



Tribunal de Contas

Não transitado em julgado

Acórdão n.º 23/2017 – 03. outubro - 1.S/PL

RO N.º3/2017 - EMOL

Relator: Conselheiro José Mouraz Lopes

Acordam os Juízes do Tribunal de Contas, em plenário da 1.ª Secção:

I – RELATÓRIO

1. Sociedade de Promoção e Desenvolvimento da Zona Oeste da Madeira, SA (SDPO, SA) veio interpor recurso ordinário para o Plenário da primeira secção deste tribunal da decisão emolumentar titulada pelo Documento de Cobrança n.º 30/2017-V, no valor de 107.315,82€, requerendo a anulação do emolumento titulado pelo referido documento emitido no processo n.º 7/2017 de visto prévio.

2. A recorrente, no seu requerimento, apresentou as seguintes conclusões:

A.

A Recorrente não foi notificada pela SRMTC para pagar a despesa emolumentar decidida por aquela secção e titulada pelo Documento de Cobrança n.º 30/2017-V no valor de 107.315,82 € (cento e sete mil trezentos e quinze euros e oitenta e dois cêntimos).

B.

A falta de notificação impediu a contagem do prazo para efeitos de aferir a tempestividade do Recurso interposto.

C.



Tribunal de Contas

A SDPO, SA está em tempo e tem legitimidade para recorrer da decisão emolumentar referida, nos termos dos artigos 21º do RJETC e 96º e 97º da LOPTC.

D.

A SDPO, SA é uma sociedade anónima regida pela lei portuguesa (vd artigo 1º do DLR 18/2000/M de 2 de agosto) que contraiu vários empréstimos e socorreu-se de financiamento junto da RAM, sua sócia.

E.

Pela Resolução número 867/2016 de 24 de novembro, retificada pela Resolução número 1005/2016 de 22 de dezembro do Conselho do Governo Regional da Madeira foi autorizada a conversão dos contratos de mútuo celebrados entre a Região Autónoma da Madeira e a SDNM, SA, em aumento do respectivo capital social, no valor de igual ao valor global dos montantes mutuados à sociedade e às prestações suplementares realizadas..

F.

A assembleia geral da SDPO, SA, a 25 de novembro de 2016, deliberou o aumento de capital através da entrada em espécie dos créditos que a RAM detinha sobre a sociedade, resultantes daqueles mútuos.

G.

A Secção Regional da Madeira do Tribunal de Contas, a 21 de abril de 2017, no processo de fiscalização prévia n.º 7/2017, concedeu visto prévio ao ato de conversão dos mútuos em capital da sociedade recorrente, conforme lhe tinha sido solicitado pelo Secretário Regional das Finanças e da Administração Pública do Governo Regional da Madeira.

H.

Em consequência do visto concedido a Secção Regional, em conformidade com os artigos 5º n.º 1 alínea b) e 6º n.º 2 do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas (aprovado pelo artigo 1.º do DL. 66/96 de 31/5) fixou a despesa emolumentar em 107.315,82 € (cento e sete mil trezentos e quinze euros e oitenta e dois cêntimos) ou seja, um por mil do valor do aumento do capital.

I.

Os emolumentos constituem receitas do cofre do Tribunal de Contas ou das suas secções regionais e são taxas devidas pelos serviços prestados pelo tribunal, órgão de soberania com a atribuição, na área financeira, de realização da justiça, tarefa fundamental do Estado e portanto pública (vide artigos 202º, 209º n.º 1 al. c) e 214º da Constituição).



Tribunal de Contas

J.

A despesa titulada pelo referido documento de cobrança n.º 30/2017-V resultou do visto prévio a um ato que apenas teve por efeito o aumento de capital da SDPO, SA

K.

Os emolumentos sendo uma taxa constitui uma forma de “imposição directa” proibida na legislação europeia.

L.

A Diretiva n.º 2008/7/CE do Conselho de 12 de fevereiro de 2008 (que substituiu a Diretiva n.º 69/335/CEE do Conselho de 17 de julho de 1969), transporta para Portugal pela Lei 64-A/2008 de 31 de dezembro, proíbe aos Estados Membros, sujeitar as entradas ou aumentos de capital em sociedades de capitais a qualquer forma de imposto indirecto (artigo 5º n.º 1), para além dos casos exclusivamente admitidos, como, no caso português, o imposto de selo (vide verba 26 da Tabela Geral do Imposto de Selo).

M.

