



Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto  
de Investigaciones Jurídicas de la UNAM

[www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx)

# **FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE E DA LEGALIDADE**

## ACÓRDÃO N.º 176/10

*De 5 de Maio de 2010*

Julga organicamente inconstitucional a norma do § 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, na medida em que responsabiliza os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado pelo pagamento do Imposto sobre os produtos petrolíferos (ISP) resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no sistema de controlo subjacente à obrigatoriedade de a venda ser feita a titulares de cartões com microcircuito; julga organicamente inconstitucional a norma do artigo 3.º, n.º 2, alínea *e*), do Código dos Impostos Especiais de Consumo (Código dos IEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, na redacção anterior às alterações introduzidas pelo artigo 69.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, ao artigo 74.º deste Código) quando interpretada no sentido de contemplar previsão normativa idêntica à acima referida.

**Processo: n.º 400/09.**

**Recorrente: Particular.**

**Relator: Conselheiro Sousa Ribeiro.**

### SUMÁRIO:

I – O que está em causa é averiguar se já tinha assento no sistema uma previsão genérica de tratamento de irregularidades na venda do gasóleo a taxa reduzida, da qual já pudesse ser extraída, seguindo os cânones hermenêuticos aplicáveis, uma imputação de responsabilidade, pelos mesmos factos, e nos mesmos termos, dos enunciados no § 7.º da Portaria n.º 234/97. Ou seja, averiguar se foi esta norma que, pela primeira vez, associou a exigência de que a venda se efectue aos titulares de cartão com microcircuito à responsabilização da entidade vendedora pelo pagamento da diferença entre a taxa reduzida (que fora paga, por ser gasóleo colorido e marcado) e a taxa normal (que passa a ser devida), em consequência do incumprimento dos procedimentos de venda, previstos na lei com vista a assegurar que esse combustível se destina às finalidades que legalmente justificam a redução da taxa.

II – O confronto com o quadro legal anterior à Portaria n.º 234/97 – e ao Código dos IEC, na versão anterior à Lei n.º 53-A/2006, que alterou o artigo 74.º – revela, sem margem para qualquer dúvida, que antes (até à Portaria n.º 234/97) nada se previa quanto às condições em que se verifica a responsabilidade dos sujeitos em causa. De facto, a dimensão normativa em causa nos autos não pode

subsumir-se às situações de “introdução irregular no consumo” ou de “detenção irregular”, a que se referia o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 123/94, pois, nos casos em apreço, o que se mostra ‘irregular’ é a venda efectuada sem cumprimento dos procedimentos de controlo subjacentes à utilização do cartão com microcírculo.

- III – Ainda que os conceitos relativamente amplos do artigo 6.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 123/94 fossem susceptíveis de abranger uma situação de “venda irregular”, como a que está em causa nos presentes autos, ainda assim a letra deste preceito seria insusceptível de comportar todo o “circunstancialismo” previsto no § 7.º da Portaria n.º 234/97, pelo que se conclui pela “novidade” da previsão normativa constante do § 7.º da Portaria n.º 234/97, relativamente à legislação que a antecedeu, com a consequente inconstitucionalidade orgânica, por violação do princípio constitucional da reserva de lei fiscal.
- IV – Essa inconstitucionalidade não pode ser apagada pelo disposto na alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º do Código dos IEC. De facto, embora a situação aqui questionada possa equivaler a uma “situação irregular” de “venda” de “produtos sujeitos a imposto especial de consumo”, a que alude esta alínea, a verdade é que a versão originária desse Código (Decreto-Lei n.º 566/99) não fazia qualquer alusão ao cartão de microcírculo, cuja titularidade era, à data, exigida pelo § 7.º da Portaria n.º 234/97, para a venda do gasóleo colorido e marcado à taxa reduzida. A mesma previsão, ‘no seu todo’, também não pode ser retirada da conjugação da alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º do Código dos IEC, com o artigo 74.º (na redacção aplicável, anterior à Lei n.º 53-A/2006), uma vez que aí apenas se estabelecia a obrigação de utilização de cartões de microcírculo, bem como a aplicação de “sanções” em caso de venda sem cumprimento destas regras, o que não equivale à tipificação dos elementos objectivos e subjectivos exigidos para a responsabilização imposta pelo § 7.º da Portaria n.º 234/97.
- V – Apenas a norma do § 7.º da Portaria n.º 234/97 estabelece, por um lado, que a tributação do gasóleo colorido e marcado, vendido sem obediência aos procedimentos de controlo destinados a assegurar o cumprimento das finalidades legais a que está destinado (ou seja, obrigatoriedade de venda aos titulares de cartão com microcírculo), seja feita à taxa aplicável ao gasóleo rodoviário e, por outro lado, que os responsáveis pelo pagamento da diferença entre a taxa reduzida e a taxa normal são os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento. E, por outro lado, a permanência em vigor das disposições regulamentares da legislação revogada pelo Código dos IEC, determinada pelo n.º 3 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 566/99, na redacção do artigo 47.º, n.º 1, da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, não resolve o problema, pois em nada altera a natureza regulamentar dessas disposições, não satisfazendo o princípio da reserva de lei fiscal.
- VI – A norma do artigo 3.º, n.º 2, alínea *e*), do Código dos IEC (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, na redacção anterior às alterações introduzidas pelo artigo 69.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, ao artigo 74.º deste Código), é organicamente inconstitucional, na medida em que esta seja interpretada, como foi pelo acórdão recorrido, no sentido de prever, nos mesmos termos do § 7.º da Portaria n.º 234/97, a responsabilização dos proprietários ou dos responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento.

Acordam, em Plenário, no Tribunal Constitucional:

## I — Relatório

1. Nos presentes autos, vindos do Supremo Tribunal Administrativo, em que é recorrente A., Lda., e recorrida a Fazenda Pública, foi interposto recurso de constitucionalidade, ao abrigo do disposto na alínea *b*) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (LTC), do acórdão daquele tribunal, de 19 de Março de 2009, para apreciação da constitucionalidade orgânica das normas constantes do § 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, e da alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (Código dos IEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro), na medida em que responsabilizam os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento pelo pagamento do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP) resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderem e que não fiquem registadas no sistema de controlo subjacente à utilização de cartões com microcircuito.

2. O presente recurso emerge de impugnação judicial deduzida por A., Lda. contra a liquidação de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP), a qual foi julgada improcedente pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, invocando, além do mais, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia, por não ter apreciado a questão da constitucionalidade orgânica da Portaria n.º 234/97.

Por acórdão de 16 de Abril de 2008, o Supremo Tribunal Administrativo concedeu provimento ao recurso, anulando a sentença recorrida.

Na sequência, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu proferiu nova sentença, julgando procedente a impugnação e anulando, em consequência, a liquidação impugnada.

A Fazenda Pública interpôs recurso desta sentença para o Supremo Tribunal Administrativo.

Por acórdão de 3 de Dezembro de 2008, o Supremo Tribunal Administrativo julgou procedente o recurso, revogando a sentença recorrida e, em consequência, julgando improcedente a impugnação judicial deduzida.

A impugnante deduziu reclamação contra este acórdão, invocando, além do mais, a nulidade do mesmo por omissão de pronúncia quanto à questão da constitucionalidade da alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º do Código dos IEC e a consequente constitucionalidade do disposto no § 7.º da Portaria n.º 234/97.

Por acórdão de 19 de Março de 2009, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu, deferindo embora a reclamação, conceder provimento ao recurso da Fazenda Pública, revogando a sentença recorrida e, em consequência, julgar improcedente a impugnação judicial deduzida.

É deste acórdão que vem interposto o presente recurso de constitucionalidade.

3. A recorrente alegou, concluindo da forma que se segue:

- «I) Na vigência do Dec.-Lei n.º 123/94, decretado pelo Governo ao abrigo de autorização parlamentar conferida pela Lei n.º 75/93, eram sujeitos passivos de ISP as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais os produtos sujeitos ao imposto fossem declarados para introdução no consumo, previstos no n.º 1 do seu art.º 6.º e, nos casos de detenção ou introdução irregular no consumo, as pessoas singulares ou colectivas que detivessem, utilizassem ou tivessem beneficiado com o consumo dos produtos, a que se referia o n.º 2 da mesma disposição;
- II) Entendida como saída do regime suspensivo, importação ou produção fora de suspensão, a introdução no consumo era efectuada em nome dos “depositários autorizados” titulares dos entrepostos fiscais onde os

produtos haviam sido produzidos, transformados ou detidos em regime suspensivo ou, nos casos menos comuns de importação não seguida de colocação em regime suspensivo, ou recepção a partir de outros Estados-membros em regime de suspensão, em nome dos importadores e dos “operadores registados” ou “não registados”;

