

cio — Rui Manuel Moura Ramos — Gil Galvão — Carlos Pamplona de Oliveira (vencido. Entendo que a norma é materialmente inconstitucional por violação do disposto nos artigos 9.º, alínea d), 18.º, n.º 2, 63.º, n.ºs 2 e 3, 65.º, 71.º e 72.º, n.º 2, da Constituição, pois visa deslocar para o senhorio um ónus que corresponde a um dever que incumbe exclusivamente ao Estado suportar) — *Bravo Serra* (vencido, de harmonia com a declaração de voto junta) — *Maria dos Prazeres Pizarro Belez*a (vencida, nos termos da declaração junta) — *Luís Nunes de Almeida*.

Declaração de voto

Votei vencido quanto à decisão tomada por este Tribunal.

Assim, propugnei pela declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, e por violação do artigo 13.º da lei fundamental, da norma contida na alínea a) do n.º 1 do artigo 107.º do Regime do Arrendamento Urbano aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro (na redacção conferida pelo Decreto-Lei n.º 329-B/2000, de 22 de Dezembro), na medida em que não permite o exercício do direito de denúncia do contrato de arrendamento, desde que o arrendatário tenha 65 ou mais anos de idade ou se encontre em alguma das demais situações previstas naquele preceito, a um senhorio que, igualmente, tenha 65 ou mais anos de idade ou se encontre em alguma das aludidas situações e necessite, absolutamente, para sua habitação permanente, da casa dada de arrendamento.

Na verdade, não descortino qualquer motivo válido e justificado que permita, postergando o princípio da igualdade, sustentar que à Constituição é, perante tal princípio, indiferente que o legislador ordinário venha a adoptar uma solução normativa como a em apreço e da qual decorre a dação de um privilégio à situação do inquilino em detrimento da do senhorio, quando, afinal, ambos se encontram nas mesmíssimas condições, estando em causa, nos dois casos, o direito à habitação, sendo que para além desse direito, ainda, relativamente ao senhorio, concorre um outro, qual seja o direito de propriedade.

Neste particular, acompanho as considerações aduzidas pela Ex.^{ma} Conselheira Maria dos Prazeres Couceiro Pizarro Belez, quer na declaração de voto que após ao Acórdão n.º 420/2000, deste Tribunal, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, de 22 de Novembro de 2000, quer as que são carreadas à declaração de voto que a mesma Ex.^{ma} Conselheira produz neste aresto. — *Bravo Serra*.

Declaração de voto

1 — Vencida, pelas razões constantes da declaração que juntei ao Acórdão n.º 420/2000, e que transcrevo:

«Votei vencida porque considero que a norma que constitui o objecto do presente recurso, contida na alínea a) do n.º 1 do artigo 107.º do Regime do Arrendamento Urbano, interpretada no sentido de que ‘a limitação ao direito de denúncia para habitação do senhorio aí contemplada pode ser oposta mesmo ao senhorio de idade igual ou superior à do inquilino’, é inconstitucional por ofensa do princípio da igualdade.

Em meu entender, as considerações expendidas no acórdão sobre o princípio da igualdade — que, basicamente, reconduz à ideia de que se há-de dar ‘tratamento igual às situações essencialmente iguais e tratamento diferente às situações que forem essencialmente diferentes’, bem como a lógica que determinou o julgamento contido no Acórdão n.º 151/92, nele citado [‘é inteiramente razoável que o legislador — colocado perante um conflito de direitos: de um lado, o direito à habitação do senhorio, fundado num direito real próprio (um direito de propriedade, de compropriedade ou de usufruto), e, por outro lado, o direito à habitação do inquilino (ou um seu direito similar), fundado num contrato de arrendamento, cujo objecto é, justamente, o imóvel que pertence ao senhorio —, não podendo dar satisfação a ambos os direitos, inteiramente razoável é — dizia-se — que sacrifique o direito do inquilino ao direito à habitação do senhorio’] deveriam ter conduzido a um juízo de inconstitucionalidade.

Afigura-se-me irrelevante, no contexto dos direitos em jogo, a diferença considerada no acórdão como suficiente para legitimar, do ponto de vista do princípio da igualdade, a prevalência do interesse do inquilino: o facto de o senhorio ter tomado ‘a iniciativa da mudança’; e não é justificada a afirmação, feita a final, de que é o inquilino que ‘se apresenta em situação mais carecida do amparo da lei’. No confronto de situações iguais quanto ao ponto essencial em questão — ambos necessitam da casa para viver, ambos têm 65 anos ou mais —, não creio que a circunstância de o senhorio ter tomado a ‘iniciativa da mudança’ deva levar a desconsiderar o seu direito de propriedade, que, pelas razões apontadas no referido Acórdão n.º 151/92, devia prevalecer.

Note-se, a terminar, que haverá seguramente situações em que o mesmo conflito se pode desenrolar sem que se possa afirmar, sequer, que o senhorio tomou a iniciativa de mudar. Pense-se, por exemplo, nas hipóteses de ele próprio ser arrendatário e cessar o correspondente

arrendamento sem que se possa considerar que criou intencionalmente as condições para poder exercer o direito de denúncia (o contrato foi resolvido ou denunciado, a casa ardeu, etc.).»