Em diversos Acórdãos, o Tribunal de Justiça da União Europeia, ainda na vigência do Diretiva antecedente mas com normativo de redacção equivalente (artigo 10º da Diretiva 69/355/CEE de 127 de julho de 1969) tem vindo a considerar, que os emolumentos notariais cobrados pelo aumento de capital de uma sociedade anónima, no quadro de um sistema em que os emolumentos são entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constitui uma imposição proibida pelo artigo 5º da referida Diretiva (vide Acórdãos proferidos nos processos C-56/98 de 29 de Setembro de 1999, caso *Modelo SGPS, SA vs Director Geral dos Registos Notariado Português*, Processo C-19/99 a 21 de Setembro de 2000 caso *Modelo Continente SGPS, SA vs Fazenda Pública*, e no processo n.º C-466/03 a 28 de junho de 2007, caso *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbh vs Land Baden-Wurtemberg*).

N.

O artigo 4º do Regime Jurídico das Taxas das Autarquias Locais, aprovado pela Lei 3-E/2006, de 29 de Dezembro, alterada pelas Leis 64-A/2008, já citada, e 117/2009 de 29 de dezembro, fixando princípios fundamentais, aplicáveis, por analogia, às taxas do ordenamento jurídico português, sujeita a sua fixação ao princípio da equivalência jurídica, não devendo ultrapassar o custo da atividade ou o benefício auferido.

O.

Segundo o princípio da equivalência jurídica entre a prestação e a contraprestação tem de existir equilíbrio entre as prestações realizadas pelas entidades públicas e as correspondentes contraprestações exigidas aos destinatários, em que não pode deixar de ter um papel importante o princípio da proporcionalidade.



Tribunal de Contas

P.

A despesa com o visto prévio não tem equivalência com o emolumento exigido à SDPO, SA, determinado não pelo custo desse ato, mas antes pelo valor do contrato visado, o que, no caso em apreço, atinge montantes exorbitantes.

Q.

Nem do ato em causa que foi sujeito a visto prévio resultou benefício patrimonial ou incremento do ativo da sociedade que justifique esta “tributação”!

R.

Resulta do artigo 18º n.º 2 da CRP que as medidas legislativas e administrativas públicas devem ser proporcionais no sentido de que deve o legislador e o poder administrativo impedir os excessos exigindo uma ponderação, graduação e correspondência dos efeitos e das medidas possíveis (Acórdão do Tribunal Constitucional nº 632/2008 de 23-12-2008).

S.

O artigo 5º n.º 1 alínea b) do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas, quando aplicado a vistos prévios em atos de entrada de capital, está viciado e é nulo por contrariar a disposição europeia que impede a existência de imposições indirectas sobre esses atos e por violar, de forma flagrante e evidente, os princípios da proporcionalidade e da equivalência jurídica a que estão sujeitas as taxas no Regime Jurídico aplicável.

T.

O artigo 5º n.º 1 alínea b) do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas é inconstitucional ao possibilitar a fixação de emolumentos com base na permilagem dos valores dos contratos sujeitos a fiscalização prévia e fazendo-os incidir sobre as sociedades beneficiadas por aumentos de capital, por não respeitar o princípio da proporcionalidade, consagrado no artigo 18º da CRP, ao não ter cumprido os deveres que sobre impendem ao legislador por força do princípio da proibição do excesso.

3. O Ministério Público emitiu parecer onde conclui nos seguintes termos:

1. À luz da doutrina e do direito tributário nacional, o conceito imposto indireto não inclui os emolumentos cobrados pelo T. de Contas, que revestem a natureza de taxa e não de imposto, pelo que, salvo o devido respeito por opinião diversa, e na ausência de um critério constante da Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro, esta não é aplicável no caso vertente;



Tribunal de Contas

2. Existe fundamento para emitir um juízo de inconstitucionalidade por violação do artigo 18º n.º 2 da CRP, da norma que resulta do artigo 5.º n.º 1 alínea b), do Regulamento dos Emolumentos do Tribunal de Contas, segundo a qual o montante dos emolumentos é definido unicamente em função do valor do ato ou contrato sujeito a fiscalização prévia sem qualquer limite, e sem a faculdade legal de o tribunal limitar o montante dos emolumentos no caso concreto, tendo em conta a complexidade do processo de fiscalização prévia e o carácter manifestamente desproporcionado do montante que a ausência de tais condições pode conduzir na prática.

II – FUNDAMENTAÇÃO

4. A matéria de facto com relevância para a causa é a seguinte:

5.1. A Sociedade de Promoção e Desenvolvimento da Zona Oeste da Madeira, SA, (SDPO, SA) é uma sociedade constituída pelo Decreto Legislativo Regional n.º 18/2000/M. de 2 de agosto como sociedade anónima, com capital exclusivamente público de 1.000.000 euros, distribuído por 200 mil acções, de cinco euros cada, hoje integralmente da propriedade da única sócia RAM), outorgou um conjunto de contratos de mútuo para financiar a prossecução da sua atividade num total global de 99.804.998,59 (noventa e nove milhões oitocentos e quatro mil novecentos e noventa e oito euros e cinquenta e nove cêntimos), tendo igualmente efetuado prestações suplementares no montante de 7.510.817,10 (sete milhões quinhentos e dez mil oitocentos e dezassete euros e dez cêntimos) apurando-se o valor final em 107.315.815,69 € (cento e sete milhões trezentos e quinze mil oitocentos e quinze euros e sessenta e nove cêntimos).

