promover o que entender quanto à eventual aplicação das sanções previstas nos artigos 28.º e seguintes da Lei n.º 19/2003, de 20 de Junho e aos responsáveis financeiros dos partidos políticos.

5.º Determinar que do presente acórdão seja dado conhecimento à Entidade das Contas e Financiamentos Políticos.

Lisboa, 13 de Outubro de 2009. — *Ana Maria Guerra Martins — Carlos Pamplona de Oliveira — Gil Galvão — Maria Lúcia Amaral — José Borges Soeiro — João Cura Mariano — Vítor Gomes — Maria João Antunes — Joaquim de Sousa Ribeiro* (vencido, quanto ao ponto 6.2.4, de acordo com a declaração anexa) — *Rui Manuel Moura Ramos.*

Plenário

Declaração de voto

Em linha com a posição adoptada, sobre o mesmo tema, no Acórdão n.º 70/2009. distancio-me da alínea E) da decisão, na parte em que se pronuncia pela existência de uma infracção do PCP, consistente na impossibilidade de confirmar a origem de receitas de quotizações, de outras contribuições de filiados e de contribuições de representantes eleitos (ponto 6.2.4 da fundamentação).

Pelo facto de a auditoria às contas não ter permitido chegar a conclusões seguras quanto a verbas incluídas naquelas rubricas, a ECFP solicitou ao partido em causa a indicação da identidade e morada de cada contribuinte, o montante de cada um desses contributos, cópia do cheque e comprovativos dos depósitos em conta bancária.

Sem prejuízo de entender que não pode ser posta em causa a efectividade do controlo da regularidade e legalidade das contas partidárias, considero que estas exigências são excessivas, não se coadunando com o subprincípio da imprescindibilidade ou exigibilidade, contido no *princípio da proporcionalidade,* a que está sujeita a actuação estadual.

Na verdade, tendo o PCP sempre afirmado estar "em condições de identificar a origem das receitas que aufere", haveria que testar previamente a consistência prática desta afirmação, antes de lançar mãos de processos de comprovação extremamente onerosos para qualquer máquina partidária. Haveria, designadamente, que recorrer a métodos de amostragem, que considerações de razoabilidade aconselham, nesta matéria, e que a própria ECFP compreensivelmente vem praticando, no controlo das contas das eleições autárquicas. Só em caso de uma atitude obstativa do partido em questão, que os autos não permitem dar como provada, estaria justificada, como último recurso, a exigência de comprovação individualmente exauriente, por meios análogos aos que foram, sem mais, impostos. — *Joaquim de Sousa Ribeiro.*

202952526

Acórdão n.º 583/2009

Processo n.º 873/08

Acordam na 3.ª Secção do Tribunal Constitucional

I — Relatório

1 — Por acórdão de 16 de Setembro de 2008, o Supremo Tribunal Administrativo (Secção do Contencioso Tributário), concedendo provimento a recurso interposto por VPC — Portugal, Vendas por Correspondência L.da, anulou uma impugnação de IVA, com a seguinte fundamentação (na parte que agora releva):

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

A Circular n.º 19/89 da DGCI Disponível em http://www.dgci.minfinancas.pt/NR/rdonlyres/OF22FB57-lADD-4D699DE3-951458B11A08/O/circular 19 de 18-12-1989 direccao de serviços do iva.pdf), na parte que interessa para a apreciação do presente recurso jurisdicional, estabelece o seguinte:

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

3 — Para a conceituação do "pequeno valor" a aplicar às ofertas, que não às amostras, considerar-se-á tal valor como não podendo ultrapassar unitariamente o montante de 3.000$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, em termos globais, que o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5 %0 (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 permilagem 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 %0 (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

O artigo 3.º, n.º 3, e alínea *f*), do CIVA 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 (artigo 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 (artigo 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 da desta (artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea *i*) da CRP, na redacção vidente, a que correspondem os artigos 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea *i*), respectivamente, nas redacções de 1982 e 1989.

