



ACÓRDÃO N.º 22/2017 – 19.SET-1ªS/PL

RECURSO ORDINÁRIO DE EMOLUMENTOS N.º 4/2017

(Processo de fiscalização prévia n.º 4/2017-SRMTC)

Relatora: Helena Abreu Lopes

SUMÁRIO

1. Os emolumentos devidos pela intervenção do Tribunal de Contas, no âmbito do exercício da sua competência de fiscalização prévia, constituem a contrapartida devida pela verificação da legalidade dos atos a ela sujeitos. Nessa medida, porque a sua causa e a sua justificação são a perceção desse serviço, revestem a natureza de taxa e não de imposto.
2. A Diretiva n.º 2008/7/CE, que visa assegurar a livre circulação de capitais no espaço europeu, não obsta ao lançamento e cobrança de emolumentos pela atividade de fiscalização prévia do Tribunal de Contas relativamente a atos de aumento de capital de sociedades de capitais públicos, uma vez que:
 - Pelas condições da sua instituição e funcionamento, estas empresas não estão no mercado concorrencial;
 - Os referidos emolumentos não se podem considerar um imposto indireto sobre as entradas de capital;
 - A fiscalização prévia do Tribunal de Contas, consubstanciando uma atividade jurisdicional de análise substantiva da legalidade da despesa, não pode classificar-se como uma mera formalidade administrativa.
3. O critério constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 5.º do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas (RJETC), ao determinar o cálculo do emolumento com base na permissão do valor do contrato, não é completamente alheio ao custo do serviço prestado, já que a verificação tenderá a ser mais complexa, e a implicar tanto mais custos, quanto maior for aquele valor. Por outro



Tribunal de Contas

lado, o fundamento para o emolumento prende-se também com o benefício obtido de remoção do obstáculo à execução dos atos e contratos.

4. O emolumento do Tribunal de Contas calculado com base no valor do ato fiscalizado só deve ser considerado como desproporcionado se conduzir ao cálculo de um montante completamente alheio à finalidade de custeio do serviço. No caso concreto, o montante liquidado não representa uma relação calibrada ou proporcional entre a atividade levada a cabo pelo Tribunal de Contas, a utilidade que dele retira o seu beneficiário e o valor que lhe é pedido. Ocorreu, pois, em concreto, uma inconstitucionalidade por violação do princípio da proporcionalidade consubstanciado no artigo 18.º, n.º 2, da CRP.
5. A situação de vazio legal criada por este entendimento deve ser preenchida por analogia, considerando-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. A aplicação de um limite máximo 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. Esse concreto limite máximo é ajustado ao serviço prestado em fiscalização prévia, afigurando-se também adequado que todos os processos de controlo financeiro, com natureza e tramitação análogas, estejam subordinados a um limite máximo idêntico.

Lisboa, 19 de setembro de 2017.



ACÓRDÃO N.º 22/2017 – 19.SET-1ªS/PL

RECURSO ORDINÁRIO DE EMOLUMENTOS Nº 4/2017

(Processo de fiscalização prévia nº 4/2017-SRMTC)

Relatora: Helena Abreu Lopes

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

I. RELATÓRIO

1. Por decisão de 21 de Abril de 2017, a Secção Regional da Madeira do Tribunal de Contas concedeu o visto à resolução autorizadora de um *aumento do capital social* da **Sociedade de Desenvolvimento do Norte da Madeira, Sociedade Anónima (SDNM, SA)**, por conversão de contratos de mútuo celebrados anteriormente entre esta sociedade e a **Região Autónoma da Madeira (RAM)**, no valor global de €37.647.714,94.
2. Pela concessão do referido visto foram liquidados emolumentos no valor de €37.647,71, a satisfazer pela SDNM, SA¹, ao abrigo do estabelecido nos artigos 5.º, n.º 1, alínea b), e 6.º, n.º 2, do *Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas* (RJETC)².
3. Inconformada, esta sociedade veio interpor recurso da decisão emolumentar, requerendo a anulação dos emolumentos liquidados.
4. Em defesa do pretendido apresentou as alegações processadas de fls. 1 a 21 dos autos, concluindo do seguinte modo:

¹ Cfr. Documento de Cobrança n.º 27/2017-V, a fls 64 do processo de fiscalização prévia.

² O RJETC foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de maio, e alterado pelas Leis n.ºs 139/99, de 28 de agosto, e 3-B/2000, de 4 de abril.



Tribunal de Contas

- 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 27/2017-V no valor de 37.647,71 € (trinta e sete mil seiscientos e quarenta e sete euros e setenta e um cêntimos).*
- B. A falta de notificação impediu a contagem do prazo para efeitos de aferir a tempestividade do Recurso interposto.*
- C. A SDNM, 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 SDNM, SA é uma sociedade anónima regida pela lei portuguesa (vd artigo 1º do DLR 9/2001/M de 10 de maio, na redação do DLR 11/2002/M de 16 de julho) que contraiu vários empréstimos junto da RAM, sua sócia.*
- E. Pela Resolução número 865/2016 de 24 de novembro 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 37.647.714€ (trinta e sete milhões seiscientos e quarenta e sete mil setecentos e catorze euros) igual ao valor global dos montantes mutuados à sociedade.*
- F. A assembleia geral da SDNM, 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 4/2017, 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 37.647,71 € (trinta e sete mil seiscientos e quarenta e sete euros e setenta e um 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).

- J.** *A despesa titulada pelo referido documento de cobrança n.º 27/2017-V resultou do visto prévio a um ato que apenas teve por efeito o aumento de capital da SDNM, 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-Wurttemberg).*
- 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 SDNM, 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 permissão 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.*

(...)

Termos em que e nos demais de direito, se requer:

- A anulação do emolumento titulado pelo documento de cobrança n.º 27/2017-V emitido no processo n.º 4/2017 de visto prévio por estar assente no artigo 5.º n.º 1 alínea b) do Regulamento Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas que viola o artigo 18.º da CRP, a citada legislação europeia (artigo 5.º n.º 1 da Diretiva 2008/7/CE) e os princípios do regime jurídico em que se baseia a fixação destas taxas.*
- (...)”*

5. O Procurador-Geral Adjunto junto do Tribunal de Contas pronunciou-se, concluindo 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;

2. Existe fundamento para emitir um juízo de inconstitucionalidade por violação do artigo 18º nº 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.”

6. Corridos os demais vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

7. As questões relativas à notificação da decisão emolumentar, à legitimidade e à tempestividade do recurso, bem como ao seu efeito, foram decididas no despacho de admissão do mesmo, proferido na Secção Regional da Madeira e oportunamente notificado à recorrente.

8. As questões que agora importa decidir prendem-se com:

- A compatibilidade da liquidação dos emolumentos com o regime constante da Diretiva n.º 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008;
- O fundamento para o cálculo dos emolumentos liquidados pela concessão do visto;
- A eventual invalidade e inconstitucionalidade da regra contida no artigo 5.º, n.º 1, alínea b), do RJETC, por violação dos princípios da proporcionalidade e equivalência jurídica;
- A eventual desproporcionalidade do emolumento liquidado.



II. FUNDAMENTAÇÃO

FACTOS

9. A matéria de facto com relevância para a decisão é, para além do que se refere em I., a seguinte³:

- a) A SDNM, SA é uma sociedade constituída pelo Decreto Legislativo Regional n.º 9/2001/M, de 10 de maio, na redação dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 11/2002/M, de 16 de julho, como sociedade anónima, com capital exclusivamente público, totalmente subscrito e realizado pela Região Autónoma da Madeira;
- b) Antes da operação submetida a fiscalização prévia o seu capital era de €10.225.000,00, distribuído por 2.045.000 ações, de cinco euros cada;
- c) Entre 2012 e 2015, a SDNM, SA celebrou com a Região Autónoma da Madeira oito contratos de mútuo, no valor total de €37.647.714 (trinta e sete milhões seiscientos e quarenta e sete mil setecentos e catorze euros);
- d) A solicitação da SDNM, SA, dado que a sua situação económica não lhe permitia cumprir com as responsabilidades derivadas dos mútuos celebrados, e com o propósito de *“assegurar um adequado equilíbrio financeiro da empresa, com vista à prossecução dos fins públicos que estão subjacentes aos seus fins sociais”*, a Região Autónoma da Madeira autorizou, pela Resolução n.º 865/2016, de 24 de novembro, a conversão dos seus créditos relativos aos referidos contratos de mútuo em aumento do capital social da empresa, em valor igual ao montante dos referidos contratos;
- e) Em 25 de novembro de 2016, a assembleia geral da SDNM, SA, aprovou o referido aumento de capital através da *entrada em espécie* dos créditos que a RAM detinha sobre a sociedade, resultantes daqueles mútuos;
- f) O aumento, correspondendo a 7.529.542 ações no valor de cinco euros, foi realizado por *entrada em espécie* pela sócia RAM;

³ Vide, designadamente, as alegações de recurso.



Tribunal de Contas

- g) O capital social, após este aumento, passou a ser de €47.872.710, representado em 9.574.542 ações, no valor de cinco euros cada, todas na titularidade da RAM;
- h) A resolução que aprovou o referido aumento do capital social foi objeto de fiscalização prévia pela Secção Regional da Madeira do Tribunal de Contas, que concedeu o visto e liquidou os correspondentes emolumentos, nos termos já referidos no ponto I deste acórdão.

ENQUADRAMENTO JURÍDICO

Da natureza dos emolumentos cobrados pelo Tribunal de Contas no âmbito da atividade de fiscalização prévia

10. A receita pública tributária mais típica é o *imposto*. O imposto é uma receita coativa obtida em virtude do cumprimento, por parte de quem a ele está sujeito, de uma obrigação legal, destinada, em princípio, à cobertura da generalidade dos encargos públicos. Trata-se de uma prestação unilateral e definitiva, no sentido de que não implica qualquer obrigação ou contrapartida para o Estado ou entidade pública numa relação concreta, inexistindo, portanto, qualquer corresponsabilidade com um bem ou serviço.
11. Em termos financeiros públicos, o imposto distingue-se da *taxa*, na medida em que esta, embora possa ser imposta, pressupõe uma relação direta e concreta com o órgão público prestador de um serviço ou detentor de um bem público. A taxa é uma prestação imposta àqueles que dão origem ao funcionamento de um serviço público ou àqueles a quem a prestação do serviço se dirige, supondo uma contraprestação. Corresponde a uma contrapartida pela prestação desse serviço, ainda que este seja de procura obrigatória (v.g. propinas pelo ensino obrigatório).
12. O Tribunal Constitucional tem tratado esta matéria em vários acórdãos⁴, considerando que a contrapartida própria da *taxa* se verifica essencialmente em 3 tipos de situações:

- Utilização de um serviço público que beneficia o utilizador;

⁴ Cfr, designadamente, acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 348/86, 76/88, 1140/96, 558/98, 410/00, 200/01, 115/02 e 336/02.



Tribunal de Contas

- Utilização de um bem público, de um bem semi-público ou de um bem do domínio público;
- Remoção de um obstáculo jurídico ao exercício de determinadas atividades.

O mesmo resulta do artigo 4.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária⁵ e do artigo 3.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais⁶.

13. A fiscalização prévia do Tribunal de Contas materializa-se na verificação da legalidade e da regularidade orçamental das despesas inerentes à atuação das entidades públicas, traduzida no controlo dos atos e contratos que a lei determina a elas estejam sujeitos. Esta fiscalização é feita em nome do interesse coletivo da boa gestão das verbas públicas utilizadas.

14. 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. Nos termos da *Lei de Organização e Processo no Tribunal de Contas (LOPTC)*⁷, os atos, contratos e instrumentos jurídicos sujeitos à fiscalização prévia não podem ser executados sem uma decisão favorável do Tribunal de Contas e, se o seu valor for superior a €950 000,00, não podem mesmo produzir quaisquer efeitos antes do visto ou da declaração de conformidade.

15. Este ato jurisdicional de controlo prévio da legalidade financeira beneficia a comunidade em geral (realização dos princípios da legalidade, transparência e boa gestão financeira). Mas configura também um serviço que se traduz na obtenção de uma vantagem ou utilidade para os sujeitos a ele obrigados.

16. Como foi já reconhecido expressamente pelo Tribunal Constitucional, no seu Acórdão n.º 336/2002, de 10 de julho, a apreciação de contratos legalmente sujeitos à fiscalização prévia do Tribunal de Contas constitui «*um serviço para quem contrata com o Estado (...) que permite a certificação da legalidade do*

⁵ Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro.

⁶ Aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, com as alterações introduzidas pelas Leis n.ºs 64-A/2008, de 31 de dezembro, e 117/2009, de 29 de dezembro.

⁷ Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, com as alterações introduzidas pelas Leis n.ºs 87-B/98, de 31 de Dezembro, 1/2001, de 4 de Janeiro, 55-B/2004, de 30 de Dezembro, 48/2006, de 29 de Agosto, 35/2007, de 13 de Agosto, 3-B/2010, de 28 de Abril, 61/2011, de 7 de Dezembro, 2/2012, de 6 de Janeiro, 20/2015, de 9 de Março, e 42/2016, de 28 de Dezembro, e as Rectificações n.ºs 1/99, de 16 de Janeiro, 5/2005, de 14 de Fevereiro, e 72/2006, de 6 de Outubro.



Tribunal de Contas

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 beneficia concretamente o contraente particular. Também numa lógica de distribuição de custos em função dos benefícios, o visto é um encargo 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».

17. Este entendimento mantém validade quando está em causa a fiscalização prévia de outros atos ou instrumentos (que não apenas contratos) obrigatoriamente sujeitos a controlo prévio, quaisquer que sejam as entidades envolvidas. Uma vez que o Tribunal de Contas assegura a verificação da sua legalidade, uma vez que o visto pode ser recusado se essa legalidade não for confirmada, uma vez que, nesse caso, os atos não poderiam ser executados, o que está em causa é a prestação de um serviço concreto e o levantamento de uma restrição, cujo custo poderá, assim, ser suportado por quem deles beneficia.
18. Os emolumentos devidos pela intervenção do Tribunal de Contas, no âmbito do exercício da sua competência de fiscalização prévia, tal como previstos no RJETC, constituem a contrapartida devida pela verificação da legalidade dos atos a ela sujeitos. Nessa medida, porque a sua causa e a sua justificação são a perceção desse serviço e não uma mera dimensão de financiamento público, revestem a natureza de *taxa* e não de imposto.
19. Isto mesmo foi limpidamente afirmado pelo Tribunal Constitucional, nos seus acórdãos n.ºs 200/01: «na verdade, a finalidade da fixação das receitas a cobrar a título emolumentar é a repartição pelos **utentes**⁸ do custo dos serviços prestados, ainda que obrigatoriamente, pelo Tribunal de Contas» e 336/02: «os emolumentos devidos pela aposição do visto não consubstanciam, assim, um imposto, **sendo antes uma taxa**⁹, pois o responsável pelo seu pagamento (...) utiliza um serviço que, no caso, se traduz, aliás, na obtenção de uma vantagem».

⁸ Sublinhado nosso.

⁹ Idem.



20. Como também se referiu no Acórdão deste Tribunal de Contas 18/2012-9.OUT-1.ªS/PL, «*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*».

Do (des)respeito pela Diretiva n.º 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008

21. A recorrente vem argumentar que a liquidação dos emolumentos pela concessão de visto à operação submetida a fiscalização prévia deste Tribunal – a conversão dos mútuos bancários em entradas de capital social da sociedade – está proibida pela Diretiva n.º 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro, nomeadamente pelo seu artigo 5º n.º 1.

22. A recorrente invoca que a Diretiva n.º 2008/7/CE, substituindo a Diretiva n.º 69/335/CEE do Conselho de 17 de julho de 1969, regula a aplicação de impostos indiretos sobre entradas de capital em sociedades de capitais e operações de reestruturação que envolvam sociedades de capital (artigo 1º), proibindo 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 só admite excecionalmente sujeitar a imposto indireto as entradas de capital nas formas previstas no artigo 6º ou nos casos de tributos já pré-existentes circunscritos e previstos nos artigos 7º e seguintes, o que já sucede no direito português através do imposto de selo.

23. De acordo com o respetivo preâmbulo, o objetivo desta diretiva é o de harmonizar as diversas legislações nacionais dos Estados Membros da União Europeia 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. Visa-se a eliminação de discriminações, duplas tributações e disparidades que dificultem a *livre circulação de capitais* e efeitos económicos desfavoráveis ao reagrupamento e desenvolvimento das empresas.

24. Com esse objetivo, 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; c) 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 sociedade de capitais; e) as operações de reestruturação referidas no artigo 4.º.

- 25.** A diretiva considera como *sociedades de capitais* as sociedades anónimas, em comandita por ações e por quotas, qualquer sociedade, associação ou pessoa coletiva cujas partes representativas do capital social ou do ativo sejam suscetíveis de ser negociadas em bolsa; qualquer sociedade, associação ou pessoa coletiva com fins lucrativos, cujos membros tenham o direito de ceder sem autorização prévia as respetivas partes sociais a terceiros, só sendo responsáveis pelas dívidas da sociedade, associação ou pessoa coletiva até ao limite da respetiva participação e ainda qualquer outra sociedade, associação ou pessoa coletiva com fins lucrativos (vide artigo 2.º e ponto 22 do Anexo I da Diretiva).
- 26.** Para determinar se o estabelecido nesta diretiva europeia obsta ao lançamento e cobrança de emolumentos pela atividade de fiscalização prévia do Tribunal de Contas relativamente a atos de aumento de capital da sociedade em causa, há que dilucidar alguns aspetos e conceitos relevantes.
- 27.** Em primeiro lugar, importa apurar se os aumentos de capital em análise se devem considerar abrangidos pela referida diretiva. Face aos objetivos da mesma, temos sérias dúvidas que assim seja.
- 28.** A SDNM, SA, conforme já foi acima referido, foi criada pelo Decreto Legislativo Regional 9/2001/M. No seu artigo 1.º, este diploma legislativo criou a empresa em causa como uma sociedade anónima, mas *de capitais exclusivamente públicos*. O seu capital social foi, desde logo, distribuído pela Região Autónoma da Madeira e pelas Câmaras Municipais de Porto Moniz, São Vicente e Santana. Como resulta da matéria de facto, este capital é atualmente integralmente detido pela Região Autónoma da Madeira. Nessa medida, esta empresa é uma mera extensão da entidade pública que a detém, ou seja, do próprio Governo Regional.



Tribunal de Contas

29. Ainda que o artigo 4.º daquele diploma legislativo e o artigo 4.º dos estatutos por ele aprovados, consintam que possam participar no capital social da SDNM, SA outras entidades, inclusive privadas, essa participação, bem como qualquer transmissão de ações, está sujeita a consentimento e requisitos estabelecidos pela Região Autónoma, a qual terá de ser sempre e obrigatoriamente acionista maioritária.
30. Nestas circunstâncias, e tendo em conta os fins de interesse público que constituem o escopo da sua atividade, dificilmente se pode reconhecer que estejam presentes as finalidades e preocupações da diretiva europeia e do tratado que ela visa realizar: eliminar entraves à concorrência e livre circulação de capitais e garantir o bom funcionamento do mercado interno europeu. Pelas condições da sua instituição e funcionamento, a empresa não está no mercado concorrencial e não há capitais cuja circulação possa ser entravada pela imposição dos emolumentos em causa.
31. Em segundo lugar, como se referiu no Acórdão deste Tribunal n.º 18/2012-9.OUT-1.ªS/PL, *«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. O valor dos contratos não é, em si, taxado ou tributado, mas apenas um critério de cálculo para a determinação da remuneração devida ao Tribunal de Contas por um concreto serviço»*. Nessa medida, e face ao que se referiu no ponto anterior, não se podem considerar um imposto indireto sobre as entradas de capital, desaconselhado pelo artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da diretiva em referência.
32. Por último, mesmo considerando a aceção ampla de *«imposição»* perfilhada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) para aplicação da diretiva em apreço, nos acórdãos proferidos nos processos n.ºs C-56/98, C-19/99 e C-466/03, os emolumentos do Tribunal de Contas também não se reconduzem a um *«imposto indireto»* sobre *«o registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma atividade a que uma sociedade de capitais esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica»*, desaconselhado pela alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo 5.º.
33. De facto, a fiscalização prévia do Tribunal de Contas, consubstanciando uma análise substantiva da legalidade da despesa, não pode classificar-se como uma mera formalidade nem resulta da forma jurídica da empresa. Corresponde ao exercício de uma atividade jurisdicional e justifica-se pela despesa pública envolvida. De resto, se sobreviesse qualquer aumento do capital social da SDNM,



SA com origem em capitais privados, tal aumento nem sequer estaria submetido a fiscalização prévia do Tribunal de Contas, uma vez que não implicaria despesa pública. Assim, não existiria também qualquer emolumento.

34. Conclui-se, pois, que o estabelecido na Diretiva n.º 2008/7/CE não obsta à liquidação e cobrança dos emolumentos pela concessão do visto ao ato em referência.

Do fundamento para o cálculo dos emolumentos pela concessão do visto

35. O artigo 5º, n.º 1, alínea b), do RJETC estabelece que os emolumentos devidos em processo de fiscalização prévia são, nos atos ou contratos (que não os referidos na alínea a)), de 1 por mil do seu valor, certo ou estimado, com o limite mínimo de 6% do VR.
36. No caso em apreciação nos autos, o valor do aumento do capital social da SDNM, SA, submetido ao visto do Tribunal de Contas era de €37.647.714, pelo que o valor liquidado a título de emolumentos foi de €37.647,71, correspondente a 1 por mil daquele montante.
37. Na conclusão Q do seu recurso, a recorrente vem referir que do ato sujeito a visto prévio não resultou benefício patrimonial ou incremento do ativo da sociedade que justifique essa «tributação».
38. No caso, a entidade pública fiscalizada é a Região Autónoma da Madeira, que realiza a entrada social que representa despesa. No entanto, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, do RJETC, a obrigação emolumentar transfere-se para aquele que contrata com a entidade pública sujeita a controlo sempre que a decisão do Tribunal lhe seja favorável e do ato fiscalizado resultem *pagamentos a seu favor, ainda que em espécie*. Isto não significa, no entanto, que o critério para cálculo do emolumento deixe de ser o *valor do ato ou contrato* e passe a ser o montante dos pagamentos. Significa, tão só, que a obrigação emolumentar (calculada em função do valor do ato) se transfere da entidade fiscalizada para a entidade beneficiada.
39. O contrato de sociedade é imperativamente, por força da lei, um contrato oneroso, pelo que só pode ser atribuída uma participação social com correspondência numa obrigação de *entrada*. Entrada, em sentido técnico-jurídico, é toda a contribuição do sócio para a sociedade que se destina ao *pagamento* das participações sociais que adquire. Ora, nas sociedades de capitais só são admitidas *entradas de*



capital.¹⁰ As entradas de capital podem ser em dinheiro ou *em espécie*¹¹. As entradas com créditos são inquestionavelmente entradas em espécie. As entradas por compensação de créditos do sócio sobre a sociedade¹², ou, em termos admissíveis, a cessão desses créditos à sociedade, originam que o sócio deixe de poder exigir o pagamento do seu crédito e que o capital social aumente. Há, pois, uma diminuição do passivo da empresa e um aumento do seu património social.

40. A própria recorrente qualifica, nas alegações n.ºs 7, 22 e 23, que o aumento do capital social se efetuou através da *entrada em espécie* dos créditos que a sócia detinha sobre a sociedade e que isso leva a que o encargo emolumentar deva ser suportado pela SDNM, SA.
41. De facto, verifica-se a situação prevista no referido n.º 2 do artigo 6.º do RJETC (pagamentos *em espécie* a seu favor) ou mesmo a descrita na alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo (nos contratos celebrados entre pessoas coletivas públicas a obrigação emolumentar recai sobre aquela que perceber recursos financeiros)¹³.
42. Não se compreende, pois, que a recorrente tenha alegado a falta de benefício patrimonial ou incremento do ativo que justifique o emolumento. Já vimos que ele existe, como ela própria reconhece noutros pontos do recurso.

Da (in)validade e (in)constitucionalidade do estabelecido no artigo 5.º, n.º 1, alínea b), do RJETC, por violação dos princípios da proporcionalidade e equivalência jurídica

43. A recorrente vem, por outro lado, invocar que o critério constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 5.º do RJETC, ao determinar o cálculo do emolumento com base na permutagem do valor do contrato, não atende ao custo da prestação do serviço de fiscalização prévia, desrespeitando os princípios da equivalência jurídica e da proporcionalidade, impostos pela lei e pela Constituição.
44. Para o efeito socorre-se dos princípios afirmados:

¹⁰ Vide artigos 202.º e 277.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

¹¹ Vide artigo 28.º do CSC.

¹² Não discutiremos aqui a sua admissibilidade face ao regime jurídico vigente, uma vez que o objeto do recurso não contempla esta matéria.

¹³ Vide alegações 5.ª a 7.ª do recurso.



Tribunal de Contas

- No artigo 4.º do Regime Jurídico das Taxas das Autarquias Locais: «*O valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular*»;
- No artigo 7.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo: «*As decisões da Administração que colidam com direitos subjetivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afetar essas posições na medida do necessário e em termos proporcionais aos objetivos a realizar*»;
- No artigo 18.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP): «*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*».

45. A recorrente invoca doutrina no sentido de que, na ausência de lei especial que defina o regime geral das taxas (exigida pela segunda parte da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP e pelo n.º 3 do artigo 3.º da Lei Geral Tributária), devem aplicar-se à generalidade das taxas os princípios gerais do regime jurídico das taxas das autarquias locais.

46. Considerando que as taxas têm a sua causa em específicas prestações públicas, cujo custo se entende que deve ser suportado pelos destinatários das mesmas e não pelo universo dos contribuintes, é lógico que o critério da sua medida não passe ao lado dessa realidade e de um *certo* equilíbrio entre essas prestações públicas e as contraprestações que as taxas são. Daí que a sua medida não possa deixar de ter por base o princípio da proporcionalidade, o qual, segundo o entendimento formulado pela doutrina alemã, se concretiza no princípio da equivalência entre prestação e contraprestação. Esta equivalência afere-se pelo critério do benefício ou pelo critério da cobertura dos custos ou por uma combinação dos dois¹⁴.

47. Tanto o teor do artigo 4.º do Regime Jurídico das Taxas das Autarquias Locais como a doutrina do autor citado levam, no entanto, a concluir que o princípio da equivalência jurídica das taxas não foi legalmente consagrado de forma estrita: a estrutura bilateral das taxas exige um equilíbrio entre as prestações realizadas

¹⁴ Vide José Casalta Nabais, *Sobre o Regime Jurídico das Taxas*, in *Taxas e Contribuições Financeiras das Entidades Públicas e Contribuições para a Segurança Social*, e-book, CEJ, 2015.



pelas entidades públicas e as correspondentes contraprestações exigidas aos destinatários, em que não pode deixar de ter um papel importante o princípio da proporcionalidade, mas não se trata de uma equivalência linear. Exige-se apenas um *certo* equilíbrio, já que se prescinde da exigência de uma equivalência económica nas taxas, a qual apenas se impõe para as tarifas ou preços públicos.

48. Nos acórdãos n.ºs 200/01 e 336/02, já acima citados, o Tribunal Constitucional pronunciou-se sobre o regime dos emolumentos do Tribunal de Contas, tanto em sede de fiscalização prévia como de verificação de contas. Em ambos se afirma o entendimento, expresso também noutros arestos do mesmo tribunal, de que o carácter bilateral das taxas não implica que o seu valor haja de equivaler economicamente e de forma rigorosa ao valor ou ao custo do bem ou serviço em questão, tanto mais que elas podem prosseguir finalidades de interesse público conducentes a montante diverso.

49. Em ambos os casos, o Tribunal Constitucional considerou que a forma de determinação do montante da taxa com base numa percentagem ou permilagem do valor do ato fiscalizado não ofendia, em si, o carácter bilateral das taxas e o princípio constitucional da proporcionalidade, invocando-se várias razões para este entendimento:

- O facto de algumas taxas poderem exceder o custo dos bens e serviços prestados aos utentes (se, por exemplo, tiverem como objetivo a contenção da utilização de um serviço);
- A circunstância de a finalidade da fixação das receitas a cobrar a título emolumentar ser a repartição pelos utentes do custo dos serviços prestados, ainda que obrigatoriamente, pelo Tribunal de Contas, sendo que tais receitas são perspectivadas pelo legislador como um "*autêntico pressuposto da independência e condição de exercício das competências do Tribunal*" (preâmbulo do Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de Maio);
- A consideração de que, ainda que a forma de fixação dos emolumentos não se baseie no custo do serviço, não pode dizer-se que seja «*completamente alheia*» a tal custo. O montante, fixado segundo o valor da receita ou do valor do contrato, reflete ainda a intensidade da utilização do serviço de verificação, podendo aceitar-se que a verificação tenderá a ser mais complexa, e a implicar tanto mais custos, quanto maior for aquele valor;



- A ideia de que o fundamento para a taxa emolumentar pela fiscalização prévia não se prende apenas com o serviço prestado mas também com o benefício obtido de remoção do obstáculo à execução dos atos e contratos;
- A similitude com a taxa de justiça que, mesmo na sua versão mais recente, ainda consagra um sistema misto que, até um certo limite máximo, ainda fixa o valor da taxa em função do valor da ação.

50. Diga-se em benefício destes argumentos que, efetivamente, um processo de fiscalização prévia relativamente a atos e contratos de valor considerável implica, em regra, a aplicação de regras e procedimentos mais complexos do que os de valor mais baixo e um conjunto de verificações e cuidados mais extenso, tanto em termos jurídicos como financeiros, o que acarreta custos mais elevados. Por outro lado, reconhecendo o Tribunal Constitucional que o visto remove um obstáculo e origina uma utilidade para o utente, e sendo o valor ou preço contratual uma das medidas dessa utilidade ou benefício, uma permissão desse valor parece ajustar-se a essa dimensão do emolumento e respeitar o princípio da equivalência jurídica.

51. Poderia invocar-se que os referidos acórdãos foram proferidos antes de publicado o Regime Jurídico das Taxas das Autarquias Locais e de legalmente consagrado o princípio da equivalência e, portanto, se encontram desatualizados. No entanto, o Tribunal Constitucional proferiu vários acórdãos mais recentes e posteriores à publicação daquele regime, continuando neles a afirmar que a natureza bilateral ou corresponsiva das taxas não implica a exigência de uma equivalência rigorosa de valor económico entre o custo e o serviço, dispondo o legislador de uma larga margem de liberdade de conformação em matéria de definição do montante das taxas. A este respeito vejam-se, designadamente, os acórdãos n.ºs 227/2007, 471/2007, 116/2008, 301/2009, 266/2010, 534/2011 e 421/2013.

52. Nestes acórdãos, maioritariamente relativos ao regime da taxa de justiça, não há uma censura constitucional absoluta de soluções legais de definição de taxas baseadas em critérios de valor da ação, mas há, antes, o considerar de que os problemas de inconstitucionalidade de soluções desse tipo decorrem, tão só, da ausência de limites máximos ao regime da tributação crescente em função desse valor, ignorando a complexidade dos autos para o efeito de evitar ou corrigir valores de tributação desproporcionados às ações de elevado valor que assumam uma tramitação reduzida. A este aspeto nos referiremos mais à frente.



53. No acórdão n.º 301/2009 refere-se mesmo o seguinte: *«a potencialidade de um critério gerar valores desproporcionados de custas, por não acolhimento de fatores que os teriam evitado, só releva quando essa potencialidade, em face das circunstâncias do caso e do montante concretamente apurado, se tenha concretizado. Ou, dito de outra forma: a ausência de previsão desses fatores corretivos só releva quando eles, no caso em apreciação, teriam atuado restritivamente, reconduzindo o valor pecuniário a prestar aos limites da proporcionalidade, que, de outro modo, resulta violada. Mas já não tem cabimento a invocação dessa falha de previsão quando, à partida, o montante das custas possa ser considerado não exorbitante e em correspondência com a natureza e a complexidade do processo. Nessa hipótese, as variáveis que alegadamente deveriam estar normativizadas abonam a proporcionalidade do resultado aplicativo do critério em análise, pelo que a sua não inclusão na previsão legal não pode fundar um juízo em sentido contrário.»*

54. Concluimos, pois, que o critério consagrado na alínea b) do n.º 1 do artigo 5.º do RJETC não é, por si só, inconstitucional ou inválido, impondo-se uma avaliação concreta do resultado da sua aplicação.

Da violação em concreto do princípio da proporcionalidade

55. A recorrente invoca a violação do princípio constitucional da proporcionalidade na fixação do emolumento em causa e entendemos que é neste domínio que a questão deve resolver-se, atendendo ao resultado concreto da liquidação emolumentar e ao seu ajustamento ao caso específico.

56. Na petição de recurso invocam-se os acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 632/2008 e 187/2001, e as seguintes ideias deles constantes:

- *«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); e o princípio da justa medida ou*



proporcionalidade em sentido estrito (não poderão adotar-se medidas excessivas, desproporcionadas para alcançar os fins pretendidos)»;

- O critério da justa medida mede «*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*». «*Trata-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*».
- Quando está em causa a apreciação de atos legislativos, um juízo de inconstitucionalidade sustentado na violação da proporcionalidade «*há-de estribar-se sempre em manifesto incumprimento, por parte do legislador, dos deveres que sobre ele impendem por força do princípio constitucional da proibição do excesso*».

57. Nos já citados acórdãos n.ºs 200/01 e 336/02, o Tribunal Constitucional afirmou a ideia de que um emolumento do Tribunal de Contas calculado com base no valor do ato fiscalizado pode ser aceitável e até relacionado com o seu custo, exceto se conduzir ao cálculo de um valor «*completamente alheio*» à finalidade de custeio do serviço. Mais 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.

58. O mesmo Tribunal 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 caráter manifestamente desproporcional do montante exigido a esse título*».

59. Neste aresto, tal como noutros já acima invocados, sublinhou-se ainda que, apesar de se reconhecer liberdade ao legislador para fixar a 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».

- 60.** Como já assinalámos, as inconstitucionalidades declaradas fundamentaram-se na ausência de um limite máximo ao regime de tributação crescente em função do valor da ação, ignorando a complexidade dos autos para o efeito de evitar ou corrigir valores de tributação desproporcionados às ações de elevado valor que assumam uma tramitação reduzida.
- 61.** Por outro lado, para efeitos de enquadrar a questão da possível violação do princípio da proporcionalidade, importa sempre averiguar, em concreto, se o ato em causa (ainda que seja a interpretação de uma norma) por via dos seus efeitos restritivos ou lesivos, se encontra numa relação 'calibrada' - de justa medida - com os fins prosseguidos.
- 62.** A fiscalização prévia do Tribunal de Contas consiste na verificação da legalidade e regularidade financeira do ato ou contrato a ela submetido. A verificação implica a análise de todos os requisitos de legalidade e regularidade dos atos e das correspondentes despesas e dos documentos que os demonstrem, a identificação de eventuais ilegalidades que possam implicar a nulidade, a falta de cabimento em verba orçamental, a violação de normas financeiras ou ilegalidade que altere ou possa alterar o respetivo resultado financeiro (vide, designadamente, artigo 44º, n.º 3, da LOPTC). Para além da tramitação processual, esta verificação implica, por determinação legal e regulamentar, a análise por especialistas juristas, financeiros e contabilísticos, a emissão de parecer jurídico e financeiro, o controlo de qualidade por outros especialistas e pelas chefias das unidades dos serviços de apoio do Tribunal e a análise e decisão por um Juiz Conselheiro e dois assessores. Nos casos em que haja recurso, como o presente, o processo repete-se, exigindo a intervenção de todos os Juízes Conselheiros que compõem o Plenário da 1.ª Secção. É ainda possível que um processo complexo imponha verificações in loco para elucidação de aspetos em dúvida, o que pode envolver deslocações e inerentes custos.
- 63.** A análise do processo indicia a intervenção de vários especialistas, designadamente para estudo e dilucidação de uma questão jurídica complexa relacionada com a admissibilidade da conversão dos créditos em entradas de capital, a que parecia obstar a proibição jurídica e contabilística da compensação.



Tribunal de Contas

- 64.** No entanto, reconhece-se que um emolumento de €37.647,71 não representa, no caso concreto (e é este apenas que está em causa), uma relação calibrada ou proporcional entre a atividade levada a cabo pelo Tribunal de Contas na sua atividade de fiscalização prévia, a utilidade que dele retira o seu beneficiário e o valor que lhe é pedido. Da *aplicação* do critério legal resulta, no caso, uma manifesta desproporcionalidade entre aquela atividade, a respetiva utilidade e os fins subjacentes à norma.
- 65.** Sucede que, ao contrário do que vem defendendo a jurisprudência constitucional, designadamente para a taxa de justiça, não existe no atual quadro normativo dos emolumentos devidos no Tribunal de Contas pelo exercício da fiscalização prévia um limite máximo para esses emolumentos (apenas existe um limite mínimo) nem uma possibilidade legal que permita ao Tribunal efetuar um ajustamento emolumentar suscetível de corrigir uma eventual desproporção da tributação.
- 66.** Termos em que, nesta dimensão, a aplicação do artigo 5.º, n.º 1, alínea b) do RJETC ao caso conduz, como alegado pela recorrente e como defendido pelo Ministério Público, a uma inconstitucionalidade por violação do princípio da proporcionalidade consubstanciado no artigo 18.º, n.º 2, da CRP.
- 67.** A desaplicação da norma em causa ao caso concreto, com fundamento nesta inconstitucionalidade, cria, no entanto, uma situação de «vazio legal», cuja consequência não pode ser omitida por este Tribunal.
- 68.** Nos termos do artigo 10.º do Código Civil, os casos que a lei não preveja são regulados segundo a norma aplicável aos casos análogos, existindo analogia sempre que no caso omissis procedam as razões justificativas da regulamentação do caso previsto na lei.
- 69.** O RJETC contém normas definidoras de emolumentos para outros processos da competência do Tribunal de Contas, designadamente processos de controlo financeiro, com natureza e tramitação análoga aos de fiscalização prévia (envolvendo instrução e análise técnica pelos serviços técnicos de apoio e subsequente decisão pelos membros do Tribunal).
- 70.** 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).



Tribunal de Contas

- 71.** 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).
- 72.** 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.
- 73.** Deve referir-se que, por comparação com a realidade existente em 1996, quando foi aprovado o RJETC, a evolução dos processos de controlo financeiro do Tribunal de Contas tem sido no sentido de:
- 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;
 - Um crescente automatismo dos processos de fiscalização sucessiva, designadamente de verificação de contas, as quais, ao serem hoje prestadas em formato eletrónico, podem ser objeto de validação informática e correção numérica de dados financeiros e admitem que se venham a desenvolver e aplicar procedimentos de verificação automatizados.
- 74.** Isto significa uma aproximação entre si dos custos destes processos.
- 75.** 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 controlo¹⁵.

¹⁵ Vejam-se as 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

- 76.** 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. Afigura-se-nos que este limite é também adequado aos processos de fiscalização prévia, atenta a experiência de cálculo do custo das ações de controlo, que, em regra, aponta para custos superiores. 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.
- 77.** Releva ainda que, nos citados acórdãos n.ºs 200/01 e 336/02, o Tribunal Constitucional 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
- 78.** 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.
- 79.** Consideramos, 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.
- 80.** Nesse sentido, fixam-se os emolumentos devidos pela fiscalização prévia efetuada no processo n.º 4/2017-SRMTC, que concedeu visto prévio ao ato de 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 linear da norma constante do artigo 5º, n.º 1, alínea b), do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas no processo de fiscalização prévia n.º 4/2017-SRMTC, que concedeu visto prévio ao ato de conversão dos mútuos em aumento de 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 parcial ao recurso interposto, anulando o valor do emolumento titulado pelo documento emitido no processo n.º 4/2017-SRMTC citado;**
- c) Fixar os emolumentos devidos pela concessão do visto prévio no referido processo em 50 vezes o VR.**

Não são devidos emolumentos pelo recurso, nos termos do artigo 17º nº 1 do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas.

Lisboa, 19 de setembro de 2017.

Os Juízes Conselheiros,

(Helena Abreu Lopes, relatora)



Tribunal de Contas

(José Mouraz Lopes)

(Alberto Fernandes Brás)

(António Santos Carvalho)

Fui presente

O Procurador-Geral Adjunto