5.2. Pela Resolução número 867/2016 de 24 de novembro, retificada pela Resolução número 1005/2016 de 22 de dezembro do Conselho do Governo Regional da Madeira foi autorizada a conversão dos contratos de mútuo celebrados entre a Região Autónoma da Madeira e a SDPO, SA, em aumento do respectivo capital social, no valor de igual ao valor global dos montantes mutuados à sociedade e às prestações suplementares realizadas.

5.3. A assembleia geral da SDPO, SA, a 25 de novembro de 2016, deliberou o aumento de capital através da entrada em espécie dos créditos que a RAM detinha sobre a sociedade, resultantes daqueles mútuos.



Tribunal de Contas

5.4. A Região Autónoma da Madeira, através do Secretário Regional em causa, em janeiro de 2017 sujeitou a fiscalização prévia do Tribunal de Contas a deliberação de “conversão” referida, dando origem ao processo de fiscalização prévia n.º7/2017

5.4. A Secção Regional da Madeira do Tribunal de Contas, a 21 de abril de 2017, no processo de fiscalização prévia n.º 7/2017, concedeu visto prévio ao ato de conversão dos mútuos em capital da sociedade recorrente.

5.5. Em consequência do visto concedido a Secção Regional, em conformidade com os artigos 5º n.º 1 alínea b) e 6º n.º 2 do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas (aprovado pelo artigo 1.º do DL. 66/96 de 31/5) fixou a despesa emolumentar em 107.315,82 € (cento e sete mil trezentos e quinze euros e oitenta e dois cêntimos) ou seja, um por mil do valor do aumento do capital.

5. A Face às conclusões apresentadas pelo recorrente são duas as questões que importa conhecer: (i) da colisão do artigo 5º n.º 1 alínea b) do Regime Jurídico de Emolumentos do Tribunal de Contas, aprovado pelo Decreto Lei n.º 66/96 de 31 de maio, quando aplicados a vistos prévios em atos de entrada de capital, com a Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008; (ii) da violação do referido artigo 5º n.º 1 com o artigo 18º da Constituição da República por desrespeito com o princípio da proporcionalidade (dimensão da proibição do excesso).

(i) Da colisão do artigo 5º n.º 1 alínea b) do Regime Jurídico de Emolumentos do Tribunal de Contas, com a Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008

6. A questão em apreciação prende-se com o disposto no artigo 5º n.º 1 alínea b) do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/96 de 31 de Maio (RJFTC), na medida em que aí se estabelece que os emolumentos devidos em processo de fiscalização prévia são,



Tribunal de Contas

nos atos ou contratos [que não os referidos na alínea a)] 1% do seu valor, certo ou estimado, com o limite mínimo de 6% do VR.

7. No caso em apreciação os autos está em causa o ato sujeito a visto prévio por parte deste Tribunal, consubstanciado na operação de conversão de mútuos bancários em entradas de capital social da SDPO, SA, cujo valor atinge o montante global de 107.315.815,69 € (cento e sete milhões trezentos e quinze mil oitocentos e quinze euros e sessenta e nove cêntimos).
8. O valor determinado pelo Tribunal a título de emolumentos a pagar pela referida SDPO, SA, por via da norma referida em 6 é de 107.315,82€.
9. O recorrente argumenta que a operação sujeita a visto – a conversão dos mútuos bancários em entradas de capital social da sociedade – está isenta de emolumentos, por força da diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro, nomeadamente o seu artigo 5º n.º 1.
10. Concretamente o recorrente afirma que «a Diretiva n.º 2008/7/CE do Conselho de 12 de fevereiro de 2008 (substituindo a Diretiva n.º 69/335/CEE do Conselho de 17 de julho de 1969) que regula a aplicação de impostos indiretos sobre entradas de capital em sociedade de capitais e operações de reestruturação que envolvam sociedades de capital (artigo 1º), proíbe aos Estados Membros sujeitar as sociedades de capitais a qualquer forma de imposto indireto (artigo 5º n.º 1)». Mais refere que a referida «Diretiva admite exceionalmente a sujeição a imposto indireto, as entradas de capital na forma prevista no artigo 6º ou nos casos de tributos já pré-existentes circunscritos e previstos nos artigos 7º e seguintes da Diretiva (nunca podendo a taxa aplicável exceder 1% - vide artigo 8º n.º 3)».