2 — Acrescento, agora, o seguinte:

Em primeiro lugar que, tendo em conta o pedido e a fundamentação adoptada pelo acórdão, a decisão deveria ter sido delimitada de forma a abranger, apenas, as hipóteses em que se verifica, no senhorio e no inquilino, a mesma situação, de entre as que estão previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 107.º do Regime do Arrendamento Urbano.

Em segundo lugar, que não creio que seja adequado aceitar como justificação da posição que fez vencimento que «situações haverá em que a mudança não foi resultado de uma mera opção do senhorio», ou que este, ao dar o imóvel de arrendamento, está «consciente dos condicionamentos de tal opção».

Quanto à primeira afirmação, não deve esquecer-se que o direito de denúncia só pode ser exercido judicialmente, numa acção em que é o tribunal que tem de declarar que o senhorio se encontra numa situação de necessidade da casa para sua habitação.

Relativamente à segunda, não posso deixar de observar que tem sido prática a aplicação dos novos regimes definidos para o arrendamento urbano — e nomeadamente para as condições da denúncia para habitação do senhorio, objecto de inúmeras alterações que têm vindo a atingir arrendamentos em curso, como se sabe — aos contratos anteriormente celebrados, o que revela que, por razões sobejamente conhecidas, se não tem atendido às expectativas que os contraentes teriam à data da celebração do contrato. — *Maria dos Prazeres Pizarro Belez*.

Acórdão n.º 127/2004/T. Const. — Processo n.º 136/2003. — Acordam em plenário do Tribunal Constitucional:

A — O relatório. — 1 — O Ministério Público recorre para este Tribunal Constitucional, ao abrigo do disposto nos artigos 280.º, n.º 1, alínea a), da Constituição da República Portuguesa (doravante designada por CRP), 70.º, n.º 1, alínea a), e 72.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3 da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, na sua actual versão, da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (3.º Juízo), de 12 de Dezembro de 2002, que decidiu «recusar por inconstitucionalidade, decorrente da violação do artigo 103.º, n.º 2, da CRP, a aplicação do n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, na parte em que determina que a taxa sobre comercialização de produtos de saúde se quantifica tendo por referência o respectivo preço de venda ao público» e, em consequência de uma tal interpretação, julgar procedente a impugnação deduzida por Johnson & Johnson, anulando a liquidação do tributo, do montante de 9 468 727\$.

2 — O recorrente alegou refutando o juízo de inconstitucionalidade proferido, resumindo as suas razões nas seguintes proposições conclusivas:

«1 — O princípio da reserva de lei fiscal, constante do artigo 103.º, n.º 2 — conjugado com o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa — apenas implica que a lei — editada ou credenciada pelo Parlamento — que cria determinado imposto deve determinar (para além dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes) a respectiva incidência e a taxa.

2 — A norma constante do n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, desaplicada na decisão recorrida, ao determinar que a taxa sobre comercialização de produtos de saúde, ali prevista, incide sobre o volume de vendas de cada produto e tem por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final, define, em termos bastantes, a matéria colectável sobre que vão incidir as taxas previstas no n.º 2 do mesmo preceito.

3 — Não viola o princípio da tipicidade ou da legalidade fiscal a circunstância de, vigorando um regime de autoliquidação de tal tributo, o obrigado tributário poder estar em situação de dúvida subjectiva acerca do efectivo preço de venda ao público, praticado no período em causa, carecendo, consequentemente, a referida autoliquidação de assentar num valor presumível ou hipotético.

4 — Tais dificuldades práticas, associadas exclusivamente ao regime de liquidação do tributo, são absolutamente estranhas aos princípios da tipicidade e da legalidade fiscal, não podendo naturalmente nelas fundar-se violação da norma constitucional do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, pelo que deverá proceder ao presente recurso.»

3 — Por seu lado, a recorrida contra-alegou defendendo o julgado e concluindo pelo seguinte modo:

«A — A denominada ‘taxa sobre comercialização de produtos de saúde’ deve ser materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

B — A definição da base de incidência objectiva do imposto, por um lado, e a respectiva liquidação e cobrança, por outro, não podem ser consideradas separadamente, para efeitos de aplicação do princípio

da legalidade, sempre que a determinabilidade da primeira seja posta em causa pelo regime legalmente estabelecido para estas últimas.

C — O n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, ao estabelecer que o imposto criado seja autoliquidado no momento da introdução dos produtos de saúde no mercado, implica que a referida liquidação seja efectuada pelos respectivos sujeitos passivos sem que estes conheçam o 'preço de venda ao consumidor final', ou seja, sem que a base de incidência objectiva do imposto seja determinável por tais sujeitos passivos.

D — Uma vez que o regime estabelecido no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000 não permite superar a indeterminabilidade da base de incidência do imposto resultante do sistema de autoliquidação legalmente criado, o n.º 3 daquele artigo é inconstitucional, por violação do disposto no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa.

E — Na medida em que o imposto criado pelo artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000 implica uma tributação sobre o rendimento de pessoas colectivas e o n.º 3 do mesmo artigo sujeita os respectivos sujeitos passivos ao pagamento de um valor calculado por referência a um preço estabelecido e recebido por outras entidades que não aqueles sujeitos passivos este último preceito é inconstitucional, por violação do imperativo resultante do n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa, que exige que a tributação das empresas incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real.»

Cumpra decidir.

B — A fundamentação. — 4 — A questão decidenda. — É a de saber se o n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril (Orçamento do Estado para 2000), é inconstitucional, designadamente por violação dos artigos 103.º, n.º 2 (princípio da legalidade tributária), e 104.º, n.º 2, da CRP (princípio da tributação do rendimento real).

