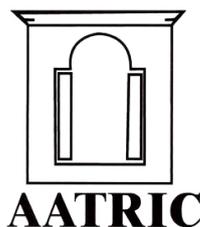


SEPARATA

RPDC N.º 2 (2022)

REVISTA PORTUGUESA DE DIREITO CONSTITUCIONAL

PORTUGUESE REVIEW OF CONSTITUTIONAL LAW



*Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético: Um Imposto sob Outro Nome**

José Casalta Nabais
Marta Costa Santos

Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Resumo: A Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE) enquadra-se no movimento crescente de criação de verdadeiros impostos sob o nome de taxas ou de contribuições financeiras, com o visível fito de escaparem ao escrutínio a que os impostos estão sujeitos no Estado de Direito, sendo expressão da crescente degradação do conceito ocidental de constituição em que assenta. Embora enquadrada pelo Tribunal Constitucional no “*tertium genus*” dos tributos, na realidade a CESE não integra nenhuma das espécies que compõem o universo das contribuições especiais. Assume-se antes como um imposto especial, reportado ao rendimento das empresas do sector energético, embora medido pelo património ou capital das empresas, sendo como tal que o seu regime deve ser confrontado com os pertinentes princípios da constituição fiscal, que parece claro violar.

Abstract: The Extraordinary Contribution on the Energy Sector (CESE) is part of the growing movement to create actual taxes under the cloak of fees or financial contributions, with the clear goal of escaping the scrutiny to which taxes are submitted under the Rule of Law. Movement which is an example of the increasing degradation of the western concept of constitution on which it is based. Although framed by the Constitutional Court in the “*tertium genus*” of levies, in reality the CESE does not belong

* Por opção dos Autores, o presente texto segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico em vigor desde 2009.

to the universe of special contributions. Instead, it constitutes a special tax on the income of companies in the energy sector, although measured by the corporations' assets or capital, and as such it must respect the principles of tax law, which it clearly seems to infringe.

Palavras-chave: bilateralidade; contribuições financeiras; imposto especial; “IRC paralelo”; princípio da legalidade fiscal; princípio da igualdade fiscal; tributação pelo rendimento real; inconstitucionalidade.

Keywords: bilaterality; financial contributions; special tax; “Parallel CIT”; principle of tax legality; principle of fiscal equality; taxation on real income; unconstitutionality.

I. O sentido e alcance da distinção entre impostos e tributos bilaterais

A Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE) tem feito correr muita tinta na doutrina e jurisprudência, tendo hoje uma litigiosidade a si associada por si só reveladora das fragilidades visíveis de que padece o tradicional financiamento do estado fiscal, assente na figura dos tributos unilaterais ou impostos. O que implica que, antes de enfrentarmos o problema da natureza da CESE, que, como vamos ver, constitui um inequívoco imposto, façamos algumas reflexões muito sumárias sobre o profundo sentido e alcance da distinção entre impostos e tributos bilaterais.

Pois, não obstante a referência constitucional, a partir da revisão constitucional de 1997, a três tipos de tributos, tendo a Constituição passado a reconhecer uma divisão tripartida dos tributos, referindo-se aos impostos, às taxas e às demais contribuições a favor de entidades públicas, não temos a menor dúvida de que, por inultrapassáveis razões estruturais, que naturalmente têm evidentes implicações funcionais, se impõe a divisão dicotómica entre tributos unilaterais ou impostos e tributos bilaterais, separando muito claramente os dois tipos.

E, do ponto de vista estrutural, temos uma distinção primária de tributos que se impõe, segundo a qual os impostos diferenciam-se das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas por, nos primeiros, termos prestações pecuniárias unilaterais e, nos segundos, prestações pecuniárias bilaterais. Estrutura que, arrancando da realidade extrajurídica, sobretudo económica, em que se materializam, tem depois expressão nos tributos enquanto realidade jurídica concretizada sobretudo na disciplina constitucional e legal que os molda.

Pelo que a distinção entre os tributos de estrutura unilateral ou impostos e os tributos de estrutura bilateral ou taxas e contribuições financeiras tem expressão em diversos aspectos que, dadas as profundas e inafastáveis implicações que comportam, não podemos deixar de assinalar e sublinhar, como são os da exigência de uma separação essencial entre a sociedade e o Estado no quadro do primado da pessoa (humana), de um lado, e entre produzir e distribuir na economia de mercado, de outro.

1. A separação entre a sociedade e o Estado e o primado da pessoa

E o primeiro dos aspectos referidos tem a ver com a íntima ligação à existência e funcionamento do próprio Estado fiscal que, não podemos esquecer, parte de um preciso entendimento relativamente ao lugar da pessoa (humana), da sociedade e do Estado no modelo de Estado de Direito, que é inequívoco produto da Civilização Ocidental¹. Essa ideia reporta-se à forma como as comunidades humanas, mormente as comunidades nacionais, produzem, distribuem e consomem os bens e serviços de que carecem os seus membros, para satisfazerem as suas necessidades e como esses bens e serviços são afectados a cada um desses membros.

De facto, essa forma apresenta-se em termos completamente diferentes num Estado fiscal e num Estado não fiscal, pois aquele assenta numa ideia de separação essencial entre a esfera da sociedade, em que se desenvolve a economia livre ou de mercado, e a esfera do Estado, em que se situa a arena da política, a qual mais não é do que uma derivada de uma outra ideia – a do primado da pessoa face à sociedade e desta face ao Estado. Na verdade,