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

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

2 — O Ministério Público interpôs recurso deste acórdão para o Tribunal Constitucional, com invocação dos artigos 280.º n.º 1 alínea *a*) da Constituição da República, 70.º, n.º 1, alínea *a*), 71.º, n.º 1 e 72.º n.os 1 alínea *a*) e 3, 78.º, n.º 4 e 79.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, na redacção da Lei n.º 85/89, de 7 de Setembro, "por, no mesmo, se ter recusado a aplicação da norma de incidência tributária constante da Circular n.º 18/89, de 18/12/1989, da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos".

3 — Prosseguindo o recurso, o Ministério Público alegou, tendo sustentado as seguintes conclusões:

"1.º Não pode inferir-se dos princípios da legalidade e da tipicidade, contidos no princípio constitucional da reserva de lei fiscal, que esteja absolutamente proscrita a utilização, pelas normas delimitadoras da incidência dos impostos, de conceitos indeterminados, estando, em absoluto, vedada qualquer margem de apreciação subjectiva pela Administração Fiscal, na fase de liquidação e apuramento da matéria colectável, a qual teria de decorrer, de forma plena e automática, da própria lei.

2.º A norma constante do artigo 3.º, n.º 3, alínea *f*) do CIVA ao excluir do regime de "transmissões de bens" as amostras e ofertas de pequeno valor, feitas em conformidade com os usos comerciais — cometendo naturalmente à Administração Fiscal a densificação e concretização dos conceitos indeterminados de que o legislador se socorreu — não representa a outorga à administração de um poder constitutivo e discricionário de determinação da matéria colectável, não afrontando, consequentemente, o princípio da reserva de lei fiscal.

3.º Não viola qualquer princípio constitucional a norma regulamentar, constante da circular n.º 19/89, que — sem vincular naturalmente os tribunais — estabelece um critério interpretativo geral, a seguir

pela Administração Fiscal na concretização do conceito de oferta de "pequeno valor", funcionando como critério de decisão na definição do sentido objectivo emergente da norma fiscal, de modo a obstar a uma inconveniente dispersão e subjectividade dos critérios adoptados pelos funcionários daquela Administração.

4.º Termos em que deverá proceder o presente recurso, em conformidade com o juízo de não inconstitucionalidade da norma que integra o objecto do presente recurso."

4 — A recorrida VPC — Portugal, Vendas por Correspondência L.da contra-alegou e concluiu nos termos seguintes:

"III — Conclusões

A. Questão prévia: da inexistência de fundamento do recurso:

1 — O artigo 72.º, n.º 3 da LTC invocado pelo Ministério Público para a interposição do presente recurso não é fundamento do mesmo, já que se baseia na inconstitucionalidade da Circular 19/89;

2 — As Circulares não se subsumem a nenhuma das hipóteses previstas no artigo 72.º, n.º 3 da LTC, pois não se trata de convenção internacional, acto legislativo ou decreto regulamentar;

3 — As Circulares são normas internas e que vinculam apenas os órgãos hierarquicamente inferiores ao órgão autor dos mesmos, pelo que, sendo o Ministério Público uma entidade autónoma, não há qualquer espécie de hierarquia face à Administração Fiscal e, consequentemente, não está obrigado à obediência da Circular 19/89;

4 — Não há nenhum princípio da constitucionalidade das Circulares que imponha o dever do Ministério Público proteger a sua aplicação em cumprimento do seu papel fiscalizador autónomo, pelo que está patente a falta de interesse em agir do Recorrente, visto que a Douta decisão recorrida não afecta o interesse do Recorrente, interesse que é constitucional e organicamente delimitado;

5 — Uma vez que o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais separa as funções do Ministério Público apenas à promoção e defesa da legalidade fiscal da representação da Fazenda Pública, se interesse em agir houvesse este seria da Fazenda Pública, como parte do processo, na defesa dos seus interesses, de como que o Recorrente é, ainda, parte ilegítima para recorrer;