- III) Introduzido no consumo pelas companhias petrolíferas com estatuto de “depositário autorizado” aquando da saída dos seus entrepostos fiscais, onde havia sido produzido, transformado ou detido em regime suspensivo, o gasóleo, indiferenciadamente destinado a uso agrícola ou rodoviário, era então tributado à “taxa normal”, e a aplicação da taxa reduzida concretizava-se com o posterior reembolso, pela Administração Aduaneira a essas companhias, da diferença entre o valor de imposto pago à taxa “normal” e o resultante da aplicação da taxa reduzida, relativamente às quantidades cuja venda a utilizadores finais viesse a ser registada no sistema informático através dos cartões a estes atribuídos;
- IV) Desse procedimento resultava assegurado que o gasóleo permaneceria sujeito à taxa “normal”, liquida e paga pelas companhias petrolíferas por ocasião da introdução no consumo, sempre que o posterior fornecimento aos utilizadores finais não fosse registado no sistema informático, pelos postos de venda, através dos cartões;
- V) Com a subordinação da concessão de taxa reduzida de ISP à utilização de gasóleo colorido e marcado, consagrada no n.º 5 do art. 7.º do Dec.-Lei n.º 123/94, acrescentado pelas Leis n.ºs 10-B/96 e 52-C/96 em observância de determinações comunitárias, e a decorrente aplicação dessa taxa reduzida logo no momento da introdução no consumo à saída dos entrepostos fiscais em que passou a proceder-se à colo-  
ração e marcação, tal como ficou previsto nas Portarias n.ºs 200/96 e 93/97, deixou de estar assegurado que as companhias petrolíferas suportariam o imposto à taxa “normal” quanto às quantidades de produto que não viessem, no estádio final de comercialização, a ser registadas no sistema informático a partir dos cartões atribuídos aos beneficiários da taxa reduzida;
- VI) A subsistência de um responsável “sistemático” pelo pagamento do imposto à taxa “normal” implicava que a responsabilidade fosse deslocada das companhias petrolíferas, que procedem à introdução dos produtos no consumo à saída dos entrepostos fiscais, para o último elo da cadeia de comercialização, constituído pelos titulares dos postos de venda ao público, colocando a cargo deles o pagamento da diferença entre essa taxa “normal” e a taxa reduzida aplicada aquando da introdução no consumo, quanto às quantidades de produto que vendessem e não ficassem registadas no sistema informático, a partir dos cartões atribuídos aos utilizadores finais;
- VII) Sem que as alterações legislativas que haviam sido efectuadas em vista da instituição do gasóleo colorido e marcado tivessem procedido a essas adaptações, nomeadamente modificando o âmbito dos sujeitos passivos de ISP previsto no art.º 6.º do Dec.-Lei n.º 123/94, a Portaria n.º 234/97, que lançou as bases da rede de abastecimento desse produto à agricultura, veio estabelecer, no seu n.º 7.º, que só podendo o mesmo ser fornecido a titulares de cartões de microcírculo, seriam os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público responsáveis pelo pagamento da diferença entre a taxa reduzida já aplicada aquando da introdução no consumo e a aplicável ao gasóleo rodoviário, em relação às quantidades que vendessem e não ficassem registadas no movimento contabilístico do posto (pretendendo aludir ao sistema informático de controlo do gasóleo agrícola gerido pela SIBS e a Petrogal referido no n.º 8 seguinte);
- VIII) Ao assim estatuir, o n.º 7.º da Portaria n.º 234/97 inovou, se não em matéria de incidência objectiva e de taxas, ao determinar que a venda ao público de gasóleo colorido e marcado sem registo no sistema informático tornava o ISF devido à taxa legalmente prevista para o gasóleo rodoviário, pelo menos em matéria de incidência subjectiva, ao prever como responsáveis pelo pagamento do imposto os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento ao público,
- IX) Posto que esses proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados a vender ao público gasóleo colorido e marcado não constituíam “pessoas, singulares ou colectivas, em nome das quais os produtos são declarados para introdução no consumo”, previstas como sujeitos passivos no n.º 1 do art.º 6.º do Dec.-Lei n.º 123/94,

- X) Nem constituíam sujeitos passivos por força do n.º 2 da mesma disposição, desde logo por não estar em causa uma “detenção ou introdução no consumo irregular” pressuposta por esta norma, uma vez que o gasóleo colorido e marcado foi regularmente produzido, transformado e detido em regime suspensivo nos entrepostos fiscais das companhias petrolíferas com estatuto de “depositário autorizado”, em conformidade com o previsto no Título II (art.ºs 13.º a 22.º) do diploma, e por elas também regularmente introduzido no consumo, à saída dessas instalações e do regime de suspensão, com o processamento da respectiva declaração (DIC) a que se referia o n.º 1 do art.º 9.º, passando por isso a poder ser mantido fora dos locais autorizados para a permanência em regime suspensivo, e encontrando-se assim em situação regular;
- XI) A imposição do pagamento de ISP aos proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento ao público de gasóleo colorido e marcado, quanto ao produto que vendessem sem que ficasse registado através dos cartões atribuídos aos utilizadores, sujeitando-os a novas responsabilidades e expondo-os directamente aos riscos inerentes ao funcionamento do sistema informático de controlo, podia justificar-se no contexto da sujeição da aplicação da taxa reduzida de imposto a um procedimento de coloração e marcação, que implicava a aplicação dessa taxa reduzida no momento da introdução do produto no consumo à saída do regime de suspensão, mas exigia sempre um consentimento que só pode manifestar-se através de Lei da AR ou de autorização legislativa parlamentar, como é próprio da matéria dos elementos essenciais dos impostos, incluída na reserva relativa de competência estabelecida nos artigos 106.º, n.º 2 e 168.º, n.º 1, al. i) da CRP, com a numeração que tinham ao tempo;
- XII) Pelo que, ao consagrar essas pessoas como sujeitos passivos de ISP, acrescentando-as às que se achavam previstas como tais no art. 6.º do Dec.-Lei n 123/94, o n.º 7.º da Portaria n.º 234/97, constante de instrumento normativo com natureza regulamentar, nasceu em violação dessas disposições da Lei Fundamental;
- XIII) Posteriormente aprovado pelo Dec.-Lei n.º 566/99, o CIEC incluiu desde o início entre os sujeitos passivos contemplados na al. e) do n.º 2 do seu art.º 3.º as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, vendam produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e, a partir da redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001 ao n.º 4 do seu art.º 74.º, a que corresponde o n.º 5 da redacção do Dec.-Lei n.º 223/2002, passou a determinar que o gasóleo colorido e marcado só pode ser adquirido por titulares de cartões de microcircuito atribuídos aos beneficiários da taxa reduzida, daí se podendo inferir a irregularidade da venda a não titulares desses cartões;
- XIV) Considerando este contexto normativo, o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 321/2008, entendeu que o n.º 7.º da Portaria n.º 234/97, ao responsabilizar os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos de venda ao público de gasóleo colorido e marcado pela diferença entre o ISP pago à taxa prevista para esse produto e o calculado à taxa aplicável ao gasóleo rodoviário, não enfermava de inconstitucionalidade, pois não excederia o que resultava da lei do imposto;
- XV) Todavia, incluindo-se a matéria da incidência subjectiva dos impostos no âmbito da reserva relativa de lei formal, a sua disciplina só pode ser estabelecida ou modificada por lei da AR ou por decreto-lei do Governo suportado em autorização legislativa, a qual deve definir com precisão o seu objecto sentido e extensão, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 165.º da CRI (na numeração posterior à Revisão de 97);
- XVI) E a Lei n.º 87-B/98, ao abrigo da qual o Governo decretou o CIEC, não definia quaisquer alterações que pudessem ser introduzidas em matéria de sujeitos passivos, e excluía mesmo a alteração do âmbito de incidência que se achava delimitado na legislação do imposto que ao tempo vigorava;
- XVII) Continuava assim a não existir qualquer acto do Parlamento, fosse ele uma Lei da AR ou uma Lei de Autorização Legislativa, que legitimasse a responsabilização dos proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos de venda ao público de gasóleo colorido e marcado pelo pagamento de ISP;
- XVIII) Pelo que, na parte em que instituísse essa responsabilidade, alargando o âmbito dos sujeitos passivos previsto na lei de imposto que anteriormente vigorava, e havia sido decretada ao abrigo de credencial parlamentar, também a al. e) do n.º 2 do art.º 3 do CIEC enfermava de violação do referido princípio de reserva relativa de lei formal em matéria de elementos essenciais dos impostos, agora delimitado no n.º 2 do art.º 103.º e na al. i) do n.º 1 do art. 165.º da CRP;

- XIX) Do que se segue que o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, na medida em que pressupunha aquela determinação do CIEC, dispondo no mesmo sentido, continuava afectado de violação dessas normas da Lei Fundamental;
- XX) A responsabilização dos proprietários ou responsáveis legais dos postos autorizados para a venda ao público de gasóleo colorido e marcado pelo pagamento do valor de imposto correspondente à diferença entre a taxa aplicada a esse produto aquando da introdução no consumo e a prevista para o gasóleo rodoviário, em relação às quantidades que vendam e não fiquem registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcírculo atribuídos, só veio a ser consagrada, com respeito pelo princípio da reserva de lei e de competência da AR, pela Lei n.º 53-A/2006, vigente a partir de 01/01/2007, e a alteração que introduziu ao n.º 5 do art. 74.º do CIEC;
- XXI) Esta alteração explica-se, precisamente, porque uma tal responsabilização, mostrando-se conveniente no contexto da subordinação da concessão de taxa reduzida de ISP ao gasóleo destinado a uso agrícola à utilização do gasóleo colorido e marcado, não se achava validamente consagrada na ordem jurídica com respeito pelos princípios de legalidade e reserva relativa de competência parlamentar, daí que uma Lei da AR tivesse vindo absorver, quase sem alterar, um texto que já constava de um diploma regulamentar;
- XXII) Não pode, todavia, essa Lei aplicar-se a situações anteriores, por a retroactividade não ter sido prevista e contrariar o disposto no n.º 3 do art.º 103.º da CRP;
- XXIII) De tudo se concluindo que, antes das alterações introduzidas ao n.º 5 do art. 74.º do CIEC pela Lei n.º 53-A/2006, a al. e) do n.º 2 do art.º 3.º deste diploma e o n.º 7 da Portaria n.º 234/97, na parte em que pretendessem consagrar a responsabilidade dos proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público de gasóleo colorido e marcado pelo pagamento de ISP relativamente a quantidades desse produto que vendessem e não ficassem registadas no sistema informático de controlo, eram inconstitucionais por violação do disposto no art.º 106.º, n.º 2, e no art.º 168.º, n.º 1, a al. i), da CRP, na numeração anterior à Revisão de 1997, a que passaram a corresponder depois os arts.º 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, al. i).
- Termos em que deve o presente Recurso ser provido, por via dele se julgando inconstitucionais, por violação do disposto no n.º 2 do art. 103.º e na al. i) do n.º 1 do art.º 165.º da Constituição da República Portuguesa (arts.º 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, al. i) na numeração anterior à Revisão de 1997), as normas da al. e) do n.º 2 do art.º 3.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, aprovado pelo Dec.-Lei n.º 566/99, de 22/12, e do n.º 7.º da Portaria n.º 234/97, de 04/04, na parte em que responsabilizavam os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público de gasóleo colorido e marcado pelo pagamento de ISP relativamente a quantidades desse produto que vendessem e não ficassem registadas no sistema informático de controlo, antes da alteração introduzida ao n.º 5 do art.º 74.º daquele Código pelo art.º 39.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, com todas as consequências legais.»