5 — A sentença recorrida. — A sentença recorrida — após haver assentado estar o tributo em causa sujeito ao princípio da legalidade tributária e ser indiferente, perante este, a sua natureza de taxa ou de imposto — concluiu que o n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, violava a dimensão material daquele princípio da legalidade tributária.

E fundamentou este seu juízo na consideração de que «o princípio da legalidade tributária [se] materializa, para além da reserva de lei, também na tipicidade e determinação», mas «o que resulta do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000 é uma indeterminação da base de incidência do tributo, pois que se determina que devendo o mesmo ser pago pelo responsável pela introdução do produto no mercado, no momento dessa introdução, através de autoliquidação, a quantificação do tributo se faça por referência ao preço de venda ao consumidor final que é um valor no momento desconhecido e que o sujeito passivo (e que tem de autoliquidar) desconhece e não domina em absoluto», sendo certo que «tal referência valorativa só teria cabimento num sistema de preços fixos em que o introdutor no mercado sabe de antemão qual irá ser o valor do preço de venda ao consumidor final [...]».

6 — Do mérito do recurso de inconstitucionalidade.

6.1 — A primeira questão que poderá colocar-se é a de saber se este Tribunal poderá conhecer do recurso.

Ora, está fora de dúvida que na decisão recorrida se verificou uma recusa de aplicação da norma em causa no presente recurso com fundamento na sua inconstitucionalidade, constituindo tal recusa de aplicação *a ratio decidendi* para o tribunal *a quo*. Estão, pois, preenchidos os requisitos específicos do tipo de recurso interposto.

A propósito da apreciação do respeito pelo parâmetro em questão — o princípio da legalidade tributária —, importa notar, aliás, que, no presente recurso, o problema não é o de saber se o tribunal *a quo* respeitou os limites de interpretação da lei fiscal decorrentes do princípio da tipicidade, mas antes o de averiguar se o sentido desta lei (isto é, da norma desapplicada), tal qual, foi determinado pela sentença recorrida, não ofende este princípio, na sua dimensão de *determinabilidade*, sendo certo que o obrigado tributário poderá vir a estar em situação de dúvida subjectiva acerca do efectivo preço de venda ao público dos bens sobre o qual deve autoliquidar o imposto. Trata-se, pois, de confrontar um certo sentido normativo com o princípio da legalidade na sua dimensão de determinabilidade.

6.2 — A norma, cuja conformidade à lei fundamental se questiona neste recurso, tem a seguinte redacção [transcrevendo-se todo o artigo para melhor apreensão do tipo tributário em causa]:

«Artigo 72.º

Taxa sobre comercialização de produtos de saúde

1 — Os produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos de saúde colocados no mercado ficam sujeitos ao pagamento de uma taxa de comercialização destinada ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes

de saúde e consumidores, a realizar pelo INFARMED — Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento.

2 — A taxa a que se refere o número anterior é de:

- a) Produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos não activos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* — 0,4 %;
- b) Cosméticos e produtos de higiene corporal — 2 %.

3 — A taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final, constituindo receita própria daquele Instituto, e sendo o seu valor pago, mensalmente, com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto.

4 — A não apresentação da declaração exigida no número anterior constitui contra-ordenação, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 94/95, de 9 de Maio, do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 273/95, de 23 de Outubro, do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 306/97, de 11 de Novembro, e do artigo 44.º do Decreto-Lei n.º 296/98, de 25 de Setembro».

Lembra-se que está em causa alegada violação, pelo n.º 3 deste artigo, dos princípios da legalidade tributária e da tributação do rendimento real (artigos 103.º, n.º 2, e 104.º, n.º 2, da Constituição).

6.3 — 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 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP; outra, consubstanciada na exigência de conformação, por parte da lei, dos elementos modeladores do tipo tributário, abrangendo, assim, a incidência objectiva e subjectiva, 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 subprincípio 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.

Cingindo-nos ao plano da incidência dos impostos — já que a questão de inconstitucionalidade se centra nesse domínio — importa notar que caberá ao legislador (a Assembleia da República ou o Governo, agindo com autorização daquela) a tarefa de eleger, dentro dos factos que revelem a existência de capacidade contributiva, aqueles que devem ser erigidos à categoria de factos tributários ou de factos jurídicos da obrigação de imposto (incidência objectiva).

Mas, porque se trata de factos jurídicos, com necessário relevo económico-financeiro, e porque a capacidade contributiva que se pretende afectar é susceptível de diversas gradações, compete também ao legislador definir os critérios quantitativos de afectação ao imposto do valor desses factos. Fala-se, então, na dimensão quantitativa do facto tributário denominada por matéria colectável. Por outro lado, cabe igualmente à lei a função de definir os termos ou elementos que permitem o estabelecimento do vínculo jurídico de conexão ou de adstricção dos factos tributários objectivos a certo sujeito, convertendo-o em sujeito da obrigação de imposto.

Por natureza, atenta a sua função constitucionalmente definida, o legislador tributário goza, em princípio, de discricionariedade normativa-constitutiva quanto à eleição dos factos reveladores de capacidade contributiva que podem ser elevados à categoria de factos tributários, bem como à definição dos elementos que concorrem para se definir a matéria colectável. Mas, como não poderá deixar de ser, com obediência aos parâmetros constitucionais, já acima apontados.