6 — Admitindo, contudo, à cautela e por mero dever legal de prudente patrocínio que o Ministério Público se equivocou na qualificação do recurso, que, ao invés de afigurar-se como obrigatório, é, na verdade, facultativo, ainda assim não deverá ser o mesmo conhecido, pois não obedece aos respectivos pressupostos;

7 — O recurso não indica de forma clara quais as normas cuja questão de constitucionalidade pretende submeter, tão pouco se mostra útil, na medida em que o fundamento do Douto Acórdão recorrido, antes, a ilegalidade da Circular 19/89, XIII, por violação do disposto no artigo 8.º, n.º 1 da LGT e artigo 3.º, n.º 3, alínea *f*) Código do IVA o qual pretendeu regular, 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, motivo que por si só sustenta a referida decisão;

8 — Assim, o recurso não deve ser admitido por falta de pressuposto processual, interesse em agir e ilegitimidade da parte, com a sua extinção sem julgamento de mérito, nos termos do artigo 78.º-A da LTC.

Da efectiva inconstitucionalidade da circular 19/89:

9 — O Código do IVA, no seu artigo 3.º, n.º 3, alínea *f*) *in fino,* dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais;

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

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

12 — A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

13 — A Circular 19/89, ao fixar valores e critérios acima dos quais se verifica a incidência do imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando das liquidações correctivas do imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a lei.

14 — A ora Recorrida está tão-somente adstrita ao cumprimento da lei, pelo que não está obrigada a obedecer aos 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;

15 — A Circular 19/89, de 18 de Dezembro é 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 artigo 8.º, n.º 1 da LGT;

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

17 — Deverá pois, concluir-se pela manutenção *in totum* do Douto Acórdão recorrido, declarando a inconstitucionalidade da Circular 19/89, tal como vem sendo decidido pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo em casos igualmente idênticos ao dos presentes autos."

5 — O Ministério Público respondeu que o presente recurso deve entender-se como facultativo, contendo a "Circular" uma norma regulamentar dotada de manifesta "eficácia externa", a que foi efectivamente recusada aplicação de modo explícito, pelo que "tem o Ministério Público inquestionável *legitimidade* para interpor o dito recurso, radicando o *"interesse em agir"* na defesa do ordenamento jurídico objectivo, face à impugnação, constante das *conclusões da alegação,* tempestivamente apresentadas, em que claramente se pugna pela conformidade à lei Fundamental da norma que integra o objecto do recurso".

II — Fundamentos

6 — A recorrida começa por contestar a legitimidade ao Ministério Público para o presente recurso, salientando que a "Circular" não corresponde a nenhuma das hipóteses que o n.º 3 do artigo 72.º da LTC prevê como casos de "recurso obrigatório" para o Ministério Público

Neste estrito argumento, a recorrente tem razão. O recurso de fiscalização concreta de constitucionalidade é obrigatório para o Ministério Público quando a norma cuja aplicação tiver sido recusada, por inconstitucionalidade (ou ilegalidade, por violação de lei de valor reforçado), conste de convenção internacional, acto legislativo ou decreto regulamentar. A "circular" não integra nenhum destes tipos de acto normativo.

Todavia, isso não significa que proceda a excepção invocada.

O Ministério Público tem o dever funcional (*ex lege*) de interpor recurso (*recurso obrigatório*) nas hipóteses enunciadas nos n.os 3 e 5 do artigo 280.º da Constituição e no n.º 2 do artigo 72.º da LTC (com as excepções previstas no n.º 4 do cit. artigo 72.º). Mas, além disso, *pode* interpor recurso em qualquer caso de desaplicação de normas com fundamento em inconstitucionalidade (*recurso facultativo*), sem necessidade de invocar a defesa de um interesse específico, patrimonial ou de outra natureza, nem de ter assumido a posição de parte no processo.