Tribunal de Contas

11. A Diretiva em causa refere-se aos impostos [indiretos] que incidem sobre as reuniões de capitais tendo por objeto a aplicação de impostos indiretos sobre (i) entradas de capital em sociedades de capitais; (ii) operações de reestruturação que envolvam sociedades de capitais; e (iii) emissão de determinados títulos e obrigações (artigo 1º).
12. Esta Diretiva, que substituiu a Diretiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de julho de 1969, foi transcrita para o Estado Português pela Lei 64-A/2008 de 31 de dezembro (artigo 15º da Diretiva) aplicando-se às sociedades anónimas, em comandita por acções e por quotas (cf. ponto 22 do Anexo I da Diretiva).
13. O objetivo da Diretiva é harmonizar as diversas legislações nacionais relativas aos impostos que incidem sobre as entradas e reuniões de capitais para eliminar, tanto quanto possível, fatores suscetíveis de distorcer as condições de concorrência ou entravar a livre circulação de capitais e, assim, garantir o bom funcionamento do mercado interno.
14. Nesse sentido a Diretiva estabelece, no seu artigo 5º n.º 1, que os Estados – membros não devem sujeitar as sociedades de capitais a qualquer forma de imposto indireto sobre: a) entradas de capital; b) Empréstimos ou prestações de serviços, efetuadas no âmbito das entradas de capital; registo ou qualquer outra formalidade prévias ao exercício de uma atividade a que uma sociedade de capitais esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica; d) alterações do ato constitutivo ou dos estatutos de uma sociedade de capitais, designadamente as seguintes: (i) a transformação de uma sociedade de capitais numa sociedade de capitais de tipo diferente; (ii) a transferência de um Estado-membro para outro Estado-membro da sede de direção efetiva ou da sede estatutária de uma sociedade de capitais; (iii) a alteração do objeto social de uma sociedade de capitais; (iv) a extensão do período de duração de uma



Tribunal de Contas

sociedade de capitais; e) as operações de reestruturação referidas no artigo 4 (sublinhado nosso).

15. A questão colocada pelos recorrentes comporta a afirmação da inclusão, no conceito de imposição (qualquer forma de imposto indireto), dos emolumentos decorrentes do visto prévio processado pelo Tribunal de Contas, no caso concreto à conversão dos contratos de mútuo em capital social da SDPO SA.
16. Os emolumentos devidos pela intervenção do Tribunal de Contas nas suas competências de fiscalização prévia constituem a contrapartida devida pela verificação da legalidade dos atos sujeitos àquela verificação prévia.
17. Essa verificação constitui, como é pacífico na doutrina e jurisprudência, um serviço público efetuado pelo órgão com competências constitucionais (e únicas) para tanto, no exercício de um controlo de legalidade prévio sobre instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras diretas ou indiretas.
18. Como foi referido expressamente pelo Tribunal Constitucional, estando em causa a dimensão dos contratos legalmente sujeitos à fiscalização do Tribunal de Contas trata-se, neste processo de apreciação prévia, de «um serviço para quem contrata com o Estado (...) que permite a certificação da legalidade do contrato com a entidade pública(...). E esse serviço não se traduz numa vantagem meramente reflexa e indireta, equiparável ao benefício coletivo decorrente da atividade do Tribunal de Contas, mas corresponde ao levantamento de uma restrição, justificada pelo interesse coletivo, e ao alargamento das possibilidades concretas de celebrar negócios jurídicos com o Estado, que beneficie concretamente o contraente particular. Também numa lógica de distribuição de custos em função dos benefícios, o visto é um encargo



Tribunal de Contas

do contrato com entidades públicas que pode ser, numa perspetiva de constitucionalidade, suportado por quem beneficia direta, concreta e individualmente desse contrato. É meramente uma exigência acrescida da negociação com entidades públicas, sob uma certa óptica, legitimada e justificada pelo interesse coletivo. E o cumprimento de tal exigência até produz um direto benefício para o particular que contrata com o Estado» (assim o Acórdão n.º 336/2002, de 10 de julho, do Tribunal Constitucional).

- 19.** Quando estão em causa outros atos ou instrumentos [que não apenas contratos], no que respeita a atos obrigatoriamente sujeitos a visto prévio está em causa a verificação da legalidade de tais atos. O visto pode ser recusado nos casos de ilegalidade que implique a nulidade dos atos, contratos e demais instrumentos jurídicos, a falta de cabimento em verba orçamental ou a violação direta de normas financeiras e a ilegalidade que altere ou possa alterar o respetivo resultado financeiro, conforme decorre do artigo 44º n.º 3 da LOPTC. Trata-se, ainda, de assegurar o interesse coletivo no domínio da boa gestão das verbas públicas utilizadas por entes (públicos e privados) que é efetuado por um Tribunal, previamente à execução financeira dos atos.

