770,27.

R. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09161527, referente ao período de 06.05, no valor de €105,67.

S. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09161528, referente ao período de 06.06, no valor de €472,50.

T. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09161529, referente ao período de 06.06,

no valor de €56,86.

U. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09161530, referente ao período de 06.07, no valor de €1.442,57.

V. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09161531, referente ao período de 06.07, no valor de €168,37.

W. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09161532, referente ao período de 06.08, no valor de €7.242,27.

X. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09161533, referente ao período de 06.08, no valor de €823,04.

Y. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09161534, referente ao período de 06.09, no valor de €529,20.

Z. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09161535, referente ao período de 06.09, no valor de €58,17.

AA. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09161536, referente ao período de 06.10, no valor de €7.507,50.

BB. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09161537, referente ao período de 06.10, no valor de €802,17 [cf. fls. 66 dos autos].

CC. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação adicional de IVA n.º 09161538, referente ao período de 06.11, no valor de €46,20.

DD. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação

adicional de IVA n.º 09161539, referente ao período de 06.12 no valor de €7.272,84.

EE. Com data de 26.09.2009, foi emitida em nome da Impugnante a liquidação de juros compensatórios de IVA n.º 09161540, referente ao período de 06.12, no valor de €726,89.

FF. As liquidações identificadas em F) a EE) supra foram pagas em 25.11.2009.

GG. A petição inicial que deu origem à presente impugnação judicial foi apresentada em 17.02.2010.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

A questão que vem colocada pela recorrente foi decidida na sentença recorrida segundo a jurisprudência uniforme que este Supremo Tribunal tem assumido nos vários acórdãos aí citados.

Não se vêem razões de facto ou de direito para que agora se possa decidir de modo diferente, face às normas legais que então se encontravam vigentes (dispunha o art. 3º, n.º 3, alínea f), do C.I.V.A., que consideram-se ainda transmissões de bens sujeitas a imposto, a transmissão gratuita de bens da empresa, ressalvados os casos das “amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais).

Como bem refere o Sr. Procurador-Geral Adjunto no seu bem elaborado parecer, e em jeito de conclusão, podemos dizer que, como ...se alcança da jurisprudência do STA sobre esta matéria e supra assinalada, este tribunal tem considerado que: «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» (acórdão do STA de



21/11/2007, proc. 0709/07).

E na verdade, na apreciação que os Serviços de Inspeção Tributária fizeram sobre a situação, os mesmos limitaram-se a constatar que o valor das ofertas excedia o valor de 5 por mil do volume de negócios e a excluir o valor excedente das ofertas da previsão da norma, sem que seja adiantada qualquer justificação plausível para tal asserção, a não ser a invocação da circular nº 19/89. Ora, se é certo que na redação do nº 7 do artigo 3º do CIVA, na redação introduzida pela Lei nº 67-A/2007, o legislador previu dois limites quantitativos na concretização do conceito “ofertas de pequeno valor”, tal como decorria da circular nº 19/89, o mesmo não é dizer que estamos perante uma norma interpretativa daquele conceito, mas tão só uma sua concretização, que antes não havia sido feita.

Com efeito, se é possível estabelecer tais limitações, sem pôr em causa o espírito da Diretiva IVA, também é certo que a limitação global anual do valor das ofertas não resulta de uma operação interpretativa do referido conceito legal. Antes se trata de uma regulamentação efetuada pela Administração Tributária que, ainda que com o fim de obstar a fraudes ou abusos, não era comportada pela letra da lei. E nessa medida a densificação do conceito legal tendo por base tais parâmetros implica a violação do disposto no artigo 3º, nº 3, alínea f) do CIVA, cuja ilegalidade inquina os atos tributários que lhe estão adjacentes, como se entendeu na sentença recorrida.

Não há dúvida, assim, que no caso concreto dos autos a aplicação da doutrina da circular nº 19/89 de 18 de dezembro configura uma operação que vai para além da densificação interpretativa do conceito indeterminado de “ofertas de pequeno valor”, e antes consubstancia uma regulamentação desse conceito não coberta pelas regras interpretativas, o que inquina a validade do acto de liquidação que nela suportou, tendo como consequência a sua anulação.

Pelo exposto, acordam os juízes que compõem a secção tributária deste

Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 30 de Outubro de 2019. – Aragão Seia (relator) – Suzana Tavares da Silva – Paulo Antunes.

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>