Com efeito, a alínea *a*) do n.º 1 do artigo 72.º da LTC confere ao Ministério Público legitimidade para a interposição de recurso de fiscalização concreta de constitucionalidade. É uma legitimidade conferida em termos amplos, como órgão a que compete defender a legalidade democrática, distinta e autónoma daquela que assiste às pessoas que porventura represente e que, de acordo com a lei reguladora do processo em que a decisão foi proferida, tenham legitimidade para dela interpor recurso (alínea *b*) do n.º 1 do artigo 72.º da LTC).

Esta atribuição de legitimidade tem, desde logo, a limitação que resulta de, quanto às decisões negativas de inconstitucionalidade e ilegalidade (decisões que apliquem normas arguidas de violação da Constituição ou de lei de valor reforçado), a lei restringir, por compreensíveis razões práticas e sistémicas, a legitimidade à parte que haja suscitado a questão de inconstitucionalidade ou ilegalidade (n.º 2 do artigo 72.º). Assim, nos recursos ao abrigo da alíneas *b*) e *f*) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC, o Ministério Público só pode interpor recurso se preencher esses dois requisitos: se tiver a qualidade de "parte" no processo e se tiver suscitado a questão perante o tribunal da causa (cf. acórdãos n.º 636/94, 171/95 e 368/97, publicados no *Diário da República,* 2.ª série, de 31 de Janeiro de 1995, 9 de Junho de 1995 e 12 de Julho de 1997, respectivamente).

Mas, relativamente a decisões positivas de inconstitucionalidade (ou ilegalidade) não há qualquer limitação à previsão genérica de legitimidade do Ministério Público constante da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 72.º da LTC. Daí que, perante decisões de recusa de aplicação de normas — além dos casos de recurso obrigatório, se a norma recusada for uma daquelas a que se refere o n.º 3 do artigo 72.º —, o Ministério Público possa sempre interpor recurso facultativo, que assume uma finalidade objectiva de defesa da integridade da ordem jurídica, segundo a avaliação autónoma que dela faça enquanto órgão ao qual compete defender a legalidade democrática (artigo 219.º, n.º 1, da Constituição). Nestas circunstâncias, a legitimidade do Ministério Público para interpor recurso não depende da defesa de posição concordante com aquela que a Administração defende ou de coincidência de resultado quanto à prossecução do mesmo interesse público imediato, tanto podendo redundar em benefício como em prejuízo da posição sustentada no litígio pelo

ente público que nele seja parte. Destina-se a sustentar o que entenda ser a solução conforme à Constituição, seja em sentido concordante, seja discordante do juízo de desvalor constitucional que levou o tribunal *a quo* à recusa de aplicação da norma em causa.

Acresce que, mesmo que assim não se entenda e se considere que, fora das hipóteses de recurso obrigatório, a intervenção do Ministério Público está sempre subordinada às regras gerais de legitimidade para recorrer, em processos do contencioso tributário sempre teria de reconhecer-se essa legitimidade do Ministério Público para interpor recurso para o Tribunal Constitucional de decisões de recusa de aplicação de normas com fundamento em inconstitucionalidade. Nesse tipo de processos, atendendo à relevância da prossecução do princípio da legalidade em matéria fiscal (artigo 103.º da CRP), a lei confere ao Ministério Público, amplos poderes de intervenção, designadamente o de interpor recurso de decisões judiciais, em defesa da legalidade ou do interesse público objectivo (cf. artigos 9.º, 14.º, 113.º, 121.º, 127.º, 151.º, 278.º, 280.º e 289.º do CPPT).

Por outro lado, a circunstância de ter sido invocado o disposto no n.º 3 do artigo 72.º da LTC, isto é, de o magistrado que interpôs o recurso ter porventura considerado que estava a isso imperativamente obrigado, é irrelevante. No Tribunal Constitucional, foram produzidas alegações sem qualquer referência ao carácter obrigatório do recurso, o que torna inequívoca a vontade processual de prosseguir com o recurso como facultativo.

Improcede, pois, a questão de ilegitimidade do Ministério Público suscitada pelo recorrente.