- 20.** Recorde-se que desde 2011, por via da Lei n.º 61/2011 de 7 de dezembro veio determinar que todos os atos, contratos e instrumentos jurídicos sujeitos à fiscalização prévia «cujo valor seja superior a 950 000,00€ não produzem quaisquer efeitos antes do visto ou da declaração de conformidade».

- 21.** O visto prévio configura um ato jurisdicional de controlo prévio da legalidade financeira efetuado por um Tribunal e, nessa medida configura um serviço que se traduz na obtenção de uma vantagem para os sujeitos a ele obrigados, independentemente da natureza do ato suscetível de ser objeto de fiscalização.



Tribunal de Contas

22. Nessa medida os emolumentos devidos pela aposição do visto são a contrapartida daquele serviço de fiscalização levada a cabo pelo Tribunal de Contas. E, porque têm na sua essência ou razão justificadora a prestação de um serviço, revestem a natureza de taxa. Não são nem podem ser vistos com qualquer dimensão de financiamento das funções do Estado.
23. Conforme se referiu no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 200/2001, «na verdade, a finalidade da fixação das receitas a cobrar a título emolumentar é a repartição pelos utentes do custo dos serviços prestados, ainda que obrigatoriamente, pelo Tribunal de Contas». Fundamento que foi repetido no Acórdão n.º 336/2002.
24. Como se referiu no Acórdão deste Tribunal de Contas RO n.º 03/2012, «os emolumentos cobrados por este Tribunal em fiscalização prévia são uma taxa devida pelos serviços que ele presta de verificação dos atos e contratos a ele submetidos e não um tributo pela realização de operações financeiras».
25. Deve também sublinhar-se a diferença entre uma taxa e um imposto como elementos para compreensão da questão.
26. Assim, a taxa constitui um preço, autoritariamente fixado, correspondente a um bem ou serviço, ainda que este seja de procura obrigatória, como é o caso das propinas no ensino obrigatório e dos emolumentos dos serviços de registo e do notariado – neste sentido cf. J. J. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed., Coimbra, 1995, pp. 255-257.



Tribunal de Contas

27. No caso dos impostos o que se trata é de uma receita coativa unilateral do Estado, sem corresponsabilidade num bem ou serviço.
28. No caso em apreciação está em causa, como ato sujeito a fiscalização prévia, a verificação da legalidade de uma operação financeira de conversão de mútuos de sócio em capital numa sociedade de capitais exclusivamente públicos.
29. Tal operação financeira está legalmente sujeita à fiscalização prévia por via da aplicação do disposto nos artigos 5º n.º 1 alínea c) e 46º n.º 1 alínea a) da LOPTC.
30. Em momento algum o visto prévio, será uma «imposição» no sentido dado pela Diretiva citada no seu artigo 5º que, quando taxada, possa configurar-se como imposto indireto passível de distorcer ou entravar a livre circulação de capitais e garantir o bom funcionamento do mercado.
31. Na fixação dos emolumentos devidos a qualquer entidade cujos atos devam ser sujeitos a fiscalização prévia, (fora dos casos em que ocorrem isenções legais) trata-se, como se referiu, do pagamento de um serviço prestado pela entidade Tribunal de Contas.
32. Ainda que os emolumentos sejam um custo imputados à sociedade anónimas (e não está, ainda em causa o montante de tal custo) não se trata de qualquer imposição proibida à face da ordem jurídica europeia.
33. Por isso a fixação de emolumentos devidos pela prática do ato em causa não colide, de todo, com a Diretiva citada.



Tribunal de Contas

(ii) **Da violação do referido artigo 5º n.º 1 com o artigo 18º da Constituição da República por desrespeito com o princípio da proporcionalidade (dimensão da proibição do excesso).**

34. Sobre esta questão o recorrente refere, em síntese que «segundo o princípio da equivalência jurídica entre a prestação e a contraprestação tem de existir equilíbrio entre as prestações realizadas pelas entidades públicas e as correspondentes contraprestações exigidas aos destinatários, em que não pode deixar de ter um papel importante o princípio da proporcionalidade».

35. Mais refere que «a despesa com o visto prévio não tem equivalência com o emolumento exigido à SDPO, SA, determinado não pelo custo desse ato, mas antes pelo valor do contrato visado, o que, no caso em apreço, atinge montantes exorbitantes». Por isso, conclui o recorrente, que «o artigo 5º n.º 1 alínea b) do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas é inconstitucional ao possibilitar a fixação de emolumentos com base na pernilagem dos valores dos contratos sujeitos a fiscalização prévia e fazendo-os incidir sobre as sociedades beneficiadas por aumentos de capital, por não respeitar o princípio da proporcionalidade, consagrado no artigo 18º da CRP, ao não ter cumprido os deveres que sobre impendem ao legislador por força do princípio da proibição do excesso.