¹ Civilização que enfrenta presentemente, além dos considerados *inimigos externos*, dois tipos de *inimigos internos*, que é preciso combater com coragem: o protagonizado pelas vanguardas radicais das ditas causas fracturantes, apostadas em apagar e destruir o passado, cancelando o essencial dos valores suporte de todo o adquirido civilizacional com quase três milénios; e o traduzido na erosão e degradação crescentes das instituições que, em resultado do progresso dos séculos XIX e XX, conduziram ao Estado de Direito Democrático e Social, que teve o seu inequívoco auge, em sede de realização da pessoa humana, na segunda metade do século XX. No respeitante aos *inimigos externos*, devemos assinalar que discordamos dessa consideração, devendo antes ser referidos por *concorrentes* ou *competidores civilizacionais*, na medida em que a Civilização Ocidental deve ser entendida em coexistência com outras civilizações, como são a centrada na Rússia, a protagonizada pela China e a partilhada pela generalidade dos Países Islâmicos. Uma visão das coisas que nos leva a um juízo crítico relativamente às tentativas de imposição do modelo civilizacional ocidental e, sobretudo, ao repúdio de conflitos bélicos que, desencadeados com esse pretexto, redundaram na destruição do Estado, deixando na total anarquia países inteiros. Sobre este último aspecto, v. DANILO ZOLO, *Terrorismo Humanitário. De la guerra del Golfo a la carniceria de Gaza*, Barcelona: Bellaterra Edicions, 2011. No respeitante ao sentido e alcance, presentemente em parte votado ao esquecimento, da Civilização Ocidental e sua incrustação no Estado fiscal, v., PHILIPPE NEMO, *Qu'est-ce que l'Occident?*, Paris: PUF, 2016, e *Philosophie de l'Impôt*, Paris: PUF, 2017; e MONICA BHANDARI (ed.), *Philosophical Foundations of Tax Law*, Oxford: University Press, 2017.

o Estado fiscal implica uma certa ordem de prioridades, consubstanciando uma determinada forma de produção e de distribuição primária dos bens e serviços que tem por característica básica assentar numa inequívoca ideia de liberdade, económica e social, dos membros da comunidade nacional, cabendo, por conseguinte, em primeiro lugar, a cada um de per si ou enquanto integrado em grupos primários (família, associações civis, sociais, económicas, etc.) angariar os meios de subsistência e de realização pessoal e comunitária. Algo que, de resto, não é nada de extraordinário, porquanto se encontra implicado no próprio conceito de constituição que partilhamos – o conceito ocidental de constituição - que, embora pareça esquecido, constitui um adquirido com mais de dois milénios de continuidade².

O que não passa do direito mais básico, que é simultaneamente um dever, inerente a todo o indivíduo enquanto ser livre e responsável como o impõe a eminente dignidade da pessoa humana. Direito e dever estes que, obviamente, estão antes da actuação da sociedade e, ainda mais, antes da actuação do Estado, tendo por base de fundo justamente esta ordem de referência em termos da seguinte cadeia de prioridades: indivíduo (pessoa) → sociedade → Estado³. Por conseguinte, a produção dos bens e serviços, necessários à realização da pessoa humana, tem como inafastável e decisivo ponto de partida uma separação essencial entre: de um lado, a esfera da sociedade, suporte da existência e funcionamento de uma economia livre ou de mercado, decorrente da actuação livre de cada um no quadro de uma acção de cooperação ou de colaboração económica e social entre todos os membros da comunidade; e, de outro lado, a esfera de actuação do Estado entendido como suporte da organização e funcionamento políticos da comunidade, que corresponda àquela esfera económica de mercado, de modo a intervir económica e socialmente, na medida em que assim o entenda em conformidade com os programas políticos do correspondente

² V. neste sentido, ROGÉRIO EHRHARDT SOARES, “O conceito ocidental de Constituição”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 119.º, 1986/87, pp. 36-39 e 69-73.

³ Uma ideia afirmada de forma superlativa na Constituição Portuguesa actual, em que essa cadeia de prioridades está bem patente na ordenação das matérias no próprio texto constitucional. De facto aí encontramos a seguinte ordem: depois do pórtico (Princípios fundamentais – arts. 1.º a 11.º), a “constituição da pessoa” (Parte I - Direitos e deveres fundamentais – arts. 12.º a 79.º), a “constituição económica” ou “constituição da sociedade” (Parte II- Organização económica – arts. 80.º a 107.º) e a “constituição política” ou “constituição do Estado” (Parte III - Organização do poder político – arts. 108.º a 276.º), a que acresce ainda a “constituição da constituição” (Parte IV - Garantia da constituição – arts. 277.º a 299.º). V. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Uma futura revisão constitucional?”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. V, Coimbra: Almedina, 2018, pp. 201 e ss., e “Do lugar dos deveres fundamentais na constituição”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 148, 2018/19, pp. 348-369.

governo democraticamente eleito, conquanto se mantenha aquela separação essencial que, como a história do Estado moderno de matriz ocidental dos séculos XIX e XX comprova à saciedade, constitui o pressuposto existencial do próprio Estado de Direito.

De resto, impõe-se acrescentar que é no quadro desta compreensão da pessoa humana face a um Estado que ganha especial sentido e densidade, em sede do Estado fiscal, o dever fundamental de pagar impostos, que tem inúmeras consequências entre as quais cabe destacar: 1) a da ligação da legitimidade do poder tributário também aos direitos e deveres fundamentais (constituição da pessoa), que assim não se limita à tradicional legitimidade decorrente do poder político (“constituição do Estado”) e, bem assim, da derivada organização económica de mercado (“constituição da sociedade”)⁴; 2) a da centralidade dos contribuintes nas relações jurídicas tributárias, isto é, nas relações de direito constitucional fiscal, de direito administrativo fiscal e de direito obrigacional fiscal⁵; e 3) a de servir, como bem jurídico digno de proteção penal, de fundamentação aos crimes tributários, para a qual a constituição da pessoa na sua totalidade, e não apenas a relativa ao regime dos direitos, liberdades e garantias fundamentais, acaba assim convocada⁶.

2. Produzir e distribuir na economia de mercado em ambiente intergeracional

Num tal quadro a produção dos bens e serviços e a distribuição primária dos rendimentos e activos correspondentes cabe ao mercado, cuja existência e funcionamento comportam ou asseguram um contexto de liberdade económica dos indivíduos e suas organizações, designadamente empresariais, enquanto participantes cooperativos ou colaborativos nessa produção e distribuição, em que cada um oferece o correspondente factor ou meio de produção ou a própria organização desta, recebendo a correlativa retribuição, ou seja, salários, rendas, juros e lucros, de molde a proporcionar um adequado equilíbrio entre a participação de cada um na actividade económica e a respectiva contrapartida. Daí que ao Estado⁷, nesta sede,

⁴ V. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Direitos fundamentais e a tributação”, *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, Volume XCVI, 2020, Tomo II, pp. 667-695.