7 — Igualmente improcede a objecção de que não há efectiva recusa por inconstitucionalidade (ou de que concorre para a decisão um duplo fundamento), na medida em que o fundamento do acórdão recorrido seria a ilegalidade da Circular n.º 18/89, por violação do disposto no artigo 8.º, n.º 1, da lei geral tributária e o artigo 3.º, n.º 3, alínea *f*) do Código do IVA, que pretendeu regular.

Embora essa pareça ter sido a orientação que a jurisdição fiscal adoptou noutros casos em que apreciou a mesma questão (cf., p. ex., acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Outubro de 2008, Processo n.º 470/2008, in www.dgsi.pt/jsta), o acórdão recorrido optou por centrar o problema na questão da inconstitucionalidade da "Circular" e decidir a questão da validade da liquidação exclusivamente com fundamento no juízo nessa perspectiva formulado. Do texto que acima se transcreveu resulta claro que o tribunal *a quo* confinou o problema à questão de constitucionalidade da "Circular" e, atingida a solução desta, julgou prejudicada a apreciação das demais questões.

Perante isto, é de concluir que houve efectiva recusa de aplicação da "Circular" ou, noutra perspectiva, que não é inútil o conhecimento do recurso por existência de dupla fundamentação.

8 — Há, porém, uma outra questão obstativa que cumpre apreciar e para a qual o recorrente e a recorrida já deram, por antecipação, o seu contributo. É ela a de saber se o conteúdo prescritivo da referida "Circular" constitui objecto idóneo para o recurso de fiscalização concreta de constitucionalidade.

O Ministério Público adiantou (cf. n.º 2.º da resposta a fls. 481), assim tornando desnecessária a notificação para se pronunciar sobre a questão, que "a norma recusada aplicar pelo Supremo Tribunal Administrativo é uma norma regulamentar, dotada de "eficácia externa", não constante de "decreto regulamentar" — constituindo, pois, objecto idóneo do recurso interposto". E, neste aspecto da sindicabilidade da "Circular", parece acompanhado pela recorrente que a subsume ao conceito funcional de norma para efeitos de recurso de fiscalização concreta de constitucionalidade (cf. n.os 15.º e 16.º das contra-alegações, a fls. 434).

Vejamos.

Desde o acórdão n.º 26/85 (publicado no *Diário da República,* 2.ª série, de 26 de Abril de 1985) que o Tribunal Constitucional, com vista a proceder à identificação do objecto idóneo dos processos de fiscalização de constitucionalidade, vem adoptando um conceito de *norma* funcionalmente adequado ao sistema de controlo que a Constituição lhe comete. Cabem neste conceito de norma os actos do poder público que contenham uma "regra de conduta" para os particulares ou para a Administração, um "critério de decisão" para esta última ou para o juiz ou, em geral, um "padrão de valoração de comportamentos". Mas, como é de um conceito de controlo finalisticamente ordenado a assegurar o sistema de protecção jurídica típica do Estado de direito democrático constitucional que se trata, não basta que o instrumento em causa vincule a Administração a adoptar, na prática de actos individuais e concretos de aplicação e enquanto o não alterar, um determinado critério que tenha estabelecido. É necessário que esse critério seja dotado de vinculatividade também para o outro sujeito da relação (*heteronomia normativa*) e constitua um parâmetro que o juiz não possa deixar de considerar enquanto não fizer sobre ele um juízo instrumental de invalidade. Se o "critério de decisão" é de origem administrativa e só vincula no seio do serviço administrativo de que emana, não há necessidade do tipo de protecção jurídica e de afirmação da supremacia da Constituição que justifica a intervenção do Tribunal Constitucional.

Ora, um problema frequentemente colocado no direito fiscal é o da relevância normativa das chamadas *orientações administrativas*. Trata-se, como diz Casalta Nabais, *Direito Fiscal,* 5.ª ed., pág. 201 (embora afirmando que isso não lhes retira a qualidade de normas jurídicas):

"[…] de regulamentos internos que, por terem como destinatário apenas a administração tributária, só esta lhes deve obediência, sendo, pois. obrigatórios apenas para os órgãos situados hierarquicamente abaixo do órgão autor dos mesmos.