36. Estabelece o artigo 18º n.º 2 da CRP que «A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos». Trata-se, como se sabe da



Tribunal de Contas

consagração do princípio da proporcionalidade, matéria cuja jurisprudência constitucional tem tratado de forma abundante nas suas várias dimensões.

- 37.** Conforme se referiu no Acórdão n.º 187/200 e no Acórdão n.º 634/93, do Tribunal Constitucional, o «princípio da proporcionalidade desdobra-se em três subprincípios: Princípio da adequação (as medidas restritivas de direitos, liberdades e garantias devem revelar-se como um meio para a prossecução dos fins visados, com salvaguarda de outros direitos ou bens constitucionalmente protegidos); Princípio da exigibilidade (essas medidas restritivas têm de ser exigidas para alcançar os fins em vista, por o legislador não dispor de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo desiderato); Princípio da justa medida ou proporcionalidade em sentido estrito (não poderão adotar-se medidas excessivas, desproporcionadas para alcançar os fins pretendidos)».
- 38.** Seguindo, ainda, aquela jurisprudência, no que se refere ao terceiro enunciado, que no caso está em causa, «o que aqui se mede, na verdade, é a relação concretamente existente entre a carga coativa decorrente da medida adotada e o peso específico do ganho de interesse público que com tal medida se visa alcançar. Ou, como se disse, ainda, no Acórdão n.º 187/2001, «[t]rata-se [...] de exigir que a intervenção, nos seus efeitos restritivos ou lesivos, se encontre numa relação 'calibrada' - de justa medida - com os fins prosseguidos, o que exige uma ponderação, graduação e correspondência dos efeitos e das medidas possíveis».
- 39.** Importa sublinhar que o Tribunal Constitucional tem assumido a aplicação deste princípio tanto aos atos da função administrativa quanto aos atos da função legislativa, «pois que, em qualquer caso, não pode o Estado (atuando através dos seus diferentes poderes) empregar meios que se revelem



Tribunal de Contas

inadequados, desnecessários ou não «proporcionais» face aos fins que pretende prosseguir.

40. E quando está em causa a apreciação de atos legislativos o Tribunal Constitucional tem afirmado que um juízo de inconstitucionalidade sustentado na violação da proporcionalidade «há-de estribar-se sempre - como se disse no Acórdão n.º 187/2001 - em manifesto incumprimento, por parte do legislador, dos deveres que sobre ele impendem por força do princípio constitucional da proibição do excesso».
41. Deve sublinhar-se que o próprio Tribunal Constitucional entendeu no Acórdão n.º 421/2013, «julgar inconstitucionais, por violação do direito de acesso aos tribunais, consagrado no artigo 20.º da Constituição, conjugado com o princípio da proporcionalidade, decorrente dos artigos 2.º e 18.º, n.º 2, segunda parte, da Constituição, as normas contidas nos artigos 6.º e 11.º, conjugadas com a tabela I-A anexa, do Regulamento das Custas Processuais, na redação introduzida pelo DL 52/2011, de 13 de abril, quando interpretadas no sentido de que o montante da taxa de justiça é definido em função do valor da ação sem qualquer limite máximo, não se permitindo ao tribunal que reduza o montante da taxa de justiça devida no caso concreto, tendo em conta, designadamente, a complexidade do processo e o carácter manifestamente desproporcional do montante exigido a esse título».
42. Em tal aresto o TC sublinhou (como já tinha efetuado noutras acórdãos que trataram de questão semelhante) que «a taxa de justiça assume, como todas as taxas, natureza bilateral ou corresponsiva, constituindo contrapartida devida pela utilização do serviço público da justiça por parte do respetivo sujeito passivo. Por isso que, não estando nela implicada a exigência de uma equivalência rigorosa de valor económico entre o custo e o serviço, dispondo o legislador de



Tribunal de Contas

uma «larga margem de liberdade de conformação em matéria de definição do montante das taxas», é, porém, necessário que «a causa e justificação do tributo possa ainda encontrar-se, materialmente, no serviço recebido pelo utente, pelo que uma desproporção manifesta ou flagrante com o custo do serviço e com a sua utilidade para tal utente afeta claramente uma tal relação sinalagmática que a taxa pressupõe» (citado Acórdão n.º 227/2007)».