4. A recorrida apresentou alegações, concluindo pela improcedência do recurso, com fundamento, em síntese, no seguinte:

«(...)

14º

Esta posição adoptada pelo STA no acórdão recorrido é a que melhor se coaduna com o Direito. De facto, não procedem as alegações da recorrente segundo as quais o vendedor enquanto sujeito passivo do imposto teria sido introduzido no regime fiscal aplicável aos IEC apenas com a entrada em vigor do CIEC.

15º

O vendedor enquanto beneficiário com a introdução irregular no consumo de um produto sujeito a ISP, já integrava a leque de sujeitos passivos em sede de IEC, identificado no artigo 6.º do DL n.º 123/94.

16º

Pelo que o artigo 3.º do CIEC não inovou em matéria de incidência subjectiva.

17º

Refira-se ainda que a autorização legislativa concedida pelo artigo 35.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12, foi balizada pelo quadro legal comunitário no âmbito da harmonização dos IEC, designadamente, através da Directiva 92/12ICEE, do Conselho de 25 de Fevereiro, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo e das restantes directivas (sectoriais) relativas à harmonização das estruturas e das taxas dos impostos especiais sobre o consumo, transpostas para o direito nacional através dos diplomas mencionados na referida autorização legislativa (Directivas 92/79/CEE, e 92/80/CEE de 19/10, (tabacos), 92/81/CEE e 92/82/CEE, de 19/10 (óleos minerais) e 92/83/CEE, de 19/10 (álcool e bebidas alcoólicas).

18º

Em face do que antecede, o artigo 3.º do CIEC, não enferma do vício de inconstitucional nos termos alegados pela recorrente, não revestindo carácter inovatório, quer em relação aos diplomas nacionais que o antecederam, quer em relação ao direito comunitário harmonizado, não tendo sido, por conseguinte, violados os limites estabelecidos na lei de autorização legislativa concedida pelo artigo 35.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12 (harmonização dos regimes fiscais aplicáveis aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, tendo em conta os moldes estabelecidos pelo direito comunitário (harmonização fiscal comunitária), não padecendo também de inconstitucionalidade o n.º 7 da Portaria 234/97.

Nestes termos, nos demais de Direito e com o duto suprimento de V. Exas., deve o presente recurso ser julgado improcedente, não sendo, em consequência, declaradas inconstitucionais as normas da al. e) do n.º 2 do art.º 3.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22/12, e do n.º 7.º da Portaria n.º 234/97, de 04/04, na parte em que responsabilizavam os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público de gasóleo colorido e marcado pelo pagamento de ISP relativamente a quantidades desse produto que vendessem e não ficassem registados no sistema informático de controlo, antes da alteração introduzida ao n.º 5 do artigo 74.º daquele Código pelo artigo 39.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.»

5. Após mudança de relator, por o primitivo relator ter cessado funções neste Tribunal, foi, por decisão do Presidente do Tribunal Constitucional, tomada com a prévia concordância deste Tribunal, determinado que o julgamento se fizesse com intervenção do Plenário, nos termos do artigo 79.º-A da LTC.

## II — Fundamentação

6. As normas questionadas no presente recurso têm a seguinte redacção:

«Portaria n.º 234/97,  
de 4 de Abril

7.º Os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado só poderão vender o produto aos titulares de cartões com microcircuito, emitidos sob a responsabilidade do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, sendo responsáveis pelo pagamento do ISP e respectivo IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto.»

## «Código dos Impostos Especiais de Consumo

Parte I – Parte geral  
 Capítulo I – Disposições gerais  
 (...)  
 Artigo 3.º – Incidência subjectiva

1 – São sujeitos passivos dos impostos especiais de consumo o depositário autorizado, o operador registado, o operador não registado e o representante fiscal.

2 – São ainda sujeitos passivos:

- a) O responsável pelo pagamento da dívida aduaneira na importação;
- b) O detentor, no caso de detenção para fins comerciais;
- c) Os garantes do imposto, nos casos previstos no artigo 36.º;
- d) O arrematante, no caso de venda judicial ou em processo administrativo;
- e) *As pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, produzam, detenham, transportem, introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto especial de consumo;*
- f) Os pequenos produtores de vinho quando produzam fora do regime de suspensão e o produto não tenha sido colocado à disposição de um depositário autorizado.» (itálico nosso)

Tais normas, na medida em que responsabilizam os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento pelo pagamento do ISP resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderem e que não fiquem registadas no sistema de controlo subjacente à utilização de cartões com microcircuito, vêm arguidas de inconstitucionalidade, em suma, por violação do princípio constitucional da reserva de lei fiscal [artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, na sua redacção actual].

Sustenta a recorrente que o § 7.º da Portaria n.º 234/97 inovou em matéria de incidência subjectiva do ISP, ao prever como responsáveis pelo pagamento do imposto os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento ao público, sujeitos esses não incluídos no conjunto de sujeitos passivos daquele imposto, tal como então definido pelo artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 123/94. Nessa medida, o § 7.º da Portaria n.º 234/97 efectuou uma alteração da incidência subjectiva do imposto, violando a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, em matéria de impostos [artigos 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, na numeração anterior à revisão constitucional de 1997].

Mais alega a recorrente que o Código dos IEC, posteriormente aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, ao incluir entre os sujeitos passivos designados na alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º, as “pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, vendam produtos sujeitos a imposto especial de consumo”, viola os artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, na medida em que se trata de matéria não incluída na lei de autorização (Lei n.º 87-B/98) ao abrigo da qual o Governo decretou o Código dos IEC. O diploma habilitante não definia quaisquer alterações que pudesse ser introduzidas em matéria de sujeitos passivos e excluía mesmo a alteração do âmbito de incidência tal como delimitado na legislação do imposto que ao tempo vigorava.

A recorrida Fazenda Pública contrapõe que as normas em causa não têm carácter inovador, uma vez que o “vendedor”, enquanto beneficiário com a introdução irregular no consumo de um produto sujeito a ISP, já integrava o leque de sujeitos passivos de IEC, tal como identificado no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 123/94. Acrescenta, ainda, que a autorização legislativa, concedida pelo artigo 35.º da Lei n.º 87-B/98, foi balizada pelo quadro legal comunitário no âmbito da harmonização dos IEC, designadamente, através da Directiva 92/12/CEE, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

7. O acórdão recorrido considerou, com um voto de vencido, que não se verificavam as alegadas inconstitucionalidades, com fundamento, em suma, no seguinte:

«[...] como se disse já no acórdão deste STA de 24/9/2008, proferido no mesmo processo n.º 363/07 na sequência do citado acórdão do TC [Acórdão n.º 321/2008], “... este juízo de constitucionalidade foi formulado no pressuposto de que a interpretação adequada daquele n.º 7 da Portaria n.º 234/97 é a de que a imputação da responsabilidade pelo pagamento de ISP e IVA aos proprietários ou responsáveis pela exploração dos postos se reporta, a nível de incidência objectiva, às quantidades que venderem e não fiquem devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos, como explicitamente se refere no n.º 5 do art. 74.º do CIEC na redacção dada pelo art. 69.º da Lei n.º 53-A/2006, de 31 de Dezembro, que, no entendimento adoptado pelo Tribunal Constitucional, apenas «clarificou o regime de consequências para o não cumprimento do registo no sistema de controlo informático» e «veio consagrar, com algumas meras correcções de organização frásica, a terminologia empregue no § 7.º da Portaria n.º 234/97, de 04 de Abril de 1997».

Confirma-se também que o juízo de constitucionalidade teve este pressuposto pelo que refere o Tribunal Constitucional ao equacionar a questão que apreciou, definindo-a como consistindo em «averiguar se é possível extrair da redacção CIEC aplicável ao caso dos autos recorridos (...) uma obrigação tributária de suportar o valor do imposto resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades que venderem e não fiquem devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcircuito atribuídos».

Na mesma linha, no que concerne a este ponto de a incidência objectiva definida pelo n.º 7 da Portaria n.º 234/97 coincidir com a que explicitamente consta do n.º 5 do art.º 74.º do CIEC na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 31 de Dezembro, refere-se no acórdão do Tribunal Constitucional que «a circunstância de o legislador ter vindo, em momento posterior, a clarificar uma redacção menos evidente do enunciado normativo, não impede que o texto legal anterior seja interpretado em sentido conforme à Constituição, sempre que permitido pelo sentido possível das palavras. Ora, ainda que menos explícito que a redacção actual do n.º 5 do artigo 74.º do CIEC, já era possível interpretar a redacção originária do CIEC naquele mesmo sentido, seja na redacção conferida pelo artigo 38.º da Lei n.º 109-B/2001, seja na do Decreto-Lei n.º 223/2002».

E, sendo esta, no entender do TC, a interpretação do n.º 7 da Portaria n.º 234/97 que é conforme à Constituição, mesmo antes da referida Lei n.º 53-A/2006, de 31/12, não se vê razão para não aderir a tal doutrina, ainda que a decisão do TC tenha sido proferida em processo de fiscalização concreta (e, portanto, com força de caso julgado limitada ao processo onde foi proferida), atenta a prevalência das decisões do TC em questões de constitucionalidade (artigos 2.º e 80.º, n.º 1 da Lei n.º 28/82, de 15/11).

Razão por que o acto de liquidação impugnado não enferma, assim, da apontada ilegalidade.

Vem ainda invocada pela recorrida a inconstitucionalidade da norma constante da alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º do CIEC, na parte em que considera como sujeito passivo do ISP as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, vendam produtos sujeitos ao imposto, o que acarretaria também a inconstitucionalidade do n.º 7 da Portaria 234/97, na medida em que a regularidade constitucional desta norma dependia, no entendimento do TC de naquela se poder apoiar.