Por isso não são vinculativos nem para os particulares nem para os tribunais. E isto quer sejam regulamentos organizatórios, que definem regras aplicáveis ao funcionamento interno da administração tributária, criando métodos de trabalho ou modos de actuação, quer sejam regulamentos interpretativos, que procedem à interpretação de preceitos legais (ou regulamentares).

É certo que eles densificam, explicitam ou desenvolvem os preceitos legais, definindo previamente o conteúdo dos actos a praticar pela administração tributária aquando da sua aplicação. Mas isso não os converte em padrão de validade dos actos que suportam. Na verdade, a aferição da legalidade dos actos da administração tributária deve ser efectuada através do confronto directo com a correspondente norma legal e não com o regulamento interno, que se interpôs entre a norma e o acto".

Esses actos, em que avultam as "circulares", emanam do poder do poder de auto-organização e do poder hierárquico da Administração. Contêm ordens genéricas de serviço e é por isso e só no respectivo âmbito subjectivo (da relação hierárquica) que têm observância assegurada. Incorporam directrizes de acção futura, transmitidas por escrito a todos os subalternos da autoridade administrativa que as emitiu. São modos de decisão padronizada, assumidos para racionalizar e simplificar o funcionamento dos serviços. Embora indirectamente possam proteger a segurança jurídica dos contribuintes e assegurar igualdade de tratamento mediante aplicação uniforme da lei, não regulam a matéria sobre que versam em confronto com estes, nem constituem regra de decisão para os tribunais.

A circunstância de a Administração Tributária ficar vinculada (n.º 1 do artigo 68.º-A da lei Geral Tributária) às orientações genéricas constante de circulares que estiverem em vigor no momento do facto tributário e de ter o dever de proceder à conversão das informações vinculativas ou de outro tipo de entendimento prestado aos contribuintes em circulares administrativas, em determinadas circunstâncias (n.º 3 do artigo 68.º da LGT), não altera esta perspectiva porque não transforma esse conteúdo em norma com eficácia externa. É certo que o administrado pode invocar, no confronto com a administração, o conteúdo da orientação administrativa publicitada e, se for o caso, fazê-lo valer perante os tribunais, mesmo com sacrifício do princípio da legalidade (cf. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, lei *Geral Tributária*, *comentada e anotada*, 3.ª ed., pág. 344). Mas é ao abrigo do princípio da boa-fé e da segurança jurídica, não pelo seu valor normativo, que o conteúdo das circulares prevalece. O administrado só as acata se e enquanto lhe convier, pelas mesmas razões que justificam que possa invocar informações individuais vinculativas que o favoreçam (artigo 59.º, n.º 3, alínea *e*) e artigo 68.º da LGT).

Consequentemente, faltando-lhes força vinculativa heterónoma para os particulares e não se impondo ao juiz senão pelo valor doutrinário que porventura possuam, as prescrições contidas nas "circulares" da Administração Tributária não constituem *normas* para efeitos do sistema de controlo de constitucionalidade da competência do Tribunal Constitucional, designadamente para abrir a via de recurso prevista na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC.

III — Decisão

Pelo exposto, decide-se não tomar conhecimento do objecto do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Novembro de 2009. — *Vítor Gomes — Carlos Fernandes Cadilha — Ana Maria Guerra Martins — Maria Lúcia Amaral — Gil Galvão*.

203030463

Despacho n.º 5097/2010

Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 23.º da Lei n.º 19/2003, de 20 de Junho e no n.º 3 do artigo 21.º da Lei Orgânica n.º 2/2005, de 10 de Janeiro, e em conformidade com o decidido no Acórdão n.º 515/09, de 13 de Outubro, deste Tribunal, publicam-se as contas dos partidos políticos relativas ao ano de 2006 — com as receitas e as despesas devidamente discriminadas — e por este Tribunal apreciadas no referido acórdão que agora também se publica.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2010. — O Presidente do Tribunal Constitucional, *Rui Manuel Gens de Moura Ramos*.