43. Importa igualmente fazer apelo à jurisprudência Constitucional, concretamente o Acórdão n.º 200/01 onde este Tribunal se pronunciou igualmente a questão da proporcionalidade que envolve alguma das dimensões do RJETC.
44. No caso em apreço importa averiguar, em concreto, para efeitos de enquadrar a questão da possível violação do princípio da proporcionalidade, é se o ato em causa (ainda que seja a interpretação de uma norma) por via dos seus efeitos restritivos ou lesivos, se encontre numa relação 'calibrada' - de justa medida - com os fins prosseguidos.
45. Como se referiu, a questão concreta em apreciação decorre da consequência legal da aplicação da norma contida no artigo 5º n.º 1 alínea b) RJFTC, na medida em que aí se estabelece que os emolumentos devidos em processo de fiscalização prévia são, nos atos ou contratos [que não os referidos na alínea a)] 1% do seu valor, certo ou estimado, com o limite mínimo de 6% do VR, aplicada à operação de conversão de mútuos bancários em entradas de capital social da Sociedade de Promoção e Desenvolvimento da Zona Oeste da Madeira, SA, cujo valor atinge o montante global de 107.315.815,69 € (cento e sete milhões trezentos e quinze mil oitocentos e quinze euros e sessenta e nove cêntimos, do qual resulta um valor de emolumentos de 107.315,82€.



Tribunal de Contas

- 46.** Ora parece claro que, no caso concreto (e é este apenas que está em causa) não existe uma relação calibrada ou proporcional entre a atividade levada a cabo pelo Tribunal de Contas na sua atividade de fiscalização prévia e o valor que é devido ao utilizador desse serviço, por via da aplicação direta da lei, pelos emolumentos fixados na proporção que a lei estabelece, resultando dessa aplicação um manifesta desproporcionalidade entre aquela atividade levada a cabo e os fins subjacentes à norma.
- 47.** Por outro lado não existe qualquer possibilidade legal, no atual quadro normativo dos emolumentos devidos no Tribunal de Contas (RJETC) que permita efetuar uma diferenciação e distinção, a nível emolumentar, entre as várias situações concretas que lhe sejam subsumidas, adequando os emolumentos ao processado em concreto, suscetível de fazer cumprir esse princípio constitucional da proporcionalidade.
- 48.** E sendo assim, importa, em termos de juízo normativo, recusar a aplicação da norma ao caso concreto por ser manifesta a sua desproporcionalidade, violando por isso o artigo 18º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.
- 49.** A recusa da aplicação da norma em causa (artigo 5º n.º 1 alínea b) RJETC) cria uma situação de «vazio legal», cuja consequência não pode ser omitida por este Tribunal.
- 50.** A situação criada deve por isso implicar a aplicação por analogia da norma que consagra aquele princípio estabelecido na ordem jurídica.
- 51.** Ou seja importa adequar o regime da RJFTC ao princípio estabelecido no regime das custas e emolumentos que graduem as taxas em função das situações concretas em causas sujeitas a apreciação.



Tribunal de Contas

- 52.** Trata-se de um princípio decorre do Regulamento das Custas Processuais, nomeadamente no seu artigo 6º n.º 7 (introduzido pela Lei n.º 7/2012, de 13 de fevereiro) que dispensa o remanescente da taxa de justiça devida nas causas de valor superior a € 275 000, «salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta das partes». Ou seja há sempre a exigência do pagamento de taxa de justiça, mas reduzida em função da maior ou menos graduação da atividade que for efetuada.
- 53.** Uma análise ao RJETC permite-nos constatar três tipos de situações onde ocorrem possibilidades de diferenciação emolumentar, em função das especificidades próprias dos atos sujeitos a emolumentos.
- 54.** Assim, pela verificação de contas são devidos emolumentos no montante de 1% ou 0,2% (consoante os casos) do valor da receita própria da gerência, com um valor mínimo de 5 vezes o VR e um valor máximo de 50 vezes o VR (artigo 9.º, n.ºs 1, 2 e 5 do RJETC).
- 55.** Por outro lado, pela emissão de decisões, relatórios ou pareceres que ponham termos a auditorias, inquéritos ou outras ações de fiscalização concomitante ou sucessiva não inseridas em outros processos, nomeadamente de contas, são devidos emolumentos entre os valores máximo de 50 vezes o VR e mínimo de 5 vezes o VR, a fixar pelo Tribunal em função do âmbito, duração e meios envolvidos na ação (artigo 10.º, n.º 1, do RJETC).
- 56.** Finalmente no âmbito dos processos de recurso, no artigo 17º «quando o recurso merecer provimento parcial, pode o Tribunal decretar a isenção ou a redução dos emolumentos».