Alega, para tanto, a recorrida que, ao consagrar essa responsabilidade, que não se achava contemplada na legislação relativa ao ISP anteriormente vigente, o Governo, que aprovou o CIEC por decreto-lei, excedeu os limites da autorização legislativa que lhe havia sido concedida pela Lei n.º 87-B/98, de 31/12, que o não habilitava a introduzir alterações em matéria de incidência, sujeita aos princípios da legalidade e reserva de lei formal da Assembleia da República, consagrados nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea *i*) da CRP.

Vejamos. A autorização legislativa ao abrigo da qual o Governo aprovou o CIEC, através do DL 566/99, foi-lhe concedida pelo artigo 35.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12, que dispunha: “Fica o Governo autorizado a codificar num único diploma as matérias actualmente previstas nos Decretos-Leis n.ºs 117/92, de 22 de Junho, 104/93, de 5 de Abril, 123/94, de 18 de Maio, 124/94, de 18 de Maio, e 325/93, de 25 de Setembro, no sentido de harmonizar

os diversos regimes entre si e com a Lei Geral Tributária e prosseguir a harmonização com as directivas comunitárias, sem alteração das regras de incidência e das taxas.”.

Ora, a incidência subjetiva do ISP encontrava-se, então, consagrada no artigo 6.º do DL 123/94, de 18/5, que estabelecia como sujeitos passivos “as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais são declarados para introdução no consumo os produtos (...)” e “nos casos de detenção ou introdução irregular no consumo, (...) as pessoas singulares ou colectivas que detenham, utilizem ou tenham beneficiado com o consumo dos produtos”.

Na alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º do CIEC veio a consagrarse como sujeitos passivos do IEC, entre outros, “as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, produzam, detenham, transportem, introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto especial de consumo”.

A questão que se coloca aqui é, pois, a de saber se esta nova norma abrange como sujeitos passivos do IEC os titulares dos postos de abastecimento, responsáveis pelas vendas do gasóleo colorido e marcado não registadas no movimento contabilístico informático, extravasa ou não do âmbito que se achava definido no artigo 6.º do DL 123/94, uma vez que o Governo não estava autorizado a alterar a incidência subjetiva do imposto.

E, a nosso ver, o CIEC não se reveste, nesta matéria, de conteúdo inovatório, uma vez que, à luz deste Código, do mesmo modo que à luz do DL anterior, continuam a ser sujeitos passivos do imposto, nos casos de detenção ou introdução irregular no consumo, as pessoas singulares ou colectivas que detêm, utilizam ou de algum modo beneficiam com o consumo dos produtos, ou seja, para além dos detentores e dos utilizadores, o CIEC apenas se limitou a clarificar e a precisar quem, de facto, era beneficiado, de uma ou outra forma, com a introdução irregular destes produtos no consumo, aqui incluindo não só quem introduz no consumo mas também quem transporta ou vende esses produtos.

E não se diga que beneficiários com o consumo são apenas os utilizadores pois o DL 123/94 já distinguia entre uns e outros, incluindo ambos como sujeitos passivos do imposto.

Não tendo, por isso, o Governo, com a publicação do CIEC alterado a incidência subjetiva do imposto, a norma em causa – alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º deste Código – não enferma, assim, da apontada inconstitucionalidade, por violação do disposto nos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea *i*) da CRP.

E, consequentemente, não acarretando, por esse motivo, também a inconstitucionalidade do n.º 7 da Portaria 234/97, em que a liquidação impugnada se apoia.»

8. É inquestionável que o princípio da legalidade fiscal impõe que seja a lei, ou decreto-lei emitido ao abrigo de autorização legislativa, a criar os impostos e também a definir os seus elementos essenciais [artigo 165.º, n.º 1, alínea *i*), e n.º 2, da Constituição].

Expressando o entendimento seguido por este Tribunal a esse respeito, disse-se no Acórdão n.º 127/04:

«O princípio da legalidade tributária, que a Constituição de 1976 vem afirmando em todas as suas versões, consta hoje do seu artigo 103.º, n.º 2.

Segundo este, «os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes». O princípio tem duas dimensões jurídicas, ambas enfeudadas à sua matriz histórica de não tributação sem a autorização do Parlamento, enquanto representante do povo (princípio da auto-tributação): uma traduzida na regra constitucional de reserva de lei da Assembleia da República ou de decreto-lei do Governo emitido a coberto de autorização do Parlamento a que tem de obedecer a criação dos impostos, constante actualmente do artigo 165º, n.º 1, alínea *i*), da Constituição; outra, consubstanciada na exigência de conformação, por parte da lei, dos elementos modeladores do tipo tributário, abrangendo, assim, a incidência objectiva e subjetiva, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

É esta segunda dimensão que densifica os fundamentos axiológicos da nossa Constituição Fiscal e que se materializa nos princípios da universalidade, da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

Ora, a prossecução de um tal desiderato ético-político demanda que a função de definição dos elementos de cuja operacionalidade jurídica emerge a obrigação tributária esteja reservada à lei.

Deste modo, o princípio da legalidade tributária, na sua acepção material ou substancial, postula a sujeição ao sub-princípio da tipicidade legal dos elementos de cujo concurso resulte a modelação dos tipos tributários ou dos impostos ou, dito de outro modo, dos elementos essenciais dos impostos, e que são, segundo os próprios termos adquiridos da ciência fiscal pela nossa Lei Fundamental, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.»

Assim, não oferece dúvida que os elementos do tipo tributário têm de ser definidos por lei aprovada pela Assembleia da República ou por decreto-lei emitido pelo Governo ao abrigo de autorização legislativa que incida sobre esse elemento.

No caso dos autos, é indiscutível que a norma do § 7.º da Portaria n.º 234/97 tem natureza meramente regulamentar.

Por outro lado, o Código dos IEC, onde se insere o questionado artigo 3.º, n.º 2, alínea e), foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, emitido ao abrigo da autorização legislativa concedida pelo artigo 35.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, da qual apenas constava que o Governo ficava autorizado a codificar num único diploma o regime dos impostos especiais de consumo incidentes sobre o álcool e bebidas alcoólicas, sobre os produtos petrolíferos e sobre os tabacos manufacturados, então previstas em diplomas dispersos, «no sentido de harmonizar os diversos regimes entre si e com a Lei Geral Tributária e prosseguir a harmonização com as directivas comunitárias, sem alteração das regras de incidência e das taxas».

Não consta, assim, da autorização legislativa que a Assembleia Legislativa concedeu ao Governo qualquer referência à possibilidade de proceder à modificação e/ou ampliação do universo de sujeitos passivos dos referidos impostos especiais e, concretamente, do imposto sobre os produtos petrolíferos, sendo certo, pelo contrário, que a referida autorização excluía expressamente a “alteração das regras de incidência e das taxas”.

Cumpre ainda referir que, mesmo que a norma do artigo 3.º, n.º 2, alínea e), do Código dos IEC, tenha resultado da obrigação de transposição das directivas comunitárias, ainda assim, tal transposição teria que obedecer às exigências constitucionais da reserva de lei fiscal.

Dito isto, a questão a decidir nos presentes autos é, pois, a de saber se, não constando as normas questionadas de lei nem de decreto-lei autorizado, as mesmas são inovadoras relativamente ao quadro legal que vigorava à data da sua aprovação. Como o Tribunal Constitucional tem várias vezes afirmado, uma norma emitida sem autorização parlamentar só padece do vício de inconstitucionalidade orgânica quando estipula qualquer efeito de direito inovatório que devesse recair na competência reservada da Assembleia da República; não sendo possível imputar-lhe esse vício quando se limita a reproduzir o regime preexistente (cfr., entre os mais recentes, os Acórdãos n.ºs 310/09 e 211/07).

Cumpre salientar que este problema, assim equacionado, já não se coloca no quadro normativo actualmente vigente. Na verdade, o n.º 5 do artigo 74.º do Código dos IEC, na redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 31 de Dezembro, acolheu, com ligeiras alterações, o disposto na norma do § 7.º da Portaria n.º 234/97, no segmento em questão, determinando a responsabilidade do proprietário ou responsável legal pela exploração dos postos autorizados «pelo pagamento do imposto resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido rodoviário e a taxa aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades que venderem e não fiquem devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcírculo atribuídos».

Contudo, no caso *sub judice*, a liquidação de ISP incide sobre factos relativos ao período de 2002 (cfr. o enunciado de factos dados como provados pelas instâncias), aos quais não pode ser aplicada a nova redacção introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, sob pena de violação do princípio da irretroatividade da lei fiscal (artigo 103.º, n.º 3, da Constituição).

Cumpre, ainda, notar que, para a solução da questão colocada no presente recurso, não é, por si só, relevante a posterior adopção, por lei da Assembleia da República, da mesma formulação que anteriormente constava da referida Portaria. Na verdade, não é de afastar que a alteração ao artigo 74.º, n.º 5, do Código

dos IEC, efectuada em 2006, por lei da Assembleia da República, se tenha ficado a dever apenas à preocupação do legislador parlamentar em pôr termo às dúvidas que resultavam do quadro legal anterior (de que o presente recurso é, aliás, exemplo), daí não se podendo extrair qualquer resposta quanto ao carácter inovador, ou não inovador, das normas em apreço.

Como se afirma no Acórdão n.º 321/08, citado no acórdão recorrido, «[A] circunstância de o legislador ter vindo, em momento posterior, a clarificar uma redacção menos evidente do enunciado normativo, não impede que o texto legal anterior seja interpretado em sentido conforme à Constituição, sempre que permitido pelo sentido possível das palavras.»

A questão do carácter inovatório ou não das normas questionadas, determinante do sentido da decisão quanto à sua conformidade constitucional, permanece, pois, de pé, não sendo eliminada pelas mencionadas alterações legislativas subsequentes.