⁵ Sobre este aspecto, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2020, pp. 59-85 e 78-101.

⁶ JOSÉ CASALTA NABAIS, “Princípios de direito fiscal e os bens jurídicos dos crimes tributários”, no prelo na *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 152.º, 2022/2023.

⁷ Ou a União Europeia para os Estados Membros, instância para a qual, no essencial, transitou a “constituição económica”. V. JOSÉ CASALTA NABAIS “Reflexões sobre a constituição económica, financeira e

caiba fundamentalmente um decisivo papel de regulação de modo a que a economia em causa seja uma efectiva economia livre ou de mercado e não uma economia de cariz totalitário ou autoritário, que de mercado não tem nada⁸, na medida em que algum ou alguns dos participantes na produção monopolizem as contrapartidas de todos os demais participantes⁹.

Com efeito, quanto mais equilibrada e equitativa for esta distribuição primária dos rendimentos e activos, sobretudo correspondente à contrapartida paga aos trabalhadores (salários), menos espaço fica e, simultaneamente, se exige à distribuição secundária ou redistribuição desses rendimentos e activos por parte do Estado. O que passa por uma regulação estadual forte e eficaz do mercado e do seu funcionamento de modo a evitar que algum ou alguns dos participantes na produção, distribuição e consumo de bens e serviços tenha(m) vantagens excessivas ou desproporcionadas face à respectiva contribuição, obtendo assim rendas puras ou ganhos injustificados (*windfall gains*, *windfall profits*), sem ligação minimamente aceitável à correspondente participação na actividade económica¹⁰. Resultado este que, se e na medida em que não possa ou não venha a verificar-se, por não ter sido eficazmente prevenido e evitado em sede de regulação, deve ser objecto de correcção, designadamente por via de tributação¹¹.

fiscal portuguesa”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Vol. IV, Coimbra: Almedina, 2015, pp. 157 e ss.

⁸ Por isso, a caracterização, como é frequente, dessa realidade como neoliberalismo, não faz o menor sentido, porquanto estamos perante algo que não é novo, pois manifestações de totalitarismo ou autoritarismo na economia como na política sempre as houve, antes e depois do liberalismo oitocentista. Nem é sequer verdadeiro liberalismo, na medida em que impondo-se a vontade monopolística ou oligopolística de um ou alguns participantes na actividade económica, frequentemente dirigida para a pura acumulação de capital especulativo, onde está, afinal, a liberdade minimamente equilibrada entre todos os participantes na produção, distribuição e consumo de bens e serviços? Relativamente a esse duplamente falso liberalismo, JOSÉ CASALTA NABAIS, “Constituição europeia e fiscalidade”, *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Vol. I, Coimbra: Almedina, 2005, p. 180, e quanto ao domínio da economia pelo capital não produtivo, LADISLAU DOWBOR, *A Era do Capital Improdutivo*, 2.ª ed., São Paulo: Editora Autonomia Literária, 2018.

⁹ Como acontece, em geral, na economia digital, na financeirização económica e no capitalismo intelectual – v. VITO TANZI, *Termites of the State. Why Complexity leads to Inequality*, New York: Cambridge University Press, 2018, e a obra já citada de LADISLAU DOWBOR, *A Era do Capital Improdutivo*.

¹⁰ Rendas essas que, embora tradicionalmente reportadas apenas aos fornecedores de factores do capital, também podem verificar-se relativamente aos fornecedores do factor do trabalho, e que devem ser objecto de tributação apenas quando sejam rendas puras, ou seja, rendas de puros rentistas.

¹¹ Uma situação que é superlativamente evidente naqueles casos em que as empresas, em virtude de crises específicas, como a decorrente da pandemia Covid-19, foram destinatárias de auxílios estaduais a fundo perdido. Caso em que, nos períodos seguintes, em que obtenham lucros, os ganhos reportados a esses auxílios devem ser objecto de recuperação por parte do Estado, através de tributação especial ou extraordinária desses ganhos, recuperando por esta via parte dos rendimentos assim proporcionados, que se não devem a meios das próprias empresas, mas a meios oferecidos pelos contribuintes, que são quem suporta aqueles auxílios. No que, a seu modo, não deixa de ter alguma similitude com os auxílios constituídos por empréstimos.

Por conseguinte, neste quadro de funcionamento das comunidades estaduais, o suporte financeiro do Estado tem por base o resultado positivo da produção, distribuição e consumo de bens e serviços proporcionado pela referida economia livre ou de mercado. O que significa que o Estado não se financia de *forma autónoma* como produtor, distribuidor e consumidor, como aconteceu e ainda acontece nos Estados patrimoniais ou Estados empresariais, mas de *forma heterónoma*, exigindo parte do resultado positivo proporcionado pela economia de mercado, ou seja, obtendo parte da contrapartida recebida por cada um dos fornecedores dos meios ou factores de produção (rendimentos) ou do valor dos bens e serviços aquando da sua produção ou do seu consumo ou transmissão ou mesmo enquanto propriedade dos seus titulares. Em suma, o Estado financia-se como Estado fiscal, como um “Estado parasita” da economia de mercado, fundamentalmente através de tributos unilaterais ou impostos¹².

Uma visão das coisas que, obviamente, não pode deixar de ser também perspectivada em termos diacrónicos, ou seja, segundo uma ideia de responsabilidade ou solidariedade intergeracional.

Por conseguinte, neste quadro de sustentabilidade económico-financeira heterónoma do Estado tem de se articular o momento presente, a geração presente, com o futuro, com a geração ou gerações vindouras. Pelo que importa assinalar que, quando afirmamos que o Estado fiscal se suporta financeiramente através de impostos, temos subjacente uma perspectiva diacrónica, que nos leva a explicitar que o Estado fiscal se suporta financeiramente através de impostos actuais e de impostos futuros. A outra receita efectiva do Estado, o recurso ao crédito, contraindo empréstimos – independentemente da forma e sofisticação financeiras que tenham no quadro da financeirização da economia –, resulta inequivocamente em impostos futuros – impostos sobre as gerações futuras.