Um destes parâmetros, que é postulado pelos princípios do Estado de direito e da segurança jurídica que lhe é inerente, é o princípio da determinabilidade. Ao hipotisar os pressupostos facto-jurídicos da tributação — ao desenhar o tipo ou o *Tatbestand* tributário — depara-se, na verdade, o legislador com o problema da previsibilidade dos efeitos jurídicos amputadores da riqueza ou do rendimento dos contribuintes. É neste terreno que se põe, então, a questão da ampli-

tude constitucionalmente admissível dos conceitos usados na definição dos elementos essenciais dos impostos, confrontando-se aqui duas pretensões de sentido oposto.

De um lado, a exigência de que a previsão dos factos tributários seja feita de forma «suficientemente pormenorizada», de modo que os contribuintes possam ter algumas certezas quanto à extensão da sua riqueza ou rendimento que sairá afectada pela tributação (cf. J. M. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 1972, pp. 309 e segs.) ou que a lei «leve a disciplina dos referidos elementos essenciais, ou seja, a disciplina essencial de cada imposto, tão longe quanto lhe seja possível» (cf. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2003, pp. 138), de modo que a obrigação de imposto seja o mais certa possível por parte dos contribuintes. É a solução que é reclamada pelo princípio da segurança jurídica dos contribuintes. Segundo esta perspectiva, a incidência (como os demais elementos essenciais) deve ser definida por conceitos cujo sentido seja o mais unívoco possível.

Mas, do outro lado, o princípio da igualdade tributária reclama que os conceitos tenham a abertura ou plasticidade semântica suficientes para poder abarcar as realidades que expressam a capacidade tributária elegida, os níveis de riqueza ou de rendimento tributando, e que esse objectivo possa ser realizado não só no plano abstracto da previsão dos tipos tributários mas também no plano da sua aplicação concreta, em que se situam o combate à evasão fiscal e a praticabilidade do sistema. Na verdade, sem uma estruturação conceitual apta a colher todas as virtualidades que o facto tributário é susceptível de assumir; sem uma eleição de conceitos que permitam surpreender a existência da riqueza e dos rendimentos e, por fim, sem a construção de um sistema exequível sob o ponto de vista da praticabilidade, não pode haver um efectivo cumprimento do princípio da igualdade tributária. São estes, essencialmente, os aspectos que, segundo a doutrina, justificam o uso dos conceitos jurídicos indeterminados, de «certas cláusulas gerais», de «conceitos tipológicos» (*Typusbegriffe*), de «tipos discricionários» (*Ermessensatbestände*) e de certos conceitos que atribuem à administração uma margem de valoração, os designados «preceitos de poder» (*Kann-Vorschrift*) (cf. J. L. Saldanha Sanches, «A segurança jurídica no Estado social de direito», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 310/312, pp. 299 e segs.; J. Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, 1998, pp. 373 e segs.).

Mediante o uso de tais figuras o sistema ganha operacionalidade e aptidão, quer para dar resposta às circunstâncias que o legislador hipotetizou quer para abarcar as novas realidades reveladoras de idêntica capacidade contributiva. Mas, como é evidente, não pode deixar de existir um limite ao uso de tais modos de expressão dos elementos do imposto, sob pena de sair frustrado o objectivo constitucional de cometer aos representantes do povo a definição dos tipos tributários.

Se não será sempre indispensável que a norma legal fiscal forneça ao contribuinte a possibilidade de cálculo *exacto*, sem margem para quaisquer dúvidas ou flutuações, do seu encargo fiscal, é, porém, de exigir que «a norma que constitui a base do dever de imposto seja suficientemente determinada no seu conteúdo, objecto, sentido e extensão de modo que o encargo fiscal seja medível e, em certa medida, previsível e calculável para o cidadão» (cf. J. Casalta Nabais, *O dever fundamental*, ..., cit., p. 356, citando esta fórmula do Tribunal Constitucional Federal alemão, embora criticando ainda a sua insuficiência, e salientando que o princípio da determinabilidade deve «ser entendido com alguma moderação e realismo de modo a compatibilizá-lo com o princípio da praticabilidade»).

Relativamente ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal cabe dizer, também, que ele não abarca os aspectos que contendam com o lançamento, a liquidação e a cobrança dos impostos. É uma solução que decorre directamente do disposto no artigo 103.º, n.º 3, segundo o qual «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos [...] cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

Atenta a *ratio* do princípio da legalidade tributária, apenas poderão dizer-se sujeitas às suas exigências formais e materiais aquelas normas que, conquanto possam aparecer inseridas no procedimento de determinação do imposto, assumam um carácter «material ou substantivo» ou cujo conteúdo tenha de ver, ainda, com a modelação normativa dos elementos constitutivos do tipo tributário de cuja concretização factual deriva a obrigação de imposto e o seu montante, extravasando da esfera procedimental ou processual.

É o caso das normas que identificam, ainda, a realidade económica sujeita ao imposto através da caracterização ou consideração de factores, índices ou expoentes de que o facto tributário se pode revestir. É claro, na verdade, que o legislador, na conformação dos elementos essenciais do tipo tributário, não está inibido, sem qualquer ofensa dos princípios da legalidade tributária e da tipicidade, de lançar mão, para além dos referidos conceitos, de remissões para elementos aos quais atribua a função de determinação dos seus aspectos ou dimensões técnicas (por exemplo, com remissão para um determinado preço que se venha a estabelecer no mercado). Se estas dimensões forem certas ou quase certas ou, pelo menos, previsíveis, é evidente que a remissão para a sua fixação em nada afronta o princípio da tipicidade

e da segurança jurídica que lhe anda associado. Tais normas remissivas têm, ainda, uma função identificadora dos rendimentos ou da riqueza a tributar, bem diferente daquele outro tipo de normas que apenas têm por escopo indicar os métodos ou caminhos a percorrer com vista à determinação da matéria colectável e ou do imposto e estão sujeitas ao princípio da legalidade.