9. No referido Acórdão n.º 321/08, em que estava em causa apenas a constitucionalidade da norma do § 7.º da Portaria n.º 234/97, o Tribunal Constitucional considerou, que esta norma, na mesma dimensão que aqui está em causa, não tinha conteúdo inovatório, mas antes se limitava a precisar os mecanismos de cobrança do imposto, pelo que não padecia de inconstitucionalidade.

A decisão apoia-se em fundamentos que podem ser assim sumariados:

- I – A aplicação da taxa reduzida fixada no artigo 74.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC) não depende exclusivamente das suas características físicas e químicas, mas principalmente da finalidade conferida ao respectivo uso, tendo o legislador entendido que só seria justificada a aplicação de taxa reduzida quando o uso do gasóleo colorido e marcado se destinasse a qualquer uma das finalidades previstas no n.º 3 do referido artigo 74.º
- II – Assim, mesmo antes da introdução da redacção actualmente vigente do n.º 5 do artigo 74.º do CIEC, aquele diploma legal já permitia concluir pela responsabilidade tributária dos vendedores de gasóleo colorido ou marcado a consumidores não portadores de cartão válido, dado que, sempre que o gasóleo não se destinasse àquelas finalidades, seria evidente que a venda se afiguraria como irregular, ficando sujeita à taxa normal de imposto especial de consumo.
- III – Ora, na medida em que a alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º do CIEC sempre determinou a sujeição a imposto das pessoas singulares ou colectivas que vendessem, de modo irregular, produtos sujeitos a imposto especial de consumo, torna-se forçoso concluir que o disposto no § 7.º da Portaria n.º 234/97 não pode afigurar-se como inovatório face ao já preceituado nos referidos preceitos legais do CIEC.

Em síntese, o Acórdão considerou o conteúdo da norma regulamentar coberto pelo disposto nos artigos 3.º, n.º 2, alínea e), e 74.º do Código dos IEC, sendo uma “mera decorrência” destes preceitos. A tal entendimento não obstou a anterioridade da Portaria n.º 234/97, em relação a este diploma, «na medida em que o n.º 1 do artigo 47.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, procedeu a um aditamento ao artigo 3.º do diploma que aprovou o Código dos IEC, no sentido de garantir a manutenção em vigor de todas as disposições regulamentares constantes de portaria que tenham sido aprovadas em momento prévio àquele, desde que compatíveis com o Código dos IEC, o que é, manifestamente, o caso.»

No presente recurso não está apenas em causa o carácter inovatório daquele segmento normativo do § 7.º da Portaria n.º 234/97, mas também o carácter inovatório do próprio artigo 3.º, n.º 2, alínea e), do Código dos IEC.

O tratamento de ambas as questões, exige, assim, que se ponha em confronto o conteúdo prescritivo destas normas com o quadro legal anterior, para sabermos se, e, em caso afirmativo, em que termos era determinada a responsabilidade fiscal combinada pelo mencionado artigo 7.º

10. Para estabelecermos correctamente esse cotejo, comparando aquilo que deve ser comparado, por ocupar o mesmo lugar no sistema de tributação dos produtos em causa, há que ter presente que o § 7.º da Portaria n.º 234/97 tem um preciso âmbito de previsão, recaindo sobre uma concreta irregularidade, com incidência fiscal: o fornecimento, nos postos autorizados para a venda ao público, de gasóleo colorido e marcado, sem utilização, pelo comprador, do cartão de microcírculo e, consequentemente, sem registo da venda no sistema contabilístico subjacente a tais cartões. A prática deste acto determina a responsabilidade dos proprietários ou responsáveis legais pela exploração desses postos “pelo pagamento do ISP e respectivo IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa de imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto”.

Seja qual for a construção dogmática que melhor traduza a imputação desta responsabilidade, um dado é absolutamente seguro: ela não pode ser assimilada a uma alteração do universo dos sujeitos passivos do ISP. De facto, o referido § 7.º em nada altera o conjunto de sujeitos originariamente responsáveis pelo pagamento da taxa de ISP, no caso, pelo pagamento da taxa reduzida que incide sobre o gasóleo colorido e marcado. A incidência objectiva e subjectiva deste imposto, tal como fixada noutro lugar do sistema, permaneceu intacta. O que a previsão normativa aqui em causa estabelece é a posterior responsabilização dos proprietários ou dos responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado pelo pagamento da diferença entre essa taxa reduzida (anteriormente cobrada) e a taxa “normal” do imposto sobre gasóleo (a aplicável ao gasóleo rodoviário), quando, pelo circunstancialismo na norma descrito, se detectar que a venda foi feita em condições irregulares (pelo que deve ser sujeita a esta taxa).

Estando em causa o carácter inovatório ou não deste regime, o que importa é, pois, ajuizar se, na lei anteriormente em vigor, já existia ou não uma qualquer disposição que, incidindo sobre idêntica previsão, comportasse a estatuição estabelecida pelo § 7.º da Portaria n.º 234/97. Isto é, para afastar o carácter inovatório deste preceito, não basta apontar a vigência anterior de uma solução normativa “especial”, para uma situação de irregularidade na comercialização deste produto. Necessário se faz comprovar a correspondência de situações, de tal forma que se possa ver na norma anteriormente em vigor um perfeito equivalente funcional da que veio a ser consagrada por aquele artigo.

Concretamente, e sendo certo que inexistia uma previsão específica de idêntico teor, o que está em causa é averiguar se já tinha assento no sistema uma previsão genérica de tratamento de irregularidades na venda do gasóleo a taxa reduzida, da qual já pudesse ser extraída, seguindo os cânones hermenêuticos aplicáveis, uma imputação de responsabilidade, pelos mesmos factos, e nos mesmos termos, dos enunciados no referido artigo 7.º

Uma resposta a esta questão obriga-nos a um relancear de olhos pela evolução da tipificação legal do imposto em causa, tendo em atenção a sua natureza própria.

11. Os IEC são impostos “monofásicos”, pelo que, ao invés do IVA, que incide sobre todas as transações do circuito de comercialização, têm incidência apenas numa dada fase desse circuito.

Sendo impostos monofásicos sobre o consumo, seria lógico que os sujeitos passivos fossem os consumidores, mas tal solução tornaria quase impossível a gestão de impostos com esta estrutura. Por isso, Portugal, à semelhança de outros Estados-membros, considerou preferível não haver coincidência entre “contribuintes de facto” (os consumidores) e “contribuintes de direito”, ou seja, as pessoas singulares ou colectivas em nome dos quais são declarados para introdução no consumo os produtos sujeitos a IEC. A introdução no consumo ocorre, por regra, quando os produtos saem dos entrepostos fiscais de produção ou de armazenagem ou, eventualmente, quando são importados – cfr. Brigas Afonso, “Noções Gerais sobre Impostos Especiais de Consumo”, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, III, 2006, pp. 19-39.

Por via disso, o número de sujeitos passivos dos IEC é relativamente reduzido – 179, em 31 de Dezembro de 2005 (*ob. cit.*, p. 23).

O critério acima referido era expressamente consagrado no Decreto-Lei n.º 123/94, de 18 de Maio (revogado pelo artigo 3.º do referido Decreto-Lei n.º 566/99), no qual, antes da aprovação da Portaria

n.º 234/97 e do Código dos IEC (pelo Decreto-Lei n.º 566/99), o regime do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP) estava contido.

Em conformidade, o artigo 6.º daquele diploma definia o universo de sujeitos passivos do ISP, nos seguintes termos:

«Artigo 6.º  
Sujeitos passivos

1 – São sujeitos passivos do ISP as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais são declarados para introdução no consumo os produtos referidos no n.º 1 do artigo 2.º

2 – Nos casos de detenção ou introdução irregular no consumo, são sujeitos passivos do ISP as pessoas singulares ou colectivas que detenham, utilizem ou tenham beneficiado com o consumo dos produtos.»

Resultava desta norma que, quando houvesse “introdução irregular no consumo”, eram sujeitos passivos do ISP, além do mais, todos os que “tenham beneficiado” com esse consumo.

Por seu turno, na alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º do Código dos IEC veio, depois, a consagrarse, como sujeitos passivos dos impostos especiais de consumo, entre outros, as «pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, produzam, detenham, transportem, introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto especial de consumo.»

Podia entender-se que a identificação dos sujeitos passivos constante da alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º do Código dos IEC seria meramente explicitante, na parte em que previa a venda “em situação irregular”, da estabelecida no Decreto-Lei n.º 123/94, dela não divergindo. Dava-se por adquirido, nesse entendimento, que as vendas de gasóleo colorido e marcado a consumidores não portadores de cartão válido podem ser consideradas “vendas irregulares”, que beneficiam, não apenas o consumidor final, mas o próprio vendedor, que necessariamente lucra com a venda. A irregularidade concretamente configurada no § 7.º da Portaria n.º 234/97 seria, por sua vez, subsumível nessa previsão.

Assim, através de uma sucessiva refracção actualizadora das novas normas sobre o sentido das anteriores ficaria assegurada a identidade, na parte relevante, de universos normativos e de conteúdos prescritivos da tríade de normas em presença.

Essa relação de correspondência não pode, todavia, ser estabelecida, pois choca contra a realidade do objecto e dos mecanismos de tributação do produto em causa, não tendo designadamente em conta as mutações que eles experimentaram, ao longo do período temporal abrangido.

Para comprovar que assim é, começaremos pela análise da relação entre o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 123/94 e o § 7.º da Portaria n.º 234/97.

12. Cumpre salientar, antes de mais, que o Decreto-Lei n.º 123/94, na sua versão original, é anterior à própria previsão, no ordenamento jurídico, do gasóleo colorido e à sua sujeição a uma taxa “reduzida”. Nessa fase, todo o gasóleo era tributado a uma mesma taxa, sendo certas utilizações beneficiadas, primeiramente através da concessão de um subsídio, e após a promulgação do Decreto-Lei n.º 376/91, de 9 de Outubro, através de descontos no preço de aquisição.