De facto, as receitas públicas são sempre impostos de hoje (os impostos) ou impostos de amanhã (os empréstimos), sendo que o recurso ao crédito redundava quase sempre no exercício do poder tributário da comunidade estadual presente sobre as gerações vindouras. Por isso mesmo, apenas faz sentido na medida em que as despesas a suportar com essas receitas públicas se repercutam benéficamente sobre essas gerações, de modo a que se possa afirmar que ocorre uma verdadeira antecipação e não uma

¹² Para maiores desenvolvimentos, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra: Almedina, 1998, pp. 191-221.

pura transferência de gastos, constituindo assim um investimento no futuro que deve ser suportado também pela geração ou gerações desse mesmo futuro.

Por conseguinte, as despesas, de que beneficiam apenas ou fundamentalmente os membros da geração actual, devem ser satisfeitas por receitas provenientes de impostos de hoje, pelo que a sua cobertura por empréstimos, mormente de longo prazo, representa uma transferência inaceitável de encargos para as gerações futuras, que estas terão de saldar com impostos. Uma situação que mais não é do que uma verdadeira “hipoteca do futuro”, para que nos alertam alguns autores preocupados com a efectiva (e não apenas com a proclamada pela narrativa jurídica) garantia dos direitos das futuras gerações¹³.

3. A distinção entre impostos e tributos bilaterais

Deste modo, tendo em conta o que foi dito, compreende-se o sentido e alcance profundos da distinção entre impostos e tributos bilaterais.

Segundo o que vem sendo reiteradamente afirmado por alguma doutrina, do ponto de vista estrutural, temos uma distinção primária de tributos, segundo a qual os impostos diferenciam-se das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas por, nos primeiros, termos prestações pecuniárias unilaterais e, nos segundos, prestações pecuniárias bilaterais. Estrutura que, arrancando da realidade extrajurídica, sobretudo económica, em que se materializam, tem depois expressão nos tributos enquanto realidade jurídica concretizada, sobretudo, na disciplina constitucional e legal que os molda. Pelo que a distinção entre os tributos de estrutura unilateral (impostos) e os tributos de estrutura bilateral (taxas e contribuições bilaterais¹⁴) tem expressão em diversos aspectos a que importa aludir.

Primeiramente, a lógica e razão de ser de uns e de outros é radicalmente diferente. O que se revela, desde logo, em sede da legitimidade, pois enquanto os impostos têm por suporte fundamentalmente uma *legitimidade política* ou de Estado, em geral reportada ao voto popular, os tributos bilaterais têm por base fundamentalmente uma *legitimidade económica* ou de mercado reportada a uma troca individual ou grupal de utilidades. Assim, enquanto os impostos

¹³ V., por todos, NATÁLIA DE ALMEIDA MORENO, *A Face Jurídico-Constitucional da Responsabilidade Intergeracional*, Estudos Doutoramento & Mestrado, n.º 9, Coimbra: Instituto Jurídico, 2015; e DANIEL INNERARITY, *O Futuro e os seus Inimigos. Uma defesa da esperança política*, Alfragide: Teorema, 2011.

¹⁴ Que se distinguem naturalmente das contribuições que são um nome tradicional para os impostos, como acontece com as “contribuições especiais”, referidas no n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária - v. *infra*, ponto II.5.1.

são tributos *sem causa* assente, de um lado, no poder tributário puro e simples do Estado e, de outro, na capacidade contributiva dos destinatários deste poder, os tributos bilaterais têm por efectivo suporte uma *causa específica*, constituída pela prestação pública a que a taxa ou contribuição serve de contraprestação, correspondendo a um poder tributário que, no quadro de uma verdadeira troca de utilidades em que se move, é inerente ao próprio poder de prestação pública a que o tributo bilateral corresponde como contraprestação.

Daí que a incidência dos impostos seja sobre manifestações da capacidade contributiva, que em geral mais não são do que qualificadas manifestações da mais ampla capacidade económica¹⁵, as quais se traduzem na obtenção de rendimento, na titularidade ou transmissão de património ou na utilização do rendimento ou património na aquisição de bens e serviços. Capacidade contributiva a que não é alheia à *ideia de solidariedade*, traduzida no facto de apenas serem exigidos impostos a quem, embora dispondo de capacidade económica, ultrapasse o mínimo ou mínimos existenciais que, em concreto, sejam de respeitar por exigência constitucional.

Já os tributos bilaterais incidem como contraprestação sobre prestações oferecidas ou possibilitadas pelo Estado ou outros entes públicos, assentando assim na ideia de *justiça comutativa*. O que tem expressão eloquente no critério de medida dos tributos, traduzido nos impostos na capacidade contributiva dos correspondentes sujeitos passivos, enquanto que nos tributos de estrutura bilateral é ao equilíbrio entre a prestação pública e a contraprestação constituída pela taxa ou pela contribuição que cabe esse papel.

Características estas a que estão intimamente ligadas outras que também contribuem para a distinção dos dois tipos de tributos, como são a relativa à administração ou gestão dos tributos, de um lado, e a respeitante ao destino das receitas proporcionadas pelos mesmos, de outro. No que concerne ao primeiro aspecto, se a liquidação e cobrança dos impostos corresponde a uma administração ou gestão geral e única, encontrando-se sob a responsabilidade da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)¹⁶, já a

¹⁵ Isto naturalmente para quem entenda a capacidade económica como sendo um conceito mais amplo do que o da capacidade contributiva. O que não foi o entendimento da Assembleia Constituinte que elaborou a actual Constituição Espanhola, que utilizou a expressão capacidade económica para evitar que pudessem ser erigidas em objecto de tributação manifestações de capacidades não económicas, como a correspondente ao gozo de serviços públicos, na concepção perfilhada por F. MAFFEZZONI, em *Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*, Torino: UTET 1970, esp. parte I, e “Capacità contributiva”, *App. Novis. Digesto Italiano*, I, 1980, pp. 1009 e ss.