6.4 — Passemos, agora, à análise da conformidade da concreta norma em questão com a dimensão material do princípio da legalidade tributária, tal como este foi acima recortado.

Mas antes de mais importa referir que as considerações subseqüentes têm como pressuposto a aceitação da qualificação (em cuja discussão aprofundada não se torna, pois, indispensável entrar), efectuada pela sentença recorrida, do tributo em questão como verdadeiro imposto (pese embora a designação como «taxa sobre comercialização de produtos de saúde»), na medida em que não se divisa qualquer contrapartida com a qual o tributo se encontre em relação sinalagmática, não tendo de saber-se, aqui, se tal resultado interpretativo é o que deverá inferir-se da lei ordinária à face dos respectivos cânones hermenêuticos. Trata-se de um imposto que visa tributar o consumo de certos «produtos de saúde» (imposto indirecto sobre o consumo), cujos sujeitos passivos são os «produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos de saúde colocados no mercado» (que naturalmente o repercutirão no consumidor final, pelo que este é assim o seu sujeito económico).

Por outro lado, cumpre notar que o imposto foi autoliquidado pelo sujeito passivo de acordo com as regras de determinação da matéria colectável que foram definidas pelo INFARMED — Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento que a decisão recorrida considerou, porém, ilegais, porquanto este Instituto «veio a consagrar uma regra [...] diferente da legalmente estabelecida, pois que manda aplicar a taxa ao volume de vendas do sujeito passivo (que reconhece só muito raramente ser a entidade que vende ao consumidor/utilizador final), quando a lei determina que esse volume de vendas tem por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final. Uma coisa é o volume de vendas do sujeito passivo e outra, bem diferente, é esse volume de vendas por referência ao preço de venda ao consumidor final.»

É claro que o que está aqui em causa não é a regra legal que foi aplicada pelo sujeito passivo na autoliquidação do imposto por si efectuada, correspondente à decorrente da interpretação feita pelo INFARMED, mas antes a norma jurídica tal qual foi determinada pela decisão recorrida, já que foi com base na sua aplicação que esta decretou a anulação da autoliquidação.

O tipo tributário em causa mostra-se caracterizado na sentença recorrida do seguinte modo: a incidência objectiva do tributo é revelada, segundo a expressão legal (artigo 72.º, n.º 1, da referida Lei do Orçamento), pela introdução no mercado dos produtos a que aludem as alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo 72.º (produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos não activos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* e cosméticos e produtos de higiene corporal); os sujeitos passivos do imposto (incidência subjectiva) são os produtores e importadores ou os seus representantes; a dimensão quantitativa do facto tributário em que se expressa a matéria colectável — dimensão ainda da incidência objectiva, segundo os princípios acima expostos — é definida pelo volume de vendas de cada produto daquelas espécies, tendo aquele por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final, sobre ele se aplicando as taxas estabelecidas.

Ora o recorte de todos estes conceitos legais permite o conhecimento objectivo, e com segurança jurídica, de qual foi a «entidade» económica que foi seleccionada pelo legislador como facto tributário: a introdução no mercado das espécies identificadas dos referidos produtos. Permite, ainda, conhecer, com previsibilidade e segurança jurídicas, os termos quantitativos do facto tributário que foram legalmente relevados para o apuramento do imposto ou seja, qual a definição da sua matéria colectável: o volume de vendas de cada produto, com referência ao seu preço de venda ao consumidor final e bem ainda os obrigados ao seu pagamento ou os seus sujeitos passivos: os produtores e importadores dos referidos produtos, ou os seus representantes.

É certo que, no momento da produção, da importação ou do lançamento no mercado, não sendo, em regra, os produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos de saúde, a vender directamente ao consumidor final, o preço de venda ao consumidor final pode ainda não estar estabelecido (deixando, pois, de parte, a hipótese de eventuais preços fixos, com todas as suas implicações), e que, portanto, pode ainda variar.

Não pode, ainda assim, afirmar-se que, com a remissão para tal preço de venda ao consumidor final para o cálculo do imposto — preço esse que só vem a fixar-se com exactidão posteriormente —, o encargo fiscal se torne impossível de medir e deixe de ser, na medida constitucionalmente exigível à luz do princípio da legalidade fiscal, previsível e calculável.

Na verdade, o preço de venda ao consumidor final, que a norma em apreço define como a «referência» para o cálculo do imposto (este «incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final»), podendo embora variar, de forma a não ser exactamente quantificável no momento das vendas, realizadas por produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos de saúde colocados no mercado, não deixa de ser em regra previsível, segundo as condições normais prevalecentes no mercado.

E mais: tal preço não só é normalmente previsível como é mesmo — ou *deve ser*, segundo as *leges artis* da actividade comercial e industrial — geralmente, *previsto*, tal como as quantidades que provavelmente serão vendidas ao consumidor final, quer pelos vendedores finais quer pelos próprios produtores, importadores ou seus representantes, dado que estes, naturalmente, têm de basear nessas previsões os cálculos indispensáveis para o exercício da respectiva actividade económica e empresarial. Não se afigura, assim, que a circunstância de se tomar tal antecipação do que virá a ser o preço de venda ao consumidor final (nos casos em que não se pode saber com certeza qual virá a ser) como base para o cálculo do imposto torne este indeterminável.

É certo que poderá ocorrer uma flutuação do preço de venda ao consumidor final até à venda a este em relação ao preço antes previsto e que esta tanto pode vir a dar-se no sentido *negativo* (caso em que se poderá ter liquidado imposto com base num preço superior, e, portanto, eventualmente, um encargo fiscal maior do que o que resultaria da consideração do preço realmente verificado) como no sentido *positivo* (tendo-se liquidado um montante de imposto inferior ao correspondente ao preço real), sendo, até, este último o caso normalmente propiciado por conjunturas de inflação. Nesta senda poder-se-ia dizer que o preço tomado por base da autoliquidação seria um preço presumido.

Todavia, a circunstância de, eventualmente, o sujeito passivo ter de, ao autoliquidar o imposto, partir de um preço presumido ao consumidor final não quer dizer que o legislador não tenha definido a incidência em torno do preço de venda ao consumidor final.

Donde se poderá concluir que o estado de dúvida subjectiva sobre o preço a tomar como base de autoliquidação do imposto se deve exclusivamente ao regime de liquidação do tributo, numa dimensão procedimental estranha ao princípio da tipicidade ou da legalidade fiscal — e, de todo o modo, que se trata de um problema de calculabilidade do imposto com exactidão, que, como resulta do que se disse, não poderia fundar nunca uma conclusão pela indeterminabilidade da obrigação tributária e consequente violação do princípio da legalidade fiscal, consagrado no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República: a opção do legislador por um regime de autoliquidação do tributo, como acontece neste tipo tributário, em vez de por um regime de apuramento ou de liquidação administrativas é irrelevante para a definição do grau de certeza objectiva da incidência que é exigível pelo princípio constitucional referido.

Conclui-se, pois, no sentido de que o n.º 3 do artigo 72.º da referida Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2000), não viola a dimensão material do princípio da legalidade tributária.

6.5 — A impugnante, ora recorrida, sustenta, ainda, que o tributo, assim modelado nos termos do artigo 72.º, n.ºs 1 e 3, da Lei n.º 3-B/2000, é inconstitucional por violação do disposto no artigo 104.º, n.º 2, da CRP (princípio da tributação do rendimento real).

Mas não tem razão, como se verá de seguida. A nossa Constituição concebeu a realidade dos impostos enquanto um sistema que, no seu todo, deve «visa[r] a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza». E deixando, embora, ao legislador ordinário um vasto campo de eleição quanto à conformação dos tipos tributários a criar ou a manter, não deixou, desde logo, de lhe apontar os princípios rectores aos quais os diversos tipos de impostos deverão obedecer, consoante os factos económicos que atinjam — o rendimento pessoal, o rendimento das empresas, o património e o consumo —, prevendo uma tributação sobre o rendimento pessoal, sobre o rendimento das empresas, do património e do consumo.

No que concerne à tributação das empresas, que é o domínio em que se insere a concreta questão de inconstitucionalidade posta pela recorrida, o diploma básico estabelece que ela «incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real».

A tributação segundo o rendimento real é, numa certa dimensão, uma decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva. É ele que justifica que a Constituição estabeleça que o sistema fiscal não pode deixar de assegurar «uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza» (artigo 103.º, n.º 1) e que especifique, posteriormente, que os impostos devem ter em conta as «necessidades e os rendimentos [concretos] do [de cada] agregado familiar» e, finalmente, que a «tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real».

Mas o rendimento real fiscalmente relevante não é, em si próprio, uma realidade de valor fisicamente apreensível, mas antes um conceito normativamente modelado e contabilisticamente mensurável, sendo constituído, *simpliciter*, «pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas [previstas na lei e] verificadas no mesmo período» (cf. artigo 17.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) — o saldo entre os proveitos ou ganhos provenientes das mais diversas fontes, como vendas, bónus, comissões, rendimentos de imóveis, rendimentos de carácter financeiro, prestações de serviços, mais-valias realizadas, subsídios, etc., menos os custos ou perdas, como os encargos relativos à produção, distribuição e venda, encargos de natureza financeira e de natureza administrativa, encargos fiscais e parafiscais, reintegrações e amortizações, etc., acrescido das variações patrimoniais positivas ou diminuído das variações patrimoniais negativas, previstas na lei.

Por outro lado, a injunção constitucional da tributação segundo o rendimento real não pode deixar de atender, necessariamente, aos princípios da praticabilidade e de operacionalidade do sistema, pelo que não pode deixar de se lhes reconhecer natureza constitucional, sob pena dos arquétipos legalmente construídos não conseguirem realizar, com a aproximação possível, o princípio da universalidade e da igualdade no pagamento de impostos.

Um sistema inexequível ou um sistema que não permita o controlo dos rendimentos e da evasão fiscal, na medida aproximada à realidade existente, conduz em linha recta à distorção, na prática, do princípio da capacidade contributiva e da tributação segundo o rendimento real.

São estas as dificuldades que explicam que a Constituição se tenha limitado a prever que a imposição fiscal deve incidir *fundamentalmente* sobre o rendimento real, não «excluindo com tal disposição o recurso a outras formas fiscais estranhas ao mito do apuramento declarativo-contabilístico do rendimento real» — José Guilherme Xavier de Basto («O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária», in *Fiscalidade*, n.º 5), (cf. também, João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues, «Algumas reflexões em torno da efectiva concretização do princípio da capacidade contributiva», in *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, 2003, pp. 906 e segs.).

No dizer de Casalta Nabais, «a CRP, ao exigir que a tributação das empresas se norteie pelo rendimento real, está apenas a «recortar» o quadro típico ou caracterizador do sistema fiscal [...] e não [a] «estabelecer» ou «desenhar a cheio» esse mesmo quadro» (cf. «Alguns aspectos do quadro constitucional das empresas», in *Fisco*, n.ºs 103/104, p. 19).

Ora, mesmo desprezando a admitida circunstância de a Constituição poder admitir uma tributação das empresas não subordinada estritamente ao seu rendimento real, verifica-se que o tributo acima normativamente recortado não tem a natureza de um tributo sobre o rendimento real, na medida em que ele não incide sobre a «soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas [previstas na lei e] verificadas no mesmo período», auferido pelos seus sujeitos passivos. Ele é, antes, *basicamente*, uma imposição tributária que se enquadra no tipo daqueles tributos que procuram atingir o consumo dos específicos bens a que respeita.

Nesta perspectiva, os factos geradores da obrigação tributária ou a sua causa legal não são a obtenção de certo rendimento pelo obrigado tributário, expresso nos referidos termos, mas o consumo evidenciado pela venda de tais produtos. Não se pode verificar, pois, qualquer violação do princípio do rendimento real estabelecido no artigo 104.º, n.º 2, da CRP.

C — A decisão. — 7 — Destarte, atento tudo o exposto, decide este Tribunal Constitucional:

- Não julgar inconstitucional a norma do n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000), de 4 de Abril;
- Conceder provimento ao recurso;
- Ordenar a reforma da decisão recorrida em função do aqui decidido.

Lisboa, 3 de Março de 2004. — *Benjamim Rodrigues* — *Paulo Mota Pinto* — *Rui Manuel Moura Ramos* — *Gil Galvão* — *Carlos Pamplona de Oliveira* — *Bravo Serra* — *Maria dos Prazeres Pizarro Beleza* — *Maria Helena Brito* — *Artur Maurício* — *Vitor Gomes* — *Maria Fernanda Palma* (vencida nos termos e pelo essencial das razões da declaração de voto do Conselheiro Mário Torres) — *Mário José de Araújo Torres* (vencido, nos termos da declaração de voto junta) — *Luís Nunes de Almeida*.

Declaração de voto

Votei vencido, pois confirmaria o juízo de inconstitucionalidade contido na decisão recorrida.

Assente que a matéria colectável do tributo em causa é representada pelo «volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final» e sendo este preço, em regra, desconhecido na data em que o contribuinte tem de proceder à liquidação do imposto, afigura-se-me inegável a violação do princípio da determinabilidade, que constitui um elemento essencial do princípio da legalidade tributária. Não vejo, na verdade, como se pode defender, como o faz o precedente acórdão, que o regime instituído pela norma questionada «permite [...] conhecer, com previsibilidade e segurança jurídicas, os termos quantitativos do facto tributário que foram legalmente relevados para o apuramento do imposto» (sublinhado acrescentado).

O erro básico cometido pelo legislador ao adoptar este regime foi determinado pelo facto de ter decalcado acriticamente o sistema instituído pelo Decreto-Lei n.º 282/95, de 16 de Outubro, que regulou a «taxa de comercialização dos medicamentos», a que ficaram sujeitos os titulares de autorização de introdução no mercado de cada medicamento de uso humano e de uso veterinário, fixando a respectiva taxa em 0,4 % do volume de vendas de cada medicamento, calculada sobre «um preço de venda ao público de referência». Porém, nesse diploma logo se estabelecia que «o preço de venda ao público de referência é calculado mediante a aplicação das margens de comercialização máximas admitidas para os medicamentos comparticipáveis» (n.º 4 do artigo 1.º). Esta regra possibilitava aos sujeitos obrigados ao pagamento desse tributo o conhecimento preciso do valor exacto da matéria colectável sobre que incidia essa taxa no momento da liquidação do imposto. A inexistência de norma similar relativamente ao tributo ora em causa, tornando desconhecido e indeterminável com o mínimo de precisão, na generalidade dos casos, esse elemento essencial da obrigação tributária, viola o princípio constitucional da legalidade tributária.

Em tal violação deixou de incorrer o legislador quando, nas leis orçamentais dos anos seguintes, passou a fazer incidir a taxa em causa «sobre o montante de volume de vendas dos mesmos produtos das entidades responsáveis pela sua colocação no mercado» (artigo 58.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro — Orçamento do Estado para 2001, e artigo 55.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro — Orçamento do Estado para 2002). Solução que veio a ser consagrada no novo regime legal desse tributo, que o faz incidir «sobre o montante do volume de vendas dos mesmos produtos, deduzido o imposto sobre o valor acrescentado, pelas entidades responsáveis pela sua colocação no mercado» (artigo 1.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro). Desapareceu, assim, em todos esses diplomas, a determinação da liquidação com base no (genericamente desconhecido no momento em que o obrigado tributário tem de fazer essa operação) «preço de venda ao consumidor final», e que, a meu ver, infringia o princípio da legalidade tributária.

Acresce que resulta dos artigos 45.º, n.º 1, 54.º, n.º 1, alínea c), e 78.º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que, enquanto não caducar o direito à liquidação, o INFARMED, com a cooperação da administração fiscal, tem o dever de, detectada desconformidade, por defeito, entre o valor que o sujeito obrigado ao pagamento do tributo indicou como sendo previsivelmente o preço de venda ao consumidor final, e com base no qual procedeu à autoliquidação, e o preço que efectivamente veio a ser fixado pelo mercado para a venda ao público do produto em causa, proceder a liquidação adicional, exigindo ao produtor ou importador (ou seus representantes) o pagamento da diferença, num momento em que a estes já se tornou impossível proceder à repercussão desse acréscimo no elo seguinte da cadeia de comercialização. Daqui resulta, a meu ver, uma amputação do rendimento desses sujeitos, não bastando, para a tornar irrelevante, a mera possibilidade, absolutamente aleatória, da ocorrência de situações inversas e consequentes compensações.

Nem se diga que a relativização das exigências do princípio da determinabilidade se justifica, no caso, por razões de praticabilidade, já que bastaria ao legislador, por exemplo, ter escolhido como preço de referência o da venda efectuada pelo produtor ou importador, como, aliás, veio a fazer nas leis orçamentais subsequentes e no novo regime legal do tributo em causa atrás referidos.

Foi isto que se propôs fazer o INFARMED, quando, certamente dando-se conta do erro cometido pelo legislador, emitiu as referidas instruções para o preenchimento dos modelos de declarações de venda por ele aprovadas, mas que a decisão recorrida julgou ilegais, por consagrarem regras de determinação da matéria tributável (volume de vendas do sujeito passivo, que só muito raramente será a entidade que vende ao consumidor final) diferentes da então legalmente estabelecida (volume de vendas tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final).

A conformidade constitucional de uma norma legal tem de ser aferida face à sua directa estatuição e não face a intervenções da Administração que possam ser entendidas como antecipada renúncia à integral execução da lei. Sendo inconstitucional o critério de deter-

minação da matéria tributável estabelecido pela lei, não é a circunstância de o INFARMED se propor adoptar outro critério, menos desfavorável para o obrigado tributário e já respeitador dos princípios constitucionais relevantes, que pode afastar o juízo de inconstitucionalidade incidente sobre a norma legal em causa. — *Mário José de Araújo Torres.*

CONSELHO SUPERIOR DOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS E FISCAIS

Deliberação n.º 447/2004. — Por deliberações do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 8 e de 29 de Março de 2004:

Dr. Carlos Luís Medeiros de Carvalho, juiz de direito a exercer funções no 1.º juízo liquidatário do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto — nomeado, em comissão permanente de serviço, juiz desembargador da Secção de Contencioso Administrativo do Tribunal Central Administrativo Norte.

Dr. Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia, juiz de direito a exercer funções no 1.º juízo liquidatário do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto — nomeado, em comissão permanente de serviço, juiz desembargador da Secção de Contencioso Administrativo do Tribunal Central Administrativo Norte.

Nota. — A execução deste movimento só produzirá efeitos desde que seja obtido o respectivo cabimento orçamental.

(Prazo para a posse: cinco dias.)

(Isenta de fiscalização prévia do Tribunal de Contas.)

30 de Março de 2004. — O Presidente, *Manuel Fernando dos Santos Serra.*

UNIVERSIDADE ABERTA

Despacho (extracto) n.º 7222/2004 (2.ª série). — Por despacho reitoral de 23 de Março de 2004:

Doutor Rudolph Franciscus Maria Van Den Hoven, assistente com contrato administrativo de provimento na Universidade Aberta — rescindido, a seu pedido, o respectivo contrato, com efeitos a partir de 1 de Junho de 2004. (Isento de visto do Tribunal de Contas, atento o disposto no artigo 46.º, n.º 1, conjugado com o artigo 114.º, n.º 1, da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.)

29 de Março de 2004. — A Administradora, *Alexandra Sevinat Pontes.*

Despacho (extracto) n.º 7223/2004 (2.ª série). — Por despacho reitoral de 25 de Março do corrente ano:

Doutora Maria Manuela Costa Malheiro Dias Aurélio Ferreira, professora associada de nomeação provisória do quadro de pessoal docente desta Universidade — concedida equiparação a bolseiro fora do País no período de 30 de Março a 4 de Abril do corrente ano.

29 de Março de 2004. — A Administradora, *Alexandra Sevinat Pontes.*

Despacho (extracto) n.º 7224/2004 (2.ª série). — Por despacho reitoral de 23 de Março do corrente ano:

Doutora Maria Natália Pereira Ramos, professora auxiliar com contrato administrativo de provimento nesta Universidade — concedida equiparação a bolseiro fora do País no período de 25 a 29 de Abril do corrente ano.

29 de Março de 2004. — A Administradora, *Alexandra Sevinat Pontes.*

UNIVERSIDADE DOS AÇORES

Despacho n.º 7225/2004 (2.ª série). — Por despacho do administrador da Universidade dos Açores de 25 de Março de 2004:

João Paulo Lourenço Machado — autorizada a renovação do contrato de trabalho a termo certo na categoria de técnico superior de 2.ª classe, por seis meses, por conveniência urgente de serviço, com