Tribunal de Contas

57. O VR é, nos termos do artigo 2.º, n.º 3, do RJETC, o Valor de Referência, correspondente ao índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública. Está atualmente fixado no montante de €343,28.
58. Deve referir-se que, por comparação com a realidade existente em 1996, quando foi aprovado o RJETC, que a evolução dos processos de controlo financeiro do Tribunal de Contas tem sido no sentido de: (i) uma maior complexidade dos processos de controlo prévio, hoje restringidos a atos e contratos de valor elevado, de grande atipicidade jurídica e de significativa complexidade financeira, que, com frequência, têm de ser analisados em articulação com os serviços de fiscalização concomitante e sucessiva; (ii) um maior automatismo dos processos de fiscalização sucessiva, designadamente de verificação de contas, hoje prestadas integralmente em formato eletrónico e que, portanto, permitem também automatismos de verificação. Isto significa uma aproximação entre si dos custos destes processos.
59. Por outro lado, o cálculo de custos efetuado para efeitos da aplicação dos emolumentos previstos no artigo 10.º do RJETC, a fixar em função do âmbito, duração e meios envolvidos na ação, tem apontado para uma frequente aplicação do emolumento máximo (50 vezes o VR), atendendo a que este valor máximo é baixo em comparação com os custos reais das ações de controlo. É, nomeadamente, o caso das notas de cálculo dos custos e dos emolumentos anexos às ações, evidenciando que, na grande maioria dos casos, o emolumento é bastante inferior ao custo do serviço. Por outro lado, bastará comparar os emolumentos destas ações com os custos de auditorias contratadas a empresas para concluir que o emolumento liquidado é quase sempre muito inferior ao custo dos serviços prestados.



Tribunal de Contas

- 60.** Neste contexto, afigura-se que a figura mais próxima daquela que se encontra em apreciação é a prevista no artigo 9.º do RJETC, em que os emolumentos são determinados por uma percentagem do valor do ato fiscalizado, com o limite máximo de 50 vezes o VR. Este limite é adequado aos processos de fiscalização prévia, atenta a experiência de cálculo do custo das ações de controlo, que, em regra, aponta para custos superiores. Deve referir-se que este limite máximo é também o que se aplica aos restantes processos de controlo financeiro, nos termos do artigo 10.º, parecendo também adequado que todos os processos de controlo financeiro, com natureza e tramitação análogas, estejam subordinados a um limite máximo idêntico.
- 61.** Releva ainda que, no acórdão n.º 200/01 do Tribunal Constitucional citado, este Tribunal considerou que o valor máximo fixado no n.º 3 do artigo 9.º do RJETC é ajustado a prevenir a eventual desproporcionalidade do emolumento, tendo em conta a sua natureza.
- 62.** Esta solução, para além de manter a harmonia do sistema, reflete o sentido valorativo que restabelece a necessária proporção entre as prestações, no respeito pelos sentidos normativos que se encontram nos lugares paralelos (e, nessa medida, no respeito devido pelo judiciário ao legislador), permitindo encontrar a resposta que assenta no conteúdo normativo mais coerente e conforme à Constituição.
- 63.** Considera-se, assim, que, pelas razões apontadas, a aplicação analógica de um limite máximo de 50 vezes o VR ao critério emolumentar constante do artigo 5.º, n.º 1, alínea b) do RJETC, é adequado a corrigir a desproporção causada no caso concreto.
- 64.** Nesse sentido, fixam-se os emolumentos devidos pela fiscalização prévia efetuada no processo n.º 5/2017-SRMTC, que concedeu visto prévio ao ato de



Tribunal de Contas

conversão dos mútuos em aumento de capital da sociedade recorrente, em 50 vezes o Valor de Referência (VR).

III – DECISÃO

Pelo exposto, acordam os Juízes da 1.ª Secção, em Plenário, em:

- a) recusar a aplicação da norma constante do artigo 5º n.º 1 alínea b) do Regulamento dos Emolumentos do Tribunal de Contas no processo de fiscalização prévia n.º 7/2017, que concedeu visto prévio ao ato de conversão dos mútuos em capital da sociedade recorrente, por manifesta desproporcionalidade na aplicação à situação em concreto, em violação do artigo 18º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa;**
- b) conceder provimento ao recurso interposto, anulando o valor do emolumento titulado pelo documento emitido no processo n.º 7/2017 citado;**
- c) Fixar os emolumentos devidos pela concessão do visto prévio no referido processo em 50 VR.**

Não são devidos emolumentos, nos termos do artigo 17º nº 1 do Regulamento dos Emolumentos do Tribunal de Contas.

Lisboa, 3 de outubro de 2017.

Os Juízes Conselheiros,

(José Mouraz Lopes, relator)



Tribunal de Contas

(Helena Abreu Lopes)

(João Aveiro Pereira)

(Alberto Fernandes Brás)

Fui presente

O Procurador-Geral Adjunto

(José Gomes de Almeida)