¹⁶ Dizemos sob responsabilidade da AT, porquanto, tendo em conta o actual sistema de “administração ou gestão privada” da generalidade dos impostos, àquela Autoridade cabe basicamente um papel de

liquidação e a cobrança das taxas e das contribuições financeiras serão em geral tarefas de administração ou gestão da entidade ou entidades que tenham a seu cargo as prestações públicas a que correspondem como contraprestações essas taxas ou contribuições financeiras.

Por seu turno, no respeitante ao destino das receitas proporcionadas pelos tributos, enquanto as dos impostos não podem deixar de ter uma afectação geral, encontrando-se, por conseguinte, sujeitas à estrita regra da *não consignação de receitas* do direito orçamental, como consta do artigo 16.º da Lei de Enquadramento Orçamental¹⁷, as receitas dos tributos bilaterais, atenta a sua estrutura, encontram-se inevitavelmente consignadas ao departamento ou serviço público que seja responsável pela realização da prestação pública que o tributo como contraprestação financia¹⁸.

Aliás, à administração ou gestão dos impostos pela AT e à não consignação das suas receitas encontra-se ligado um outro aspecto que é da maior importância. É que as receitas dos impostos e das contribuições para a Segurança Social contam para o apuramento da carga e esforço fiscais¹⁹, apresentando-se, assim, com um elevado grau de transparência que permite, designadamente, a comparabilidade internacional dos sistemas fiscais. O que, por via de regra, não ocorre com as receitas dos tributos bilaterais

controlo, fiscalização ou supervisão dessa administração ou gestão a cargo dos particulares, sobretudo das empresas – v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Coimbra: Almedina, 2019, pp. 343 e ss.

¹⁷ Daí que, nos termos desse artigo 16.º da Lei de Enquadramento Orçamental, a consignação de receitas dos impostos seja absolutamente excepcional.

¹⁸ Ideia que não obsta a que possa haver excepções, as quais, todavia, não põem em causa o figurino referido, como será o caso de financiamentos cruzados, em que entidades públicas liquidam e cobram, juntamente com as suas taxas ou contribuições, taxas ou contribuições relativas a prestações de outras entidades públicas, ou, ainda, o caso de essa liquidação e cobrança ser feita por entidades privadas, tarefa que estas realizam liquidando e cobrando taxas ou contribuições conjuntamente com os preços que cobram pelas prestações de serviços públicos que, como puras entidades privadas ou concessionárias, fornecem.

¹⁹ Categorias que, embora diferentes, pois enquanto a carga fiscal constitui a percentagem do PIB que o Estado recolhe em receitas fiscais (impostos e contribuições para a Segurança Social), o esforço fiscal, não obstante as diversas formas ou metodologias para o medir, relativamente às quais está longe de haver consenso, é, a seu modo, facilmente inteligível em termos empíricos, porquanto tem a ver com o rendimento disponível com que os contribuintes ficam depois de pagar os impostos, ou seja, tem em conta a relação entre a carga fiscal e o PIB *per capita*, que pode ser bastante diverso em países com a mesma carga fiscal. V., a este respeito, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 4ª ed., Coimbra: Almedina, 2011, pp. 344 e ss.; J. ALBANO SANTOS, *Teoria Fiscal*, 2ª ed., Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2013, pp. 455 e ss.; MANUEL CORREIA DE PINHO / MARIA MANUEL PINHO, “Esforço fiscal em Portugal: uma avaliação no período de 1995 – 2015”, *Notas Económicas* 44, Impactum Coimbra University Press; e JOÃO RICARDO CATARINO / RICARDO MORAES SOARES “Desigualdade de esforço fiscal de renda das pessoas físicas”, em Marcus Abraham & outros (org.), *Estudos em Homenagem ao Professor José Marcos Domingues – Temas de Direito Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, pp. 173 e ss. V., também, JOSÉ CASALTA NABAIS, “Sobre a educação e cidadania fiscal”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 149.º, 2019/2020, pp. 3 e ss.

que ficam circunscritas à orçamentação e contabilização dos serviços ou departamentos que os estabelecem ou administram e cobram, sendo muito difícil saber o seu montante global e, conseqüentemente, o seu peso *per capita*, constituindo, por isso, na medida em que de verdadeiros impostos se trate, como é cada vez mais frequente, efectivas *cifras negras* da carga e esforço fiscais que os contribuintes, ao fim e ao cabo, não estão em condições de contestar ou impugnar com um mínimo de conhecimento e eficácia²⁰.

II. A natureza jurídico-tributária da CESE

Como acabámos de ver, o Estado fiscal tem por pressuposto existencial uma economia livre ou de mercado, em que os indivíduos e as suas organizações empresariais cooperam ou colaboram na produção dos bens e serviços, recebendo a respetiva contrapartida por essa participação. É, pois, esta contrapartida, bem como os bens e serviços assim produzidos e os ativos assim obtidos e consolidados, que constituem o pressuposto de facto ou facto gerador dos impostos, que tem sustentado, com razoável êxito em termos financeiros, o Estado fiscal.

Uma realidade que enfrenta presentemente desafios tremendos, porquanto é observável a olho nu a crescente perturbação que vem atingindo esse pressuposto existencial, o que conduz directamente à insustentabilidade financeira do Estado fiscal e, indirectamente, à insustentabilidade do próprio Estado de Direito²¹. Um quadro de insustentabilidade financeira que tem levado os Estados, na procura por novos factos tributários, em que possam ancorar novos impostos, a enveredar por uma narrativa legislativa apostada em ocultar a criação destes, designando e disciplinando verdadeiros impostos como se fossem taxas ou contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Um fenómeno que tem em Portugal múltiplas e diversificadas manifestações, de que a CESE constitui exemplo paradigmático.

De facto, sobretudo desde que entrámos no presente século, vimos assistindo à crescente criação de verdadeiros impostos sob o nome de taxas

²⁰ O que conduz a um sistema fiscal paralelo, que fica excluído de qualquer escrutínio do Estado de Direito Democrático – v., por todos, JOSÉ CASALTA NABAIS, “Da sustentabilidade do Estado fiscal”, em José Casalta Nabais / Suzana Tavares da Silva (coord.), *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, Coimbra: Almedina, 2011, pp. 11 e ss. (40 e ss.), e “«A crise do Estado fiscal”, em Suzana Tavares da Silva / Maria de Fátima Ribeiro (coord.), *Trajectórias de Sustentabilidade: Tributação e Investimento*, Coimbra: Instituto Jurídico, FDU, 2013, pp. 19 e ss. Para outras conseqüências da distinção dicotómica em causa, v. do mesmo autor, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., pp. 43 e ss.