Só as posteriores alterações àquele diploma vieram prever uma redução da taxa do ISP condicionada à utilização de gasóleo colorido e marcado (inicialmente aplicável apenas ao gasóleo agrícola e, depois, aplicável ao gasóleo consumido nos usos legalmente previstos – cfr. artigo 7.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 123/94, na redacção dada pela Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, e na redacção dada pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro). Mas esta previsão de uma taxa reduzida aplicável ao gasóleo colorido e marcado consumido em determinados usos não foi acompanhada de uma qualquer alteração do Decreto-Lei n.º 123/94, quanto à definição do universo de sujeitos passivos do ISP.

Tem, por isso, razão a recorrente quanto refere nas suas conclusões V) e VI) o seguinte:

- «V) Com a subordinação da concessão de taxa reduzida de ISP à utilização de gasóleo colorido e marcado, consagrada no n.º 5 do art. 7.º do Dec.-Lei n.º 123/94, acrescentado pelas Leis n.ºs 10-B/96 e 52-C/96 em observância de determinações comunitárias, e a decorrente aplicação dessa taxa reduzida logo no momento da introdução no consumo à saída dos entrepostos fiscais em que passou a proceder-se à coloração e marcação, tal como ficou previsto nas Portarias n.ºs 200/96 e 93/97, deixou de estar assegurado que as companhias petrolíferas suportariam o imposto à taxa “normal” quanto às quantidades de produto que não viessem, no estádio final de comercialização, a ser registadas no sistema informático a partir dos cartões atribuídos aos beneficiários da taxa reduzida;
- VI) A subsistência de um responsável “sistemático” pelo pagamento do imposto à taxa “normal” implicava que a responsabilidade fosse deslocada das companhias petrolíferas, que procedem à introdução dos produtos no consumo à saída dos entrepostos fiscais, para o último elo da cadeia de comercialização, constituído pelos titulares dos postos de venda ao público, colocando a cargo deles o pagamento da diferença entre essa taxa “normal” e a taxa reduzida aplicada aquando da introdução no consumo, quanto às quantidades de produto que vendessem e não ficassem registadas no sistema informático, a partir dos cartões atribuídos aos utilizadores finais».

Este dado é relevante pois evidencia que a dimensão normativa em causa nos presentes autos não pode subsumir-se às situações de “introdução irregular no consumo” a que se referia o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 123/94. Na economia deste diploma, a “introdução no consumo” ocorre em momento anterior à chegada do combustível aos postos de abastecimento. Como acima se mencionou, neste tipo de impostos (impostos monofásicos sobre o consumo) a introdução no consumo ocorre, por regra, quando os produtos saem dos entrepostos fiscais de produção ou de armazenagem ou, eventualmente, quando são importados. Isso mesmo resultava do regime estabelecido no Decreto-Lei n.º 123/94, de onde se retira que a “introdução no consumo” pressupõe uma “declaração de introdução no consumo (DIC)” (cfr. artigos 7.º, n.º 3, e 9.º, n.º 1), sendo os sujeitos passivos do imposto, em regra, os titulares de tais declarações (n.º 1 do artigo 6.º).

Em suma, as situações de “venda” [mais tarde, expressamente contempladas na alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º do Código dos IEC] não são assimiláveis às situações de “introdução no consumo” previstas no n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 123/94.

Como refere a recorrente na conclusão X das suas alegações, «os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados a vender ao público gasóleo colorido e marcado não constituem sujeitos passivos por força do n.º 2 do artigo 6.º, desde logo por não estar em causa uma “detenção ou introdução no consumo irregular” pressuposta por esta norma, uma vez que o gasóleo colorido e marcado foi regularmente produzido, transformado e detido em regime suspensivo nos entrepostos fiscais das companhias petrolíferas com estatuto de “depositário autorizado”, em conformidade com o previsto no Título II (artigos 13.º a 22.º) do diploma, e por elas também regularmente introduzido no consumo, à saída dessas instalações e do regime de suspensão, com o processamento da respectiva declaração (DIC) a que se referia o n.º 1 do artigo 9.º, passando por isso a poder ser mantido fora dos locais autorizados para a permanência em regime suspensivo, e encontrando-se assim em situação regular».

Por outro lado, também não pode admitir-se que esteja aqui em causa uma situação de “detenção irregular”, prevista naquele artigo 6.º, n.º 2. Nos casos em apreço, os postos de abastecimento são detentores regulares do gasóleo colorido e marcado; o que se mostra irregular é a venda efectuada sem cumprimento dos procedimentos de controlo subjacentes à utilização do cartão com microcírcuito.

Em suma, uma leitura contextualizada e sistémica dos conceitos indeterminados constantes da norma do n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 123/94 não permite a interpretação de que esta norma é susceptível de abranger os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento enquanto responsáveis pelo pagamento da diferença entre a taxa normal e a taxa reduzida, nos casos de venda irregular acima referidos.

O que leva a concluir pela “novidade” da previsão normativa constante do § 7.º da Portaria n.º 234/97, relativamente à legislação que a antecedeu.

13. Se dúvidas ainda restassem quanto ao facto de a responsabilidade dos titulares dos postos de abastecimento pelo pagamento da diferença entre a taxa de imposto normal e taxa reduzida, em caso de venda irregular (sem cumprimento dos procedimentos subjacentes à atribuição do cartão com microcírculo) ter sido introduzida, *ex novo*, no § 7.º da Portaria n.º 234/97, tais dúvidas são dissipadas se atentarmos nos contornos precisos da previsão normativa *sub judice*.

Como já se referiu, não se trata (apenas) de incluir os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento no conjunto de sujeitos passivos do ISP. Na verdade, não basta a averiguação, feita até aqui, sobre se aqueles sujeitos já poderiam ter-se por incluídos no universo definido na legislação anterior.

Para além e independentemente disso, o confronto entre o quadro legal anterior à Portaria n.º 234/97 – e ao Código dos IEC, na versão anterior à Lei n.º 53-A/2006, que alterou o artigo 74.º – revela, sem margem para qualquer dúvida, que antes (até à Portaria n.º 234/97) nada se previa quanto às condições em que se verifica a responsabilidade de tais sujeitos. Ou seja, nas palavras do voto de vencido aposto no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, aqui recorrido, nada se definia sobre a incidência objectiva e subjectiva relativamente a um “produto petrolífero misto” para efeitos tributários, com as “características físicas do gasóleo colorido e marcado, mas a que é aplicável a taxa do gasóleo rodoviário”.

Ora, a responsabilidade dos proprietários dos postos de abastecimento pelo pagamento dessa diferença, é uma responsabilidade subsequente, derivada do incumprimento das regras estabelecidas para a venda de gasóleo colorido e marcado, as quais, por assumidas razões de controlo, exigem que essa venda só possa ser efectuada aos titulares de cartão com microcírculo instituído para esse efeito e deva ficar devidamente registada no sistema informático subjacente aos ditos cartões.

Como explica Brigas Afonso em anotação ao artigo 74.º do Código dos IEC, na redacção resultante da Lei n.º 53-A/2006 (*Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado*, 2.ª edição, Coimbra, 2008, pp. 171-172), a «nova redacção dada ao n.º 5 vem criar especiais responsabilidades para os proprietários ou responsáveis legais pela exploração de postos de abastecimento, relativamente ao cumprimento das disposições regulamentares previstas para o abastecimento de gasóleo colorido e marcado (...). Pretende-se com esta medida evitar situações de abastecimento de gasóleo colorido e marcado por pessoas que legalmente não podiam efectuar esses abastecimentos, através da utilização abusiva dos referidos cartões de microcírculo.»

Como já se referiu, foi a Portaria n.º 234/97 que, pela primeira vez, associou a exigência de que a venda se efectue aos titulares de cartão com microcírculo à responsabilização da entidade vendedora pelo pagamento da diferença entre a taxa reduzida (que fora paga, por ser gasóleo colorido e marcado) e a taxa normal (que passa a ser devida), em consequência do incumprimento dos procedimentos de venda, previstos na lei com vista a assegurar que esse combustível se destina às finalidades que legalmente justificam a redução da taxa.

Fica assim claro que, ainda que os conceitos relativamente amplos do artigo 6.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 123/94 fossem susceptíveis de abranger uma situação de “venda irregular”, como a que está em causa nos presentes autos, ainda assim a letra deste preceito seria insusceptível de comportar todo o “circunstancialismo” previsto no § 7.º da Portaria n.º 234/97 que determina que o gasóleo colorido e marcado (ao qual é, à partida, aplicável a taxa reduzida) seja taxado à taxa do gasóleo rodoviário e que dá lugar à responsabilização dos proprietários ou dos responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento pelo pagamento da diferença entre essas taxas.

Conclui-se, por todo o exposto, que o § 7.º da Portaria n.º 234/97, na medida em que responsabiliza os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento pelo pagamento da diferença de ISP nos casos em que efectuem abastecimentos sem darem cumprimento às disposições que obrigam à utilização dos cartões de microcírculo em todos os abastecimentos, é organicamente inconstitucional, por violação do princípio constitucional da reserva de lei fiscal [artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, na sua redacção actual].

14. Essa inconstitucionalidade não pode ser apagada pelo disposto na alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º do Código dos IEC.

De facto, embora a situação aqui questionada possa equivaler a uma “situação irregular” de “venda” de “produtos sujeitos a imposto especial de consumo”, a que alude esta alínea, a verdade é que a versão originária desse Código (Decreto-Lei n.º 566/99) não fazia qualquer alusão ao cartão de microcírculo, cuja titularidade era, à data, exigida pelo § 7.º da Portaria n.º 234/97, para a venda do gasóleo colorido e marcado à taxa reduzida.

Só com a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que veio conferir nova redacção ao artigo 74.º do Código dos IEC, este passou expressamente a prever, no seu n.º 4, que «[O] gasóleo colorido e marcado só poderá ser adquirido pelos titulares do cartão de microcírculo instituído para efeitos de controlo da sua afectação aos destinos referidos no número anterior». E no n.º 5 do artigo 74.º (na redacção da referida Lei n.º 109-B/2001) passou a estabelecer que «[A] venda, a aquisição ou o consumo de gasóleo colorido e marcado com violação do disposto no número anterior estão sujeitas às sanções previstas no Regime Geral das Infrações Tributárias e em legislação especial».

Isto é, não é na alínea questionada que se vem a reflectir legislativamente a nova realidade dos mecanismos de concessão de um benefício ao gasóleo afecto a certos fins e do seu controlo através da utilização de um cartão de microcírculo, mas antes no artigo 74.º, n.ºs 4 e 5. Ambos os preceitos coexistem no interior do mesmo diploma, o que comprova que a irregularidade a que se referia o § 7.º da Portaria n.º 234/97 não estava co-englobada na previsão da alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º Não por acaso, quando finalmente aquela norma obteve assento legislativo, através da Lei n.º 53-A/2006, de 31 de Dezembro, foi no n.º 5 do artigo 74.º que ela foi inserida.

Mas, tanto na redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, como na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 223/2002, de 30 de Outubro, o artigo 74.º do Código dos IEC apenas mencionava a sujeição a “sanções” no caso de violação das regras de venda do gasóleo colorido e marcado.

Como salienta o voto de vencido acima citado, «o n.º 4 do artigo 74.º do Código dos IEC (n.º 5 na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 223/2002, de 30 de Outubro), ao estabelecer que “o gasóleo colorido e marcado só poderá ser adquirido pelos titulares do cartão de microcírculo instituído para efeitos de controlo da sua afectação aos destinos referidos no número anterior” não constitui uma norma definidora da incidência objectiva do ISP (criando um produto petrolífero misto para efeitos tributários, com as características físicas do gasóleo colorido e marcado mas a que é aplicável a taxa do gasóleo rodoviário) nem da incidência subjectiva daquele imposto (atribuindo a responsabilidade pelo pagamento do ISP, relativamente àquele produto petrolífero inexistente, parcialmente aos proprietários ou responsáveis pela exploração de postos de abastecimento e parcialmente aos adquirentes) nem indicadora de qualquer taxa para esse imaginário produto petrolífero.»

Ou seja, de entre as normas em análise, apenas o § 7.º da Portaria n.º 234/97 (a que corresponde, actualmente, o artigo 74.º do Código dos IEC, na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006) prevê expressamente, por um lado, as condições em que deve ser processada a venda do gasóleo colorido e marcado (venda a titulares de cartões com microcírculo) e, por outro, a responsabilização dos responsáveis pelos postos de abastecimento pelo pagamento da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem devidamente registadas no sistema informático subjacente aos cartões com microcírculo atribuídos.

A mesma previsão, no seu todo, não pode ser retirada da conjugação da alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º do Código dos IEC, com o artigo 74.º (na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006, que, como vimos, é a aplicável ao caso dos autos), uma vez que áí apenas se estabelecia a obrigação de utilização de cartões de microcírculo em todos os abastecimentos efectuados (como forma de evitar situações de abastecimento de gasóleo colorido e marcado por pessoas que legalmente não podiam efectuar esses abastecimentos, ou seja, que não podiam beneficiar da taxa reduzida a estes aplicada), bem como a aplicação de “sanções” em caso de venda sem cumprimento destas regras.

Não se pode ver nesta referência uma tipificação dos elementos objectivos e subjectivos exigidos para a responsabilização imposta pelo § 7.º da Portaria n.º 234/97.

Na verdade, apenas a norma do § 7.º da Portaria n.º 234/97 estabelece, por um lado, que a tributação do gasóleo colorido e marcado, vendido sem obediência aos procedimentos de controlo destinados a assegurar o cumprimento das finalidades legais a que está destinado (ou seja, obrigatoriedade de venda aos titulares de cartão com microcírculo), seja feita à taxa aplicável ao gasóleo rodoviário e, por outro lado, que os responsáveis pelo pagamento da diferença entre a taxa reduzida e a taxa normal são os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento.

E, por outro lado, a permanência em vigor das disposições regulamentares da legislação revogada pelo Código dos IEC, determinada pelo n.º 3 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 566/99, na redacção do artigo 47.º, n.º 1, da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, não resolve o problema, pois em nada altera a natureza regulamentar dessas disposições, não satisfazendo o princípio da reserva de lei fiscal.

15. A análise precedente, feita em torno das diferenças entre a previsão do § 7.º da Portaria n.º 234/97 e a do artigo 3.º, n.º 2, alínea *e*), do Código dos IEC, revela-se indispensável ao cabal esclarecimento da questão de constitucionalidade em apreço, no que tange à constitucionalidade da primeira daquelas normas.

Mas a norma do artigo 3.º, n.º 2, alínea *e*), do Código dos IEC também integra o objecto do recurso de constitucionalidade, pelo que, em princípio, deveria ser alvo de uma valoração autónoma. Há que ter em conta, todavia, que, nos presentes autos, está em causa a dimensão normativa que o acórdão recorrido atribuiu ao preceito. Ora, como resulta do excerto desse acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, acima transscrito, a posição que nele fez vencimento interpretou a referência à venda “em situação irregular” – o segmento aqui em juízo – como reportando-se à situação mais precisamente prevista no § 7.º da Portaria n.º 234/97. Não distinguiu tais normas, mas antes as encarou como prevendo, de forma idêntica, a mesma responsabilização dos proprietários ou dos responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento.

Ora, é nessa perspectiva (a do acórdão recorrido), que a norma do artigo 3.º, n.º 2, alínea *e*), do Código dos IEC, deverá ser sujeita ao teste de constitucionalidade.

Sendo assim, sobre ela não pode recair outro juízo que não seja o de inconstitucionalidade, tal como anteriormente emitido, quanto ao § 7.º da mencionada Portaria. De facto, sendo-lhe atribuído idêntico conteúdo, forçoso é estender-lhe a conclusão do seu carácter inovatório, em relação ao disposto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 123/94.

E, não estando a inovação coberta pela lei de autorização, conclui-se que a norma do artigo 3.º, n.º 2, alínea *e*), do Código dos IEC (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, na redacção anterior às alterações introduzidas pelo artigo 69.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, ao artigo 74.º deste Código), é organicamente inconstitucional, na medida em que esta seja interpretada, como foi pelo acórdão recorrido, no sentido de prever, nos mesmos termos do § 7.º da Portaria n.º 234/97, a responsabilização dos proprietários ou dos responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento.

### III — Decisão

Nestes termos, e pelos fundamentos expostos, decide-se:

- a) Julgar organicamente inconstitucional, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea *i*), da Constituição (na sua numeração actual), a norma do § 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, na medida em que responsabiliza os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado pelo pagamento do ISP resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no sistema de controlo subjacente à obrigatoriedade de a venda ser feita a titulares de cartões com microcírculo;

- b) Julgar organicamente inconstitucional, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, a norma do artigo 3.º, n.º 2, alínea e), do Código dos IEC (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, na redacção anterior às alterações introduzidas pelo artigo 69.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, ao artigo 74.º deste Código) quando interpretada no sentido de contemplar previsão normativa idêntica à acima referida;
- c) Consequentemente, conceder provimento ao recurso, devendo o acórdão recorrido ser reformulado em conformidade com o presente juízo de inconstitucionalidade.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Maio de 2010. – *Joaquim de Sousa Ribeiro – Catarina Sarmento e Castro – José Borges Soeiro – Maria Lúcia Amaral* (repensando posição anterior) – *Carlos Fernandes Cadilha* (repensando a posição que subscrevi no Acórdão n.º 321/08) – *João Cura Mariano* (vencido, pelas razões constantes da declaração anexa) – *Vítor Gomes* (vencido, conforme declaração anexa) – *Ana Maria Guerra Martins* (vencida, conforme posição assumida no Acórdão n.º 321/08) – *Gil Galvão* (vencido conforme declaração anexa) – *Maria João Antunes* (vencida, conforme declaração junta) – *Carlos Pamplona de Oliveira* (vencido conforme declaração) – *Rui Manuel Moura Ramos* (com voto de qualidade).

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Apesar das sérias reservas que tenho relativamente à natureza tributária da obrigação consagrada no n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril (mais parece uma obrigação indemnizatória cuja medida é o dano do Estado consistente no não recebimento parcial de um imposto, resultante de incumprimento contratual do vendedor de gasóleo colorido e marcado), e mesmo aceitando que aí se impõe aos proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público de gasóleo colorido e marcado o pagamento parcial de um imposto sobre produtos petrolíferos, entendo que não estaríamos perante a consagração de uma nova responsabilidade tributária sujeita ao princípio da reserva de lei parlamentar, mas sim perante uma simples precisão de quem na situação ali prevista se encontrava na posição do sujeito passivo definido pelo artigo 6.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 123/94, de 18 de Maio.

Na verdade, este dispositivo, emitido a coberto da autorização do legislador parlamentar contida na Lei n.º 75/93, de 20 de Dezembro, determinava que nos casos de detenção ou introdução irregular no consumo, eram sujeitos passivos de ISP as pessoas singulares ou colectivas que detenham, utilizem ou tenham beneficiado com o consumo dos produtos.

Apesar de na altura da aprovação do Decreto-Lei n.º 123/94, de 18 de Maio, o mecanismo de concessão de benefícios ao consumo de gasóleo afecto a determinados fins não fosse o previsto naquela Portaria, a sua previsão revela capacidade para, por via interpretativa, abranger a realidade da isenção parcial de pagamento de imposto sobre o gasóleo destinado a essas finalidades, concedida através do mecanismo da venda condicionada do gasóleo colorido e marcado sujeito a um imposto inferior.

A situação em que se procede à venda de gasóleo colorido e marcado sem que essa transacção fique documentada no movimento contabilístico do posto de venda, resulta numa detenção irregular desse gasóleo por parte do comprador, sendo o vendedor naturalmente beneficiário dessa venda não registada, pelo que a referida Portaria limitou-se a explicitar o que já resultava da aplicação do disposto no artigo 6.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 123/94, de 18 de Maio, a esta nova situação irregular.

Daí que tenha concluído que o disposto no n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, não definia nem alterava inovatoriamente uma incidência tributária, não infringindo o princípio da legalidade fiscal, na vertente da reserva legislativa parlamentar, aplicando-se igual raciocínio ao disposto no artigo 3.º, n.º 2, alínea e), do Código dos IEC, na interpretação sindicada. – *João Cura Mariano*.

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Vencido. Não considero que as normas em causa enfermem do vício de inconstitucionalidade que o Acórdão julgou procedente, por entender que o seu conteúdo não é inovatório, pelo essencial das razões contidas no Acórdão n.º 321/08.

Efectivamente, a identificação dos sujeitos passivos resultante da alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º do Código dos IEC não diverge, no essencial, da previsão do Decreto-Lei n.º 123/94, de 18 de Maio, que já considerava facto gerador do ISP a inobservância de “qualquer condição fixada para poder beneficiar de isenção ou de redução da taxa do ISP, em função do destino especial” [alínea *d*) do n.º 1 do artigo 4.º] e que punha o imposto a cargo das pessoas singulares ou colectivas que detivessem, utilizassem ou tivessem beneficiado com o consumo dos produtos (n.º 2 do artigo 6.º). Esta previsão de irregularidade na introdução ao consumo é suficientemente ampla para se adaptar à variação da técnica fiscal e do sistema administrativo de benefícios ao consumo de gasóleo para fins não rodoviários que entretanto ocorreu. As vendas de gasóleo colorido e marcado a consumidores que não fossem titulares de cartão válido ou a realização da operação sem observância do procedimento de registo através do sistema que permite o controlo dessa destinação constitui uma venda irregular de que o próprio vendedor beneficia, por necessariamente lucrar com o negócio. – *Vítor Gomes*.

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Votei vencido quanto à decisão, no essencial, por entender que, independentemente das dúvidas que existem sobre a natureza tributária da obrigação constante do n.º 7 da Portaria n.º 234/97, as normas aqui em causa não têm conteúdo inovatório. A do n.º 7 da referida Portaria, pelas razões explicitadas no Acórdão n.º 321/08, e a do n.º 2 do artigo 3.º do Código dos IEC, por se encontrar já abrangida na ampla previsão das disposições do Decreto-Lei n.º 123/94, de 18 de Maio. – *Gil Galvão*.

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Dissenti do julgamento de inconstitucionalidade orgânica das normas apreciadas pelas razões que a seguir se expõem:

1. Face ao teor da decisão recorrida e porque se trata de um processo de fiscalização concreta da constitucionalidade, ao Tribunal cabia apreciar a norma que o Supremo Tribunal Administrativo retirou, de forma conjugada, do n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, e do artigo 3.º, n.º 2, alínea *e*), do Código dos IEC (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro).

2. Não tenho como certo que a responsabilidade pelo pagamento do ISP e respectivo IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades vendidas e não documentadas no movimento contabilístico do posto tenha natureza tributária (n.º 7 da Portaria n.º 234/97).

3. Não fiquei convencida quanto ao conteúdo inovador das normas em apreciação, face à redacção ampla dos artigos 4.º, n.º 1, alínea *d*), e 6.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 123/94, de 18 de Maio. – *Maria João Antunes*.

## DECLARAÇÃO DE VOTO

1. No presente recurso de constitucionalidade, interposto ao abrigo da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC, pretendeu-se apreciar a norma, retirada do § 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, e da alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, com o sentido de que responsabiliza os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos de abastecimento pelo pagamento do ISP resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderem e que não fiquem registadas no sistema de controlo subjacente à utilização de cartões com microcírculo.

Concedendo provimento ao recurso, o Tribunal decidiu:

- a)* Julgar organicamente inconstitucional, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea *i*), da Constituição (na sua numeração actual), a norma do § 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, na medida em que responsabiliza os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado pelo pagamento do ISP resultante da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado, em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no sistema de controlo subjacente à obrigatoriedade de a venda ser feita a titulares de cartões com microcírculo;
- b)* Julgar organicamente inconstitucional, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea *i*), da Constituição, a norma do artigo 3.º, n.º 2, alínea *e*), do Código dos IEC (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, na redacção anterior às alterações introduzidas pelo artigo 69.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, ao artigo 74.º deste Código) quando interpretada no sentido de contemplar previsão normativa idêntica à acima referida.

2. Discordo, em primeiro lugar, do âmbito que foi conferido ao objecto do recurso; o tribunal *a quo*, em decisão proferida no domínio do contencioso tributário, manteve o acto da Administração Fiscal que impôs ao recorrente o pagamento de uma determinada importância a título de imposto (ISP), com fundamento numa norma retirada conjugadamente do § 7.º da Portaria n.º 234/97 de 4 de Abril e da alínea *e*) do n.º 2 do artigo 3.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro.

A meu ver, situando-se o caso na área de fiscalização concreta, em que é admissível uma modelação normativa por forma a fazer coincidir a literalidade da norma com a *ratio decidendi* concretamente aplicada, o Tribunal deveria ter apreciado a única norma que fundamenta a decisão, retirada embora dos dois diplomas já mencionados. A questão não releva apenas por razões puramente formais, pois a verdade é que, tendo as disposições em causa conteúdos preceptivos diversos, o juízo que o Tribunal retirar do julgamento do recurso tem uma incidência substancialmente diferente num caso e outro.

3. Em meu entender, a Administração Fiscal fez uma incorrecta aplicação das citadas disposições. Assim: na sequência da criação legal do chamado gasóleo “verde” (Decreto-Lei n.º 15/97, de 17 de Janeiro), o Governo autorizou as empresas petrolíferas a venderem tal combustível, condicionando, nos termos da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, o exercício dessa actividade comercial à prévia celebração de um contrato entre o Estado e a empresa candidata, através do qual «os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado só poderão vender o produto aos titulares de cartões com microcírculo, emitidos sob a responsabilidade do Ministé-

rio da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, sendo responsáveis pelo pagamento do ISP e respetivo IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto.»

Não foi intenção do legislador estabelecer um vínculo de responsabilidade tributária quanto aos proprietários de postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido; o que pretendeu foi, manifestamente, garantir que o combustível era apenas vendido aos seus destinatários, previamente registados, preavendo-se contra a comercialização ilegal e fraudulenta do produto. Para esse efeito, regulou convencionalmente com os proprietários de postos autorizados para a venda do gasóleo colorido a responsabilidade, em caso de incumprimento daquela regra contratual, impondo-lhes o pagamento de uma sanção pecuniária cujo montante corresponderia à diferença entre a taxa do imposto aplicável (ISP) ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicada ao gasóleo colorido em relação às quantidades que vendessem indocumentadamente. Esta responsabilidade não é tributária, pois tem natureza contratual, sendo que o valor do imposto perdido releva apenas como medida da sanção pecuniária.

Assim entendida, tal norma não se mostra desconforme com a Constituição.

4. Igualmente se não mostra desconforme com a Constituição o artigo 3.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (aprovado, sob autorização legislativa concedida pelo artigo 35.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro), através do qual o legislador criou um imposto especial de consumo, estabelecendo, como sua incidência subjectiva, o «depositário autorizado, o operador registado, o operador não registado e o representante fiscal». Naturalmente, alargou a sua incidência [alínea e) do n.º 2 do mesmo preceito] às pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, praticassem a mesma actividade comercial.

5. Ora, salvo o devido respeito, é apodíctico que as duas situações são diversas e até incompatíveis; no primeiro caso estão os proprietários dos postos de abastecimento que não cumprem a regra contratual que os obriga a vender o gasóleo verde apenas aos beneficiários identificados pela Administração; no segundo, acham-se as pessoas singulares ou colectivas que, irregularmente produzam, detenham, transportem, introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto especial de consumo, mas que o legislador não quer ver dispensados do pagamento do imposto especial de consumo que teriam que pagar se a sua actividade tivesse sido «regular».

Todavia, a Administração Fiscal decidiu aplicar ao recorrente um imposto cuja existência foi buscar conjugadamente às normas contidas no § 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, e na alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro) e é esse acto de liquidação que o mesmo recorrente impugnou nos tribunais tributários. Com efeito, lê-se no Parecer de Serviço da Alfândega de Aveiro, de 9 de Agosto de 2004, que substanciou a notificação da liquidação, que «o imposto é exigível ao abrigo do artigo 7º da referida Portaria, conjugado com a alínea a) do n.º 3 do artigo 7º do DL 566/99 de 22/12, uma vez que os proprietários (...) dos postos autorizados de venda ao público (...) são responsáveis pelo pagamento do ISP e do IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderam e que não ficaram documentadas no movimento contabilístico do posto.»

Foi o subsequente acto tributário que a secção de contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo confirmou, no acórdão recorrido.

6. Ora, pelas razões já expostas, que – em meu entender – devem ser somadas às aduzidas no presente Acórdão, a «norma» retirada pela Administração Fiscal do § 7.º da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril e da alínea a) do n.º 3 do artigo 7.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo, ou da alínea e) do n.º 2 do artigo 3.º desse diploma, com o sentido de prever um «imposto sobre os produtos petrolíferos e respectivos

juros compensatórios, objecto do registo de liquidação n.º 900044.6 de 2004-08-09», é inconstitucional, pois, não habilitando a Administração a proceder, no caso concreto, à liquidação do imposto, não dispõe – consequentemente – da necessária credencial legislativa. – *Carlos Pamplona de Oliveira*.

**Anotação:**

1 – Acórdão publicado no *Diário da República*, II Série, de 28 de Junho de 2010.

2 – Os Acórdãos n.ºs 127/04, 211/07, 321/08 e 310/09 estão publicados em *Acórdãos*, 58.º, 68.º, 72.º e 75.º Vols., respetivamente.