

Assembleia da República, que especificamente reiterasse e fizesse sua norma de conteúdo idêntico à da norma apreciada.

Quanto a este ponto, pronunciou-se o Acórdão n.º 145/2009, mencionando o seguinte:

“O artigo 95.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 555/99 não foi objeto de qualquer alteração ou reprodução por via de lei ou de decreto-lei autorizado, nem tão-pouco de qualquer proposta ou projeto de alteração que tivesse sido rejeitado em sede parlamentar (os trabalhos preparatórios daqueles diplomas estão disponíveis em www.parlamento.pt), pelo que a norma em apreciação não foi assumida pela Assembleia da República.

Por outro lado, a circunstância de o Decreto-Lei n.º 555/99 ter sido republicado em anexo à Lei n.º 60/2007 (cf. artigo 4.º desta lei), não significa [...] que “o legislador parlamentar fez sua a norma posta em crise”. Neste sentido depõe a “natureza instrumental e não inovadora da republicação”, que apenas visa *garantir, de forma fácil e segura, o conhecimento do direito em vigor* (cf. David Duarte/Sousa Pinheiro/Lopes Romão/Tiago Duarte, *Legística — Perspetivas sobre a conceção e redação de atos normativos*, Almedina, 2002, p. 196 e ss., e Blanco de Moraes, *Manual de Legística. Critérios Científicos e Técnicos para Legislar Melhor*, Verbo, 2007, p. 557 e s.); bem como a própria Lei n.º 74/98, de 11 de novembro — *Lei da publicação, identificação e formulário dos diplomas* (republicada, em anexo, pela Lei n.º 42/2007, de 24 de agosto) —, quando, no artigo 6.º, especifica os casos de republicação integral dos diplomas, em anexo.”

O raciocínio exposto foi corroborado pelo Acórdão n.º 160/2012, quanto à não sanção do vício de inconstitucionalidade orgânica, por força da republicação determinada pelo artigo 4.º da Lei n.º 60/2007, de 4 de setembro, nos seguintes termos:

“Na verdade, a mera republicação de decreto-lei governamental, sem que seja acompanhada de alteração do(s) preceito(s) anteriormente ferido(s) de inconstitucionalidade orgânica, constitui um mero expediente de técnica legística, que visa facilitar a apreensão do conteúdo normativo dos atos legislativos, sem que signifique uma integral novação de toda e cada uma das normas constantes do diploma republicado. Diferente seria, caso a Lei n.º 60/2007 tivesse procedido a uma revogação global do decreto-lei em causa, mediante aprovação de um novo texto normativo, ainda que este recuperasse uma parcela significativa das normas anteriormente vigentes. Não foi isso, porém, o que sucedeu.”

Por tudo quanto fica exposto, conclui-se que a norma, extraída do artigo 95.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de outubro (RJUE), na parte em que permite a realização de inspeções ao domicílio de qualquer pessoa, sem o seu consentimento, nos termos e para os efeitos do referido diploma, ainda que sem a dispensa de prévio mandato judicial, é organicamente inconstitucional, por violação do disposto na alínea b), do n.º 1 do artigo 165.º, da Constituição da República Portuguesa.

III — Decisão

Nestes termos, decide-se:

a) julgar inconstitucional, por violação do disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 165.º, da Constituição da República Portuguesa, a norma, extraída do artigo 95.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de outubro (RJUE), que permite a realização de inspeções ao domicílio de qualquer pessoa, sem o seu consentimento, nos termos e para os efeitos do referido diploma, ainda que sem a dispensa de prévio mandato judicial;

b) e, em consequência, julgar improcedente o presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 13 de abril de 2016. — Catarina Sarmento e Castro — Carlos Fernandes Cadilha — Maria José Rangel de Mesquita — Lino Rodrigues Ribeiro — Maria Lúcia Amaral.

209583357

Acórdão n.º 198/2016

Processo n.º 487/2015

Acordam na 3.ª Secção do Tribunal Constitucional

1 — Por sentença de 21 de setembro de 2014, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal recusou a aplicação do disposto no artigo 106.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, «quando impõe os limites quantitativos das introduções no consumo de tabaco durante o período de condicionamento», com fundamento em inconstitucionalidade orgânica. Em consequência, julgou procedente a impugnação deduzida por Companhia

de Distribuição Integral Logista, S. A. contra a decisão do Diretor da Alfândega do Funchal que ordenou, nos termos das normas conjugadas dos n.ºs 1, 2 e 7 do referido artigo 106.º do CIEC, a liquidação adicional do imposto especial de consumo sobre o tabaco referente à introdução no consumo de cigarros, no período de condicionamento previsto no n.º 1 do artigo 106.º do CIEC, em quantidades superiores às estabelecidas no n.º 2 do mesmo preceito legal.

O Ministério Público interpôs recurso desta decisão para o Tribunal Constitucional, ao abrigo do artigo 70.º, n.º 1, alínea a), da Lei do Tribunal Constitucional, que foi admitido pelo Tribunal recorrido.

Os autos prosseguiram para alegações, tendo o Ministério Público sustentado, em conclusão, o seguinte:

«1.ª) Vem interposto recurso, pelo Ministério Público, para si obrigatório, “nos termos do disposto nos arts. 70.º, n.º 1, al. a), e 72.º, n.º 1, alínea a) e n.º 3, e 75.º-A” da LOFPTC (recusa de aplicação de norma constante de ato legislativo, com fundamento em inconstitucionalidade), “da douda sentença” proferida nos autos de proc. n.º 176/11.1BEFUN, do TAF do Funchal (Impugnação judicial), a fls. 283 a 308, em que é A. a Companhia de Distribuição Integral Logista S. A. (Sucursal em Portugal) e R. o Coordenador do NPF da Alfândega do Funchal, pois, em suma, “recusou a aplicação do [...] artigo 106.º do CIEC (Código dos Impostos Especiais de Consumo), por considerar que a citada norma não se encontrava em consonância com a lei de autorização legislativa)”.

2.ª) Objeto de recusa de aplicação e, portanto, objeto do presente recurso de inconstitucionalidade, será a norma jurídica expressa, primordialmente ao menos, pelas disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 2, do artigo 160.º do CIEC.

3.ª) No epílogo da exposição de motivos do Decreto-Lei n.º 73/2010, de 28 de abril, vem invocado o “uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 103.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, e nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição”, denotando que o Governo exercitou no caso vertente dois títulos de competência, o uso da autorização legislativa em causa mas, em cúmulo, também a competência legislativa para fazer Decretos-Leis em matéria não reservada ao Parlamento.

4.ª) Porém, a norma jurídica impugnada não pode ser imputada, sem incorrer em erro de direito na escolha da regra de direito pertinente para dirimir o litígio dos autos de origem, como se fez na decisão recorrida, ao exercício da autorização legislativa emergente do artigo 130.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, pois a mesma não é de caracterizar como norma de imposto.

5.ª) Com efeito, é uma norma de proibição, pois estabelece um limiar, talhado precisamente à medida do historial no mercado em causa decerto e determinado operador económico, acima do qual é interdita a introdução de cigarros no consumo, no período entre 1 de setembro e o dia 31 de dezembro de cada ano civil, não sendo portanto um tributo, um preceito que visa a angariação de receita, mas, ao invés, o acatamento dessa proibição redundará na perda de receita tributária (ou, pelos menos, no seu diferimento).

6.ª) Por outra parte, é um “fragmento de norma” sancionatória, mais concretamente, é um dos pressupostos do tipo objetivo da contraordenação aduaneira prevista na alínea p) do n.º 2 do artigo 109.º (Introdução irregular no consumo), e punível nos termos conjugados do disposto no n.º 5 do mesmo artigo e no n.º 4 do artigo 26.º, todos do RGIT.

7.ª) Depois, o efeito jurídico (limite quantitativo) desta norma de proibição visa, justamente, impedir a operação da norma de imposto, pois só nos casos, patológicos, em que é infringida a norma jurídica impugnada há lugar à aplicação de sanções, a título da prática de um ilícito de mera ordenação social, de tipo aduaneiro, e à liquidação adicional, sendo certo que a punibilidade da conduta está sob o domínio do operador económico em causa, em particular na medida em que a administração aduaneira informa, oportunamente, sobre o limite quantitativo que lhe é aplicável no período de condicionamento.

8.ª) Finalmente, não materializa o exercício do poder tributário — no caso, de criar e definir os elementos essenciais de um imposto — mas antes o exercício do poder de “regulação do mercado” (ainda que funcionalmente colimado à norma jurídica de imposto).

9.ª) Em suma, a norma jurídica constante das disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 2, do artigo 106.º do CIEC, não é uma “norma de imposto”, na aceção e para os efeitos do artigo 103.º, n.ºs 2 e 3, da Constituição, nomeadamente em sede do princípio da legalidade tributária, em sentido formal, e portanto não pode ser imputada ao exercício da autorização legislativa emergente do artigo 130.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril.

10.ª) Em conclusão, a decisão recorrida incorreu em erro de determinação da norma jurídica aplicável ao caso, pois não são aplicáveis ao litígio dirimido nos autos de origem os artigos 103.º, n.º 1 e 2, e 198.º, n.º 1, al. b), mas antes o artigo 198.º, n.º 1, al. a), todos da

Constituição, por se tratar no caso vertente do exercício da competência legislativa do Governo para fazer Decretos-Leis em matéria não reservada ao Parlamento, não concorrendo, assim, a inconstitucionalidade orgânica que determinou a recusa de aplicação da norma jurídica impugnada.»

A recorrida contra-alegou, concluindo, por seu lado, nos termos seguintes:

«1 — O artigo 106.º do CIEC é organicamente inconstitucional porque prevê uma norma de incidência, um critério de exigibilidade e uma taxa de IEC sobre o tabaco que se distingue da regra geral de incidência de IEC e acresce à mesma (criando um novo facto e aplicando uma taxa distinta), pelo que não estando prevista essa regra de incidência e taxa especial na lei de autorização legislativa da Assembleia da República que precedeu as alterações ao CIEC que deram origem à introdução do art. 86 (atual art. 106.º CIEC), foi violado o disposto no artigo 165.º n.º 1 i) e 103.º n.º 2 da CRP pois que o atual artigo 106.º provém de um decreto-lei (não contendo a respetiva lei de autorização legislativa qualquer autorização para a criação de uma incidência ou de uma taxa distinta de IEC nos casos de ultrapassagem, durante um período de condicionamento, de um limite de introduções no consumo apurado por referência às introduções no consumo efetuadas no ano anterior).

2 — Se o art. 106.º CIEC não fixasse uma norma de incidência e uma taxa distinta daquela que é aplicável nos termos do artigo 7.º CIEC não teria existindo a liquidação adicional de imposto que vem impugnada, pois a ora recorrida liquidou o IEC sobre o tabaco aquando da respetiva introdução no consumo, como dispõe o artigo 7.º CIEC e à taxa prevista neste artigo.

3 — O atual art. 106.º CIEC disciplina a introdução no consumo do tabaco em termos inovadores e em aspetos que não são meramente instrumentais, mas que se mostram de importância fundamental para os operadores do setor, impondo um novo equilíbrio económico de toda a sua atividade e obrigando-os a uma gestão integralmente diferente das suas obrigações tributárias e dos seus fluxos comerciais pelo que, devendo, na delimitação da reserva de lei parlamentar em matéria fiscal prevista no artigo 103.º n.º 2 CRP, atender-se à substância das coisas e à oneração efetiva do contribuinte, terá de se concluir pela inconstitucionalidade orgânica do artigo 106.º CIEC por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP.

4 — Por outro lado, o atual artigo 106.º CIEC estabelece a aplicação de uma taxa de imposto diferente daquela que seria aplicável nos termos gerais do CIEC, ao determinar que a taxa aplicável é a que vigorar à data da apresentação da declaração de apuramento e não da taxa em vigor no momento da introdução no consumo (como seria se se aplicasse a regra geral do artigo 72.º do CIEC e não a regra especial criada com o artigo 86.º atual 106.º do CIEC) pelo que não poderá deixar de se concluir que tendo o regime de condicionamento da introdução no consumo e respetiva incidência e taxa de imposto sido definida por meio de decreto-lei simples (e contrariando a disciplina que resultaria da aplicação das regras gerais do CIEC) existe manifesta violação da reserva de lei parlamentar e consequente inconstitucionalidade orgânica como julgado pelo TAF do Funchal na sentença recorrida, a qual, por isso, deve ser plenamente mantida.

5 — Da fundamentação da sentença recorrida decorre necessariamente que a norma cuja aplicação foi recusada por inconstitucionalidade orgânica foi o artigo 106.º CIEC na sua totalidade pelo que, tendo a liquidação impugnada por fundamento os n.ºs 1, 2 e 7 do artigo 106.º CIEC serão essas, primacialmente, as normas cuja inconstitucionalidade se discute.

6 — O MP admite, como não podia deixar de ser dada a imposição constitucional vertida no artigo 103.º n.º 1 e 2 da CRP, que se as normas subjuíce fossem normas relativa à criação, incidência, taxa, liquidação, cobrança, benefícios fiscais ou garantias dos contribuintes, tendo sido aprovadas por DL e não existindo lei de autorização que as contemple, seriam organicamente inconstitucionais.

7 — A tese do MP de que o artigo em apreciação (artigo 106.º CIEC) nada preceitua quanto a elementos essenciais do imposto sobre o tabaco não procede por duas ordens de razões já que: (i) assenta num erro de facto e (ii) ignora a letra da lei.

8 — A tese do MP assenta num erro de facto que é o de considerar que a inconstitucionalidade orgânica apontada pelo TAF do Funchal se cinge aos n.ºs 1 e 2 do artigo 106.º do CIEC quando a apreciação que foi feita pela sentença recorrida incide sobre a totalidade do artigo 106.º CIEC nomeadamente nos números 1, 2 e 7 que são aqueles que fundamentam a liquidação impugnada.

9 — Depois, a tese do MP ignora a letra da lei pois pretende classificar o artigo 106.º CIEC como uma norma de proibição e que apenas dá lugar à aplicação de sanções, a título da prática de um ilícito de

mera ordenação social, de tipo aduaneiro, e em concurso, à liquidação adicional. Esta tese não tem qualquer apoio na letra da lei.

10 — A própria afirmação do MP contraria aquilo que o MP pretende fazer valer pois é o próprio MP que reconhece que infringindo os limites de introdução no consumo do período de condicionamento (definidos no artigo 106.º n.º 1 e 2 do CIEC) a consequência não é apenas de natureza contraordenacional, como o MP pretende depois explorar, mas sim, e sobretudo (porque é isso que está em discussão neste processo) de natureza tributária (já que dá origem a uma liquidação de imposto sobre o consumo de tabaco sobre um novo facto tributário — a violação dos limites — e com base numa taxa diferenciada — a constante do n.º 9 do artigo 106.º CIEC).

11 — Em face do exposto não restam quaisquer dúvidas de que o artigo 106.º CIEC disciplina o facto gerador e a exigibilidade do imposto relativamente ao imposto de consumo sobre o tabaco como muito bem afirma a sentença do TAF do Funchal, bem como, a taxa aplicável às introduções no consumo que excedam os limites quantitativo tendo no entanto sido tais normas aprovadas por decreto-lei e não existindo autorização da AR para a alteração do facto gerador, exigibilidade e taxa de IEC sobre o tabaco na respetiva lei de autorização legislativa, em clara violação do disposto no art. 165.º n.º 1 i) e 103.º n.º 2 CRP.

12 — Tendo a AT, ao abrigo do artigo 106.º n.º 7 CIEC, que fixa um facto gerador de imposto e uma taxa distinta da que seria aplicável de acordo com o artigo 7.º CIEC, procedido à liquidação de imposto sobre o tabaco, o qual vem agora impugnado, então é manifesto que o artigo 106.º CIEC contém uma norma de incidência (que deu origem a uma liquidação) e interfere com a taxa de imposto aplicável, e cuja introdução na ordem jurídica, como melhor exposto na sentença do TAF do Funchal e na doutrina não foi expressamente autorizada nos termos da lei de autorização legislativa que precedeu a criação do atual art. 106.º CIEC, pelo que traduz uma inconstitucionalidade orgânica que implica a desaplicação da norma em causa no caso concreto.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado totalmente improcedente e em consequência mantida a decisão de inconstitucionalidade orgânica proferida pelo tribunal a quo, como é de lei e de JUSTIÇA!».

Cumprе apreciar e decidir.

2 — Delimitação do objeto do recurso

O artigo 106.º do CIEC, na redação vigente à data da prolação da decisão recorrida, introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, estabelecia as seguintes «regras especiais de introdução no consumo» de tabaco manufacturado:

1 — A introdução no consumo de tabaco manufacturado, com exceção dos charutos e do tabaco para cachimbo de água, está sujeita a regras de condicionamento aplicáveis no período que medeia entre o dia 1 de setembro e o dia 31 de dezembro de cada ano civil.

2 — Durante o período referido no número anterior, as introduções no consumo de tabaco manufacturado, com exceção dos charutos e do tabaco para cachimbo de água, efetuadas mensalmente, por cada operador económico, não podem exceder os limites quantitativos, decorrentes da aplicação de um fator de majoração de 10 % à quantidade média mensal do tabaco manufacturado introduzido no consumo ao longo dos 12 meses imediatamente anteriores.

3 — Para efeitos do disposto no número anterior, o cálculo da média mensal tem por base a quantidade total das introduções no consumo de tabaco manufacturado, com exceção dos charutos e do tabaco para cachimbo de água, não isento, efetuadas entre o dia 1 de setembro do ano anterior e o dia 31 de agosto do ano subsequente.

4 — Cada operador económico deve apresentar à estância aduaneira competente, até ao dia 15 de setembro de cada ano, uma declaração inicial contendo a indicação da respetiva média mensal e a determinação do consequente limite quantitativo que lhe é aplicável no período de condicionamento.

5 — Em casos excecionais, devidamente fundamentados na alteração brusca e limitada no tempo do volume de vendas, pode ser autorizada a não observância daqueles limites quantitativos, não obstante não serem os mesmos considerados para efeitos do cálculo da média mensal para o ano seguinte.

6 — Fim do período de condicionamento e o mais tardar até ao final do mês de janeiro de cada ano, o operador económico deve apresentar à estância aduaneira competente uma declaração de apuramento contendo a indicação das quantidades totais de tabaco manufacturado, com exceção dos charutos e do tabaco para cachimbo de água, efetivamente introduzidas no consumo durante o período de condicionamento.

7 — As quantidades de tabaco manufacturado, com exceção dos charutos e do tabaco para cachimbo de água, que excedam o limite quantitativo referido no n.º 4 ficam sujeitas ao pagamento do imposto à taxa

em vigor na data da apresentação da declaração de apuramento quando tal excesso seja comprovado pelo confronto dos seus elementos com os processados pela administração, sem prejuízo do procedimento por infração a que houve lugar.

8 — As regras previstas no presente artigo são individualmente aplicáveis ao continente, à Região Autónoma dos Açores e à Região Autónoma da Madeira, devendo as obrigações previstas nos números anteriores ser cumpridas junto da estância aduaneira onde são processadas as respetivas introduções no consumo.

Em face da estrutura normativa complexa do transcrito preceito legal e da ausência de explicitação, pelo Tribunal a quo, das normas a que especificamente dirigiu o juízo de inconstitucionalidade, sustenta o Ministério Público, a título preliminar, que o objeto da decisão de recusa de aplicação e, portanto, do recurso de constitucionalidade, «será a norma jurídica constante, primordialmente ao menos, das disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 2 do aludido 160.º do CIEC», restrição que infere da alusão que é feita, no dispositivo da sentença, aos «limites quantitativos» e ao «período de condicionamento».

Não se afigura que lhe assista razão.

O processo que originou o presente recurso foi desencadeado na sequência de impugnação judicial deduzida contra decisão administrativa que ordenou a liquidação adicional do imposto especial sobre o consumo de tabaco, nos termos conjugados dos n.ºs 1, 2 e 7 do CIEC. Por outro lado, na perspetiva argumentativa do Tribunal recorrido, as normas contidas no artigo 106.º do CIEC estabelecem regras especiais de introdução no consumo respeitantes ao imposto sobre o tabaco, afastando-se do regime geral, no que respeita ao «facto gerador» da obrigação do tributo e ao «critério de exigibilidade», que a seu ver constitui matéria de incidência tributária integrada no âmbito da reserva relativa da competência da Assembleia da República (artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2, da Constituição). Assim sendo, ao concluir-se pela inconstitucionalidade orgânica do artigo 106.º do CIEC, por violação das citadas normas constitucionais, o que se julga ofensivo da reserva (relativa) de competência legislativa da Assembleia da República é o regime constante das normas que fixam o período temporal de condicionamento e os limites quantitativos aplicáveis, nesse período, constantes dos n.ºs 1, 2, 3 e 4 do artigo 106.º do CIEC, e, sobretudo, as consequências tributárias que decorrem para o contribuinte da ultrapassagem desses limites constantes do n.º 7 deste mesmo preceito legal.

A decisão de recusa de aplicação, assim interpretada, tem, pois, por objeto as normas do artigo 106.º, n.ºs 1, 2, 3, 4 e 7, do CIEC, que, não fosse o juízo de inconstitucionalidade, seriam as aplicáveis à matéria da impugnação judicial. Em consequência, deve sobre elas recair a presente fiscalização de constitucionalidade.

3 — Mérito do recurso

As regras especiais de introdução no consumo consagradas no artigo 106.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, não constituem uma novidade legislativa.

Como se dá conta no recente Acórdão n.º 545/2015, o regime de condicionamento da introdução no consumo de tabaco foi introduzido pelo Decreto-Lei n.º 155/2005, de 8 de setembro, que aditou ao artigo 86.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, as normas constantes dos seus n.ºs 6 a 12.

O artigo 86.º, n.º 6, do CIEC, na redação introduzida pelo referido Decreto-Lei n.º 155/2005, proibia que os operadores económicos introduzissem mensalmente no consumo as quantidades de produtos de tabaco manufaturado que excedessem em mais 30 %, por cada marca, a média mensal das introduções feitas no ano anterior. Pretendeu-se, desse modo, no essencial, «obstar as práticas lesivas das receitas do Estado», por parte dos operadores económicos que, sabendo do aumento do imposto sobre o tabaco, através das leis do Orçamento de Estado, introduziam no mercado, nos últimos meses de cada ano, quantidades excessivas desse produto que apenas seriam efetivamente consumidas nos primeiros meses do ano seguinte. De acordo com o citado aresto, «[e]sta prática tinha efeitos económicos vantajosos para os operadores económicos e consumidores, já que podiam comercializar e adquirir tabaco por preço inferior ao verificado no momento do consumo efetivo, mas ao mesmo tempo era prejudicial aos interesses financeiros do Estado, já que não arrecadava o montante de imposto que havia estimado no Orçamento de Estado».

O Decreto-Lei n.º 307-A/2007, de 31 de agosto, revogou os n.ºs 6 a 12 do artigo 86.º do CIEC e aditou a este Código o artigo 86.º-A, que, mantendo o objetivo de condicionamento antes vigente, fixou no tempo o período em que vigoravam as restrições quantitativas estabelecidas, em matéria de introdução do tabaco no consumo (entre 1 de setembro e 31 de dezembro de cada ano civil), e introduziu uma nova fórmula para o respetivo cálculo. Paralelamente, alterou a redação da norma constante da alínea p) do n.º 2 do artigo 109.º do RGIT, tipificando expressamente como contraordenação a introdução no consumo de produtos com violação das regras de comercialização, «designadamente os

limites quantitativos, estabelecidas pelo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo e em legislação complementar».

Só com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2008, aprovado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, que aditou àquele artigo 86.º-A um n.º 8, se passou também a prever os efeitos de ordem tributária decorrentes da violação de tais limites: «As quantidades de cigarros que excedam o limite quantitativo referido no n.º 5 ficam sujeitas ao pagamento do imposto à taxa em vigor na data da apresentação da declaração de apuramento quando tal excesso seja comprovado pelo confronto dos seus elementos com os processados pela administração, sem prejuízo do procedimento por infração a que houver lugar», solução legal que se manteve no n.º 7 do artigo 106.º do novo CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho.

Confrontando o regime homólogo constante do artigo 86.º-A do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, na redação vigente à data da entrada em vigor do novo CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, com as normas do artigo 106.º deste último Código, apenas se regista, como diferença assinalável, a fixação de um limite quantitativo, no período de condicionamento, inferior ao anteriormente fixado: durante o referido período, determina o n.º 2 do referido preceito legal, «as introduções no consumo de cigarros, efetuadas mensalmente, por cada operador económico, não podem exceder os limites quantitativos, decorrentes da aplicação de um fator de majoração de 10 % à quantidade média mensal de cigarros introduzidos no consumo ao longo dos 12 meses imediatamente anteriores», em contraposição com os 30 % antes vigentes.

A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2014, alterou a redação do artigo 106.º do CIEC, afastando do seu âmbito de aplicação os charutos e o tabaco para cachimbo de água (artigo 195.º da referida lei). Finalmente, a Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2015, ampliou as espécies de tabaco manufaturado não sujeitas às regras restritivas constantes do artigo 106.º e concretizou, tendo por referência diversos fatores de ponderação, a forma de liquidação do imposto adicional devido em relação à quantidade de tabaco excessiva introduzida no consumo no período de condicionamento temporal estabelecido (artigo 207.º).

O julgamento de inconstitucionalidade orgânica feito pelo Tribunal a quo assentou no pressuposto de que as regras especiais de introdução ao consumo constantes do artigo 106.º do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, assumem a natureza de normas de incidência, posto que «disciplinam [...] o facto gerador e a exigibilidade do imposto relativamente ao imposto de consumo sobre o tabaco», tal como já antes as normas constantes dos anteriores artigos 86.º do CIEC, na versão introduzida pelo Decreto-Lei n.º 155/2005, de 8 de setembro, e 86.º-A do CIEC, na versão do Decreto-Lei n.º 307-A/2007, de 31 de agosto. Não tendo a lei de autorização legislativa ao abrigo da qual foi aprovado o novo CIEC «autorizado nada relativamente à introdução ao consumo com as especificidades disciplinadas no artigo 106.º», como constitucionalmente exigível (artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição), concluiu o Tribunal a quo no sentido da sua inconstitucionalidade orgânica.

Debruçando-se sobre a norma do n.º 6 do artigo 86.º do CIEC, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 155/2005, de 8 de setembro, o Tribunal Constitucional, pelo mencionado Acórdão n.º 545/2015, teve já oportunidade de esclarecer, na linha argumentativa ora recuperada pelo Ministério Público, que não estava em causa uma norma reguladora da relação jurídico-tributária entre os operadores económicos e a Administração Tributária mas uma regra que, restringindo a liberdade dos operadores económicos em matéria de introdução no mercado de tabaco manufaturado, apenas releva no âmbito do direito económico.

Lê-se no aludido aresto, em explicitação dessa ideia central, o seguinte:

«O conceito de “introdução no consumo” enunciado no n.º 6 do artigo 86.º não diverge das hipóteses referidas nos artigos 7.º, n.º 1 e 86.º, n.º 1 do CIEC. A norma não incorpora novos factos ou novas hipóteses de introdução no consumo, para além das enunciadas nessas disposições, uma que vez que, dentro dos limites quantitativos fixados, o facto gerador do imposto e a condição da sua exigibilidade continuam a ser os previstos naquelas normas. Na sua previsão, a norma limita-se a proibir a introdução no consumo de tabaco em quantidades superiores a 30 % à média mensal que foi comercializada no ano económico anterior, relativamente a cada marca. Uma típica regra de condicionamento comercial, que restringe a liberdade dos operadores económicos de introduzirem no mercado as quantidades de tabaco que bem entenderem, mas que não interfere com os pressupostos de que resulta a obrigação do imposto.

Pelos efeitos jurídicos causados, a proibição de introdução no consumo, cuja violação constitui uma contraordenação aduaneira — alínea p) do n.º 2 do artigo 109.º do CIEC — representa uma intervenção dos poderes públicos na vida económica das empresas que comercializam tais produtos. Não obstante a intenção de acautelar o equilíbrio orçamen-

tal do ano económico em que ocorre o aumento do imposto, a verdade é que, por força da norma impugnada, a comercialização de tabaco ficou condicionada a limites mensais de introdução no consumo. Para a atividade dos operadores económicos do setor do tabaco, tal proibição consubstancia uma medida restritiva do comércio e da concorrência, pois ficam obrigados a conter as vendas ao longo do ano dentro de certos limites, o que os impede de aumentar quotas de mercado.

Embora formalmente integrada numa disposição tributária, a norma do n.º 6 do artigo 86.º do CIEC é uma norma jurídica cujo campo de atuação se pode localizar no âmbito do direito económico. O contexto de realidade em que os seus efeitos jurídicos se projetam indica que se trata de uma norma jurídico-económica diretamente ligada à atividade dos operadores económicos do setor do tabaco, interferindo e condicionando a sua atividade. Ou seja, um regime de condicionamento que limita o exercício de uma atividade privada desenvolvida em contexto concorrencial e que cria obstáculos institucionais ao livre funcionamento do mercado do tabaco. Trata-se assim de uma norma que, atuando diretamente sobre o comportamento dos operadores económicos do setor do tabaco, tem um conteúdo económico cuja validade tem que ser aferida pelos princípios jurídico-constitucionais do direito económico.

[...] A pertinência ao direito da economia e à «constituição económica» [...] — conclui o mesmo acórdão — coloca a norma impugnada fora do alcance da reserva de lei relativa aos impostos constantes da alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º e do n.º 2 do artigo 103.º da CRP. A norma não revela qualquer dos elementos essenciais dos impostos que, por imposição daquelas disposições, têm que estar reservados à lei parlamentar: (i) não cria um imposto novo; (ii) não descreve um novo facto tributário; (iii) não define novos sujeitos ativos ou passivos de imposto (iv) não estabelece um novo montante de imposto; (v) nem é uma norma relativa às garantias dos contribuintes; (vi) ou uma norma que conceda benefícios fiscais.

Não obstante o intuito de assegurar a cobrança do montante de imposto sobre o consumo de tabaco que foi estimado no orçamento de receitas, não se trata de uma norma reguladora da relação jurídica fiscal que se estabelece entre os operadores económicos e a administração tributária com a produção, importação e subsequente introdução no consumo de produtos de tabaco manufacturado. A limitação quantitativa dos produtos tributáveis a introduzir no consumo intrinseca-se na ação dos agentes económicos, mas não interfere na relação tributária que se constitui com cada introdução no consumo. De facto, a fixação de limites quantitativos à comercialização de tabacos manufacturados não altera ou modifica o pressuposto de facto da obrigação fiscal. A situação-base da imposição continua a ser a mesma — a introdução no consumo — e a sua ocorrência dá origem ao nascimento da obrigação de imposto, independentemente dos limites quantitativos que tenham ou não sido fixados à comercialização. Ora, não havendo modificação do facto gerador da dívida de imposto, a norma impugnada não se pode pautar pela rigidez dos princípios jurídico-constitucionais que formam a “constituição fiscal”, designadamente pelo princípio da reserva material de lei formal.

Cumpra, agora, questionar se, em face da evolução legislativa entretanto registada, é de manter a qualificação das normas constantes do atual artigo 106.º do CIEC como normas de direito económico, decorrentes do mero exercício de um poder de ‘regulação do mercado’, como sustenta o Ministério Público.

As normas que integram o objeto do presente recurso de constitucionalidade, como se precisou, não incluem apenas as regras que proibem aos operadores económicos a introdução no consumo, num determinado período de tempo, de quantidades de produto manufacturado que excedam o limite legal, as chamadas regras de condicionamento; estão também em causa, e sobretudo, as consequências tributárias decorrentes da ultrapassagem dos limites quantitativos legalmente estabelecidos, nesse domínio, que se encontram previstas no n.º 7 do artigo 106.º do CIEC.

Determina este preceito legal, na redação que vigorava à data da prolação da decisão recorrida:

«As quantidades de tabaco manufacturado, com exceção dos charutos e do tabaco para cachimbo de água, que excedam o limite quantitativo referido no n.º 4 ficam sujeitas ao pagamento do imposto à taxa em vigor na data da apresentação da declaração de apuramento quando tal excesso seja comprovado pelo confronto dos seus elementos com os processados pela administração, sem prejuízo do procedimento por infração a que houver lugar».

A declaração de apuramento a que se refere o transcrito preceito legal contém, de acordo com o disposto no n.º 6 do artigo 106.º do CIEC, a indicação das quantidades totais de tabaco manufacturado efetivamente introduzidas no consumo durante o período de condicionamento, e deve ser apresentada findo este período, que coincide com o último dia do ano civil, e até ao final do mês de janeiro do ano seguinte.

Tendo por referência o termo (inicial e final) do prazo de apresentação da declaração de apuramento fixada no n.º 6 do artigo 106.º do

CIEC, o seu n.º 7 determina que as quantidades de tabaco manufacturado que excedam o limite legal aplicável ficam sujeitas ao pagamento do imposto à taxa que vigorar na data de apresentação da declaração de apuramento. Neste ponto, parece não haver dúvidas de que a norma em causa interfere, pelo menos, na taxa aplicável, que é um elemento integrante do imposto, dela podendo decorrer uma maior «oneração efetiva do contribuinte», nos casos previsíveis em que a taxa do imposto sobre o tabaco aplicável no ano seguinte é superior àquela que vigorava no momento em que o tabaco foi introduzido no consumo (cf. artigo 8.º, n.ºs 1 e 2, do CIEC).

Nesta medida, há que reconhecer que a matéria especificamente disciplinada no artigo 106.º, n.º 7, do CIEC, contrariamente ao que sucede com as restantes regras do regime especial de condicionamento nele previsto, assume natureza tributária, integrando, por isso, a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP).

Analisando a norma do artigo 130.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que autorizou o Governo a aprovar o novo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, revogando o regime anterior, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, verifica-se que nada se contempla em relação à fixação de um regime especial de condicionamento de introdução do tabaco no consumo, designadamente ao nível dos efeitos que especificamente decorrem, para a esfera jurídica do contribuinte, da violação das respetivas regras restritivas.

Em relação à opção legal de restringir as quantidades de tabaco manufacturado que cada operador económico pode adquirir no último trimestre da cada ano — que reproduz, no essencial, a solução restritiva antes consagrada, a este nível, nos artigos 86.º, n.º 6, do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, e 86.º-A do mesmo Código, aditado pelo Decreto-Lei n.º 307-A/2007, de 31 de agosto — não era exigível que a lei de autorização legislativa a contemplasse, pelas razões invocadas no citado Acórdão n.º 545/15, que aqui se reiteram. Não estando em causa normas de natureza tributária ou que impliquem uma restrição do núcleo essencial de direitos fundamentais, como então se sustentou, é título habilitante bastante o que consta da norma da alínea a) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição, que comete ao Governo o poder de fazer Decretos-Leis em matérias não reservadas à Assembleia da República.

Mais problemático se afigura ser, porém, o caso da norma do n.º 7 do artigo 106.º do CIEC. A estrutura e teleologia desta norma conferem-lhe características materiais semelhantes a uma norma antiabuso, que se limita a garantir a aplicação dos critérios gerais tributários consagrados na norma primária, cuja aplicação foi presumidamente iludida pela ação abusiva do contribuinte. Desconstruindo a realidade ficcionada pelo agente económico, o que a norma em causa se limita a fazer é aplicar a taxa diversa da devida no momento em que efetivamente ocorre a introdução do tabaco no consumo, entendida como efetiva colocação no mercado para consumo, taxa incidente sobre o montante que exceda o limite qualitativo fixado no n.º 4.

Nesta perspetiva é equacionável considerar que, havendo autorização legislativa para a aprovação da norma tributária primária, como é o caso, dela decorre, numa interpretação sistemática e finalística, credencial parlamentar bastante para aprovar normas cujo finalidade e efeito é apenas o de garantir a efetiva aplicação da primeira, como parece ser o caso.

De todo o modo, vertendo ao caso concreto, ou seja, à norma do n.º 7 do artigo 106.º do CIEC, conjugada com as restantes normas agora em apreciação, não se afigura que a ausência de expressa autorização parlamentar para a sua emissão, caso fosse exigível, as fizesse incorrer em vício de inconstitucionalidade orgânica.

Com efeito, confrontando o regime constante do artigo 86.º-A do CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, na redação vigente à data da entrada em vigor do novo CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, com o que consta do artigo 106.º deste último Código, facilmente se constata que o n.º 7 deste preceito legal se limita a reproduzir a solução que constava do n.º 8 daquele artigo 86.º-A, norma aditada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2008.

A opção de sujeitar a tributação adicional as quantidades de tabaco que excedem os limites legais quantitativos vigentes para o período de condicionamento, à taxa vigente na data de apresentação da declaração de apuramento (cf. artigo 86.º-A, n.º 7, do anterior CIEC), foi, pois, originariamente tomada pela Assembleia da República, e não pelo Governo, que se limitou a reeditar no artigo 106.º, n.º 7, do CIEC, a solução que, neste particular, já antes vigorava.

Por outro lado, e como decorre da evolução legislativa que sobreveio à entrada em vigor do artigo 106.º do novo CIEC (cf. supra), o n.º 7 deste preceito legal foi alterado por leis da Assembleia da República em termos que, contudo, evidenciam o propósito parlamentar de manter a opção legal de tributação adicional constante da sua redação original (cf. Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, e Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro de 2014).

Ora, como se sublinhou no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 479/2010, em aplicação de jurisprudência constante nesta matéria, «o facto do Governo aprovar normas respeitantes a matérias inscritas no âmbito da reserva relativa da Assembleia da República não determina por si só a inconstitucionalidade orgânica dessas normas, sendo também necessário que as mesmas criem um regime jurídico materialmente diverso daquele que até à aprovação dessa nova norma constava dos textos legais emanados pelo órgão de soberania competente. Se as normas aprovadas pelo Governo sem uma autorização específica da Assembleia se limitarem a reproduzir substancialmente as soluções anteriormente aprovadas com a necessária autorização, não se vê razão para se invalidar esse ato».

Sendo este o caso, como acima demonstrado, afigura-se infundado o juízo de inconstitucionalidade orgânica.

4 — Pelo exposto, decide-se:

a) não julgar inconstitucionais as normas constantes do artigo 106.º, n.ºs 1, 2, 3, 4 e 7, do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho.

b) em consequência, conceder provimento ao recurso e ordenar a reforma da decisão recorrida em conformidade com o juízo que agora se formula quanto à questão de constitucionalidade.

Sem custas.

Lisboa, 13 de abril de 2016. — *Carlos Fernandes Cadilha — Maria José Rangel de Mesquita — Lino Rodrigues Ribeiro — Catarina Sarmento e Castro — Maria Lúcia Amaral.*

209583421

Acórdão n.º 197/2016

Processo n.º 465/2015

Acordam, na 3.ª secção, do Tribunal Constitucional

I — Relatório

1 — A SEMAPA — Sociedade de Investimento e Gestão, SGPS, requereu a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, pedindo a declaração de ilegalidade e a anulação parcial da autoliquidação de IRC referente ao exercício fiscal de 2011, na parte relativa às tributações autónomas, suscitando a inconstitucionalidade das disposições do artigo 88.º, n.º 13, alíneas a) e b), e n.º 14 do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas (CIRC).

Por decisão de 24 de abril de 2015, o Tribunal Arbitral julgou improcedente o pedido, pelo que a autora recorreu para o Tribunal Constitucional, pretendendo ver apreciada a inconstitucionalidade das referidas disposições do CIRC.

Tendo o processo prosseguido para decisão de mérito, a recorrente apresentou alegações em que formula as seguintes conclusões:

A) Não são constitucionalmente admissíveis normas (artigo 88.º, n.º 13, alíneas a) e b), do CIRC) que penalizam fiscalmente a uma taxa de 35 %, que pode chegar a 45 %, exclusivamente despesas suportadas com remunerações (variáveis e por cessação de funções) devidas ao universo constituído por administradores, gerentes ou gestores.

B) Não são constitucionalmente admissíveis normas (artigo 88.º, n.º 13, alíneas a) e b), do CIRC) por virtude das quais a tributação global, direta e indireta, sobre o rendimento, origina o pagamento de imposto que facilmente se aproxima dos 1 00% do rendimento e pode mesmo ultrapassá-lo (violação do princípio da proporcionalidade e da proibição de confisco ou da propriedade privada).

C) Não é constitucionalmente admissível (arbitrariedade, desadequação do meio lesivo do património da empresa — princípio da proporcionalidade — e interferência fiscal injustificada com a gestão e propriedade privadas) um regime de tributação que a pretexto de lidar com o potencial desligamento das remunerações variáveis atribuídas a administradores, gerentes ou gestores, dos resultados e contas das empresas, deixa de fora as remunerações fixas e com isso incentiva fiscalmente o reforço desta componente da remuneração, isto é, incentiva justamente o reforço da componente remuneratória que por definição se apresenta mais desligada dos resultados e contas, anuais ou plurianuais, da empresa.

D) Caso se veja uma finalidade primacialmente extrafiscal (Pigou-vian taxes) na norma constante do artigo 88.º, n.º 13, alíneas a) e b), do CIRC, a suposta finalidade de coartar remunerações desligadas dos resultados e contas da empresa é desadequada e prosseguida em excesso, por estas duas razões adicionais ainda: é desadequada porque medida legislativa adequada e eficaz, e que tem ainda a virtude de não contender com princípios constitucionais, é a que tratasse de impor a recuperação junto dos próprios administradores (autores da gestão enganosa) da remuneração variável em causa; e é excessiva porque se a preocupação

primacial for realmente a indicada (por oposição a obter receita) não se percebe por que razão não se prevê a devolução do imposto caso no final dos três anos referidos na alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do CIRC se confirme o desempenho positivo da sociedade a que a norma alude. Donde a inconstitucionalidade também por mais esta razão: na medida em que a norma não prevê o reembolso da tributação autónoma caso no final do período de três anos que acolhe se confirme o desempenho positivo da empresa.

E) Não é constitucionalmente admissível, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade, sujeitar ao castigo da tributação autónoma prevista na alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, também a parte da remuneração variável que se contenha alternativamente dentro de um dos dois limites excludentes dessa tributação (valor absoluto igual ou inferior a € 27.500, ou valor relativo igual ou inferior a 25 % da remuneração anual do administrador). Para além do mais, é de realçar que o princípio da proporcionalidade diz-nos que a medida (no caso, que atinge o património/propriedade da empresa) não deve ir além do necessário. Ora, é desnecessário para combater fiscalmente o alegado excesso remuneratório legalmente balizado por referência àquelas duas faixas, tributar também a parte do todo que nelas se contém.

F) A norma que exige imposto adicional a quem apresente prejuízos fiscais, do n.º 14 do artigo 88.º do CIRC, colide frontalmente com os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e do rendimento real (é a antítese deles).

G) Mesmo que se veja na referida norma um objetivo primacialmente extrafiscal (desincentivar remunerações variáveis a gestores, encargos com frota automóvel, etc.), e se lhe reconheça e ao meio usado para o servir, legitimidade constitucional para atingir o património e gestão privadas, não é ainda assim constitucionalmente admissível que a norma do n.º 14 do artigo 88.º do CIRC, imponha um agravamento em dez pontos percentuais de todas as tributações autónomas sobre despesas e encargos (incluindo atribuição de bónus) pelo simples facto de a sociedade incorrer em prejuízos fiscais, mesmo que (na interpretação que se contestou sem sucesso) se prove que o apuramento de prejuízos fiscais é uma mera consequência técnica de algumas normas fiscais, não refletindo prejuízo económico, prejuízo real, de espécie alguma.

H) São violadas pelas referidas normas e pelas referidas razões, os seguintes artigos e princípios constitucionais: 2.º (Estado de Direito democrático, com os inerentes princípios da proporcionalidade e da igualdade), 13.º princípio da igualdade), 18.º, n.ºs 2 e 3 (princípio da proporcionalidade), 62.º (direito de propriedade privada), 80.º, alínea c) (liberdade de iniciativa e de organização empresarial), 81.º, alínea f) (liberdade de gestão empresarial, que tem por contraponto um Estado que promove a neutralidade por oposição a criar distorções), 82.º, n.ºs 1 e 3 (garantia de existência do setor privado) e 86.º, n.º 2 (proibição de intervenção por parte do Estado na gestão das empresas privadas), 103.º, n.º 1 e 104.º, n.º 2 (princípio da tributação, fundamentalmente, do rendimento real e, em conjugação com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva), todos da Constituição da República Portuguesa.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, na qualidade de recorrida, contra-alegou, concluindo do seguinte modo:

I. Desde logo se diga que a razão de ser das tributações autónomas se fixa no desincentivo do tipo de despesas que tributam, as quais, pela sua natureza, são propiciadoras de pagamento de rendimentos camuflados, permitindo, em última análise, às empresas reaver (até) algum imposto que deixou de ser pago pelo beneficiário efetivo dos rendimentos, transferindo a responsabilidade deste para a esfera de quem paga esse rendimento.

II. O que, só por si, lhes confere uma clara natureza antiabuso, manifestamente acessória/complementar à tributação segundo a capacidade contributiva revelada pelo rendimento, ainda que só aparentemente em prejuízo da tributação do rendimento real (leia-se, com base na contabilidade), porquanto o que com elas se pretende é justamente prevenir uma utilização abusiva de determinadas despesas e distribuição de dividendos e em fraude às normas que visam atingir o rendimento real dos sujeitos passivos.

III. É justamente a sua função antiabuso que legitima as tributações autónomas à luz do princípio da capacidade contributiva, da igualdade e da proporcionalidade.

IV. No caso concreto, a norma em questão, cuja ilegalidade a Recorrente sindical, é a do artigo 88.º, n.º 13 do CIRC, sendo que tal norma pode ser considerada como de um combate específico a comportamentos considerados de risco ou potencialmente suspeitos, — a atribuição de bónus e outras remunerações variáveis excessivamente elevados e bem assim de indemnizações pagas pela cessação de funções — a tentativa de remediar uma falha criada e existente no sistema que, por isso, surge no horizonte (e na redação) das tributações autónomas.