²¹ As manifestações da insustentabilidade do estado fiscal são diversas: para além da estrutural de que cuidamos, temos a económico-financeira, a ecológica, a social e a política. Para mais, v. JOSÉ CASALTA NABAIS *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., pp. 125-160.

ou de contribuições financeiras, com o visível fito de escaparem ao escrutínio a que os impostos estão sujeitos no Estado de Direito. Olhando para algumas taxas e contribuições financeiras que têm vindo a ser estabelecidas, como é o caso da CESE, não podemos deixar de concluir que a maior parte delas constitui verdadeiros impostos, impostos especiais cuja especialidade pode ter diversas expressões que não põem, todavia, em causa a generalidade das notas que caracterizam o conceito de imposto, nem a lógica estadual que a estes se reporta.

Entre esses falsos tributos bilaterais temos, de resto, dois grandes grupos: o que integra um dos segmentos do que designamos por Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas paralelo, ou socorrendo-nos da sigla, “IRC paralelo”; outro, que é constituído por tributos municipais, designados taxas, que a pressão provocada pela necessidade de mais receitas vem impondo quase sem critério. É naquele primeiro grupo que se situa a CESE que, como teremos oportunidade de analisar, foi criada num contexto aparentemente conjuntural e encarada como um mero tributo “de crise”²².

1. O recorte legislativo da CESE

Cingindo-nos à CESE, a sua instituição teve por origem a segunda revisão ao *Memorando de Políticas Económicas e Financeiras*, em Dezembro de 2011, na qual o governo português assumiu o compromisso de “colocar o sistema eléctrico nacional numa rota sustentável”, eliminando o défice tarifário do país e corrigindo as rendas excessivas nos mercados da energia. Foi neste seguimento que foram lançados dois pacotes fracassados de medidas, que visavam reduzir as rendas excessivas e garantir a sustentabilidade do sistema eléctrico nacional. Contudo, as dificuldades sentidas na implantação destas medidas levaram a que, cumulativamente, fosse ponderada a introdução de uma contribuição sobre o sector.

Acontece que o que o Governo anunciou em 2013 foi uma contribuição sobre o sector electroprodutor, abrangendo as centrais a carvão, hídricas e grande cogeração, sendo certo que na proposta de Orçamento de Estado para 2014 surge uma contribuição extraordinária sobre o sector energético,

²² Sobre a CESE, v. SÉRGIO VASQUES, “A contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético”, em Sérgio Vasques (coord.), *Fiscalidade da Energia*, Coimbra: Almedina, 2017, pp. 238-246; e FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético. Regime Fiscal e Constitucional*, Coimbra: Gestlegal, 2019. Para as contribuições financeiras em geral, v. FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *As Contribuições Financeiras no Sistema Fiscal Português. Uma Introdução*, Coimbra: Gestlegal, 2019, e *As “Demais Contribuições Financeiras a Favor das Entidades Públicas” na Jurisprudência do Tribunal Constitucional*, Lisboa: AAFDL Editora, 2022.

incluindo todo o sector de energia, o que apontava para o verdadeiro objectivo da sua instituição: redução do défice público, subalternizando-se o intuito de redução do défice tarifário, e consequente financiamento do sector energético.

Esta contribuição foi, assim, criada pelo artigo 228.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de Dezembro (LOE/2014), preceito que também aprovou o correspondente regime jurídico. Regime que vem sofrendo sucessivas alterações, podendo destacar-se três configurações distintas desta contribuição: a primeira correspondente à versão original do regime, nos termos da LOE/2014 (cuja vigência foi prorrogada para o ano de 2015, sofrendo ajustes pontuais às isenções, através da LOE/2015²³); a segunda com as alterações efetuadas ao regime pela Lei n.º 33/2015, de 27 de Abril e pela LOE/2017 (alargamento aos contratos de aprovisionamento de longo prazo de regime *take-or-pay*, no segmento do gás natural²⁴); e ainda uma terceira, resultado das alterações introduzidas ao regime por intermédio da LOE/2019, com a introdução de uma restrição à isenção até então aplicada ao setor das energias renováveis, passando a generalidade das entidades do setor a suportar o encargo do tributo em causa.

Segundo o n.º 2 do artigo 1.º do referido Regime, constante do artigo 228.º da LOE/2014, «a contribuição tem por objectivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do sector energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do sector energético».

O legislador identifica como objectivo da CESE a atenuação do “défice ou dívida tarifária”. Défice que consiste na diferença entre o custo real da produção de energia eléctrica e os custos recuperados pelas tarifas aplicadas em razão do consumo da mesma, o qual resulta de uma decisão política, adoptada em 2006, de não repercutir inteiramente nos preços, aos quais é fornecida a energia aos consumidores, os custos da referida produção. Custos estes em que, é de assinalar, têm um peso muito significativo as chamadas *rendas garantidas* (por vezes também designadas *excessivas*), uma contrapartida indemnizatória reconhecida a título de “custos de manutenção

²³ Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro.

²⁴ Estes contratos garantem ao fornecedor o pagamento de quantias mínimas de gás natural fixadas contratualmente, sendo que o risco de o consumo não ser atingido corre por conta dos consumidores de gás natural, sendo repercutido nas tarifas que suportam. Contudo, os excedentes podem ser vendidos em mercado pelo fornecedor.

do equilíbrio contratual” aos titulares dos anteriores “contratos de aquisição de energia”, cuja cessação antecipada foi estabelecida pelo artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 185/2003, de 20 de Agosto.

Contudo, para além deste propósito, verifica-se a atribuição de uma função mais ampla e genérica à CESE, nomeadamente como medida de consolidação orçamental do Estado português, como consta claramente do Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de Abril, diploma que criou o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), onde se afirma: «o sector energético também deve participar, numa óptica de repartição justa e equitativa de sacrifícios, no esforço de consolidação das contas públicas que tem sido exigido à sociedade portuguesa».

O que, a seu modo, já constava, até em termos mais precisos e desenvolvidos, no Regime da CESE, uma vez que no n.º 1 do artigo 11.º desse Regime se estabelece a consignação das receitas da CESE ao FSSSE, «com o objectivo de estabelecer mecanismos que contribuam para a sustentabilidade sistémica do sector energético, designadamente através da contribuição para a redução da dívida tarifária e do financiamento de políticas do sector energético de cariz social e ambiental, de medidas relacionadas com a eficiência energética, de medidas de apoio às empresas e da minimização dos encargos financeiros para o Sistema Eléctrico Nacional decorrentes de custos de interesse económico geral (CIEGs), designadamente resultantes dos sobrecustos com a convergência tarifária com as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, e para o SNGN».

Por seu lado, de acordo com os artigos 2.º, alíneas a) e b), 3.º, n.º 1, alínea a), e 4.º, n.º 2, alíneas a) e b), do referido Decreto-Lei n.º 55/2014, dois terços das receitas públicas obtidas com a CESE, até ao limite máximo de € 100.000.000,00, devem ser, prioritariamente, afectos ao objectivo de «financiamento de políticas do sector energético de cariz social e ambiental relacionadas com medidas de eficiência energética» e o montante remanescente deve ser afecto ao objectivo da «redução da dívida tarifária do Sistema Eléctrico Nacional (SEN)».

A CESE é a única receita do Fundo que se encontra verdadeiramente prevista, com um grau mínimo de previsibilidade na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 55/2014. As demais receitas previstas nas alíneas b) a e) do n.º 1 desse artigo 3.º, apresentam-se como simplesmente potenciais, relevando em relação a elas mais a preocupação de não as excluir do que a de lhes atribuir um real significado. O que decorre das próprias fórmulas de tipo *passé partout* universalmente utilizadas para descrever, em

termos que se pretendem exaustivos, o universo das receitas das instituições públicas em geral, em que temos: «as dotações que lhe sejam afectas por lei», «os rendimentos provenientes de aplicações financeiras de capitais disponíveis», «o produto de doações, heranças, legados ou qualquer outra contribuição» e «quaisquer outras receitas que lhe sejam atribuídas por lei ou por negócio jurídico».

Aliás, da forma como a CESE se encontra prevista e regulamentada, sobretudo no que concerne à sua incidência subjectiva e objectiva, transparece que o legislador procurou dirigir-se essencialmente às empresas do subsector da produção de electricidade, instituindo uma tributação que acresce assim à tributação normal de que as empresas deste sector já são contribuintes.

2. A natureza jurídico-tributária da CESE

De quanto já foi dito, parece evidente que na CESE estamos perante um tributo unilateral, um imposto, e não face a uma tributo bilateral, designadamente face a uma contribuição financeira, como o nome pretende fazer crer. O que implica algumas considerações mais desenvolvidas seja para detectar nela as características fácticas e normativas próprias dos impostos, seja para afastar as características fácticas e normativas próprias das contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Ou seja, importa abordar a CESE, definindo-a tanto pelo que ela é – um imposto especial sobre o sector eléctrico – como pelo que ela não é – uma contribuição financeira. Embora esta seja a ordem de abordagem que quase naturalmente se imporia, dado, porém, o tratamento de que CESE já foi objecto, sobretudo em sede da jurisprudência do Tribunal Constitucional, começaremos pela abordagem negativa e, depois, passaremos à abordagem positiva.

2.1. A CESE não é uma contribuição

No acórdão n.º 7/2019 decidiu o Plenário do Tribunal Constitucional «[n]ão julgar inconstitucionais as normas ínsitas nos artigos 2.º, 3.º, 4.º, 11.º e 12.º que modelam o regime jurídico da “Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético”, aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83º-C/2013, de 31 de dezembro», tomando posição a favor da conformidade com a Constituição do regime legal da CESE.

Tem sido, assim, entendimento do Tribunal Constitucional (no acórdão referido e noutros que se seguiram) que a CESE escapa ao conceito (e regime jurídico próprio) do imposto (por não constituir tributo destinado a satisfazer toda a despesa pública) e da taxa (que se entende contrapartida

de uma prestação pública de que beneficia o obrigado tributário), sendo qualificável como contribuição financeira a favor de entidades públicas e, como tal, inserindo-se num *tertium genus* que não partilha o regime jurídico de nenhuma daquelas duas classes de tributos.

Segundo aquele Tribunal «[é] a unidade de interesses de grupo, a responsabilidade de grupo e o benefício de grupo, com relação à CESE e aos operadores no setor energético abrangidos pelo âmbito de incidência subjetiva (artigo 2.º do RJCESE), que suportam a conceptualização do tributo em causa como contribuição financeira inserida na lógica comutativa de aquisição de benefício difusa pela ação pública, esta por sua vez assente em responsabilidade de grupo pela situação carecida da atividade que a contribuição é chamada a financiar.²⁵».

Não podemos concordar com uma tal perspectiva, acreditando, aliás, que é precisamente nesta recondução da CESE à figura das contribuições financeiras que reside o “pecado original” da litigância em torno do regime deste tributo, razão pela qual teremos de começar justamente por este ponto.

Como é sabido, entre nós, não há uma qualquer definição legal nem do género tributo, nem das espécies em que este presentemente se desdobra, que são, em termos constitucionais e legais, os impostos, as taxas e as contribuições financeiras²⁶. O que, obviamente, não quer dizer que a lei desconheça os conceitos em causa, uma vez que a legislação e, sobretudo, a Lei Geral Tributária os tem em muito boa conta. O que podemos ilustrar, especificamente, com a descrição, mais ou menos precisa, da base e incidência objectiva das referidas espécies de tributos, isto é, dos correspondentes factos tributários, factos geradores ou pressupostos de facto, como constam dos n.ºs 1 e 2 do seu artigo 4.º, relativamente aos impostos e às taxas²⁷. Aí temos a seguinte distinção: «[o]s impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património»; «[a]s taxas assentam na prestação concreta de um

²⁵ V. o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 411/2022.

²⁶ O que não acontece inteiramente lá fora, uma vez que tanto em Espanha como no Brasil encontramos uma definição de tributo - v. o art. 2.º, n.º 1, da *Ley General Tributária* espanhola e o art. 3.º do *Código Tributário Nacional* brasileiro.

²⁷ Muito embora o n.º 3 desse artigo se refira às contribuições especiais, não é, em rigor, para descrever o seu específico pressuposto de facto, mas antes para remeter algumas das contribuições para o regime jurídico dos impostos, pois aí se prescreve: «[a]s contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos». Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., pp. 39 e s.

serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares»²⁸.

Por conseguinte, os tributos unilaterais ou impostos têm contado basicamente com a definição da doutrina. Num tal quadro, vimos definindo os impostos da seguinte forma: objectivamente o imposto é uma prestação pecuniária, coactiva, unilateral e definitiva; subjectivamente é uma prestação exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas; e teleologicamente, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções, conquanto que estas não tenham carácter sancionatório²⁹.

Sendo uma prestação unilateral, o imposto não constitui uma contraprestação a uma qualquer prestação pública específica, individualizada, a favor do contribuinte, justamente porque não tem como facto gerador ou pressuposto de facto a realização de uma prestação específica a favor do destinatário do tributo.

O que significa que este tributo tem como conteúdo um dever de prestar, que surge, como em todos os tributos, pela simples verificação do correspondente facto previsto na lei, facto este que, tendo naturalmente de respeitar as exigências que formam o seu parâmetro jurídico-constitucional, tem uma estrutura unilateral, já que ao pagamento do imposto não corresponde, portanto, nenhuma prestação específica realizada ou a realizar ao seu devedor. Este apenas poderá beneficiar da prestação genérica correspondente à criação e funcionamento da generalidade dos serviços públicos e do desenvolvimento da actividade pública que as receitas provenientes dos impostos, genericamente ou em termos consignados, financiam. A conexão entre os impostos pagos e as utilidades de que os contribuintes podem vir a usufruir é totalmente abstracta e meramente potencial.

Contrariamente, os tributos bilaterais, porque assentes numa relação jurídica do tipo *do ut des*, têm justamente por base factos geradores ou

²⁸ Refira-se que esta descrição das taxas, ao contrário do que possa parecer e das diferenças que, todavia, existem, não está longe do conceito constante do art. 3.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, em que dispõe «[a]s taxas das autarquias locais são tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei». Muito embora se deva acrescentar que esta disposição, para além de pretender fornecer um conceito de taxas locais, tem subjacente um conceito de taxa mais amplo e formal do que o da LGT – v. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Sobre o regime jurídico das taxas”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 145.º, 2015/16, pp. 25-45.

²⁹ V. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., pp. 34 e ss.

pressupostos de facto com estrutura bilateral. Isto é, factos que os destinatários desses tributos provocaram, originando despesas públicas que devem ser suportadas por quem individualmente ou grupalmente as causou e não pela generalidade dos contribuintes.

Não suscitando quaisquer dúvidas que a CESE não pode reconduzir-se à figura paradigmática dos tributos bilaterais - as taxas -, o mesmo já não se pode afirmar quanto à sua classificação como uma contribuição, já que, segundo o Tribunal Constitucional, a CESE não pode ser considerada um imposto, uma vez que, tendo em consideração a actual divisão tripartida ou ternária dos tributos³⁰, se apresenta como um tributo reconduzível à figura que encontramos entre os impostos e as taxas - as contribuições especiais em sentido amplo³¹.

A este respeito, importa, desde já, esclarecer que falar em contribuições especiais em sentido amplo é tudo menos esclarecedor para apurar a natureza tributária da CESE, que ou é uma contribuição financeira a favor de entidades públicas ou um imposto. É que a expressão contribuição comporta diversos sentidos: 1) um outro nome para os impostos em geral³²; 2) as contribuições especiais mencionadas no n.º 3 do artigo 4.º da LGT, que são impostos especiais; e 3) as contribuições financeiras a favor de entidades públicas³³. De facto, são estas últimas as únicas contribuições que levantam problemas e que aqui estão em causa, porquanto as outras são inequivocamente, formal e materialmente, impostos, gerais ou especiais, mas impostos³⁴.

³⁰ Que surgiu depois de ter prevalecido, pelo menos em sede jurídico-constitucional, uma divisão dicotómica ou binária dos tributos, constituindo estes ou tributos unilaterais que integravam a figura dos impostos, ou tributos bilaterais que se reconduziam à figura das taxas. Para o que foi decisivo a revisão constitucional de 1997, que reconheceu, a título da delimitação da reserva relativa da Assembleia da República [nos termos do art. 165º, nº 1, alínea i), da Constituição], ao lado dos impostos e das taxas, as contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

³¹ Pois que a expressão contribuições tem tido tradicionalmente o mesmo sentido da expressão impostos, uma sinonímia que, sendo tradicional, foi muito reforçada nos finais do século XIX com a clara intenção de vincar a ideia de auto-consentimento dos impostos ou de auto-tributação.

³² O que aconteceu com diversos impostos tradicionalmente designados por contribuições (entre nós, a contribuição predial, a contribuição industrial, a contribuição autárquica), uma expressão que foi adotada no quadro da filosofia liberal da segunda metade do século XIX, que via no indivíduo um cidadão livre e titular exclusivo dos seus direitos, que pagava prestações ao Estado não porque este tivesse o poder de lhas impor, mas antes porque ele, como cidadão, tinha a obrigação de as realizar.

³³ V. FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *As "Demais Contribuições Financeiras a Favor das Entidades Públicas" na Jurisprudência do Tribunal Constitucional*, cit., pp. 103 e ss.

³⁴ Rejeitamos, pois, a reconstrução do conceito de contribuições especiais concretizada no conceito de contribuições em sentido amplo, tornando deste modo um conceito estrito e preciso, bem consolidado na nossa ordem jurídica, num conceito amplo e impreciso, que o Tribunal Constitucional pode, assim, aplicar com a mais ampla liberdade. O que revela uma prática do Tribunal Constitucional que tem outras manifestações,

Impõe-se, pois, não esquecer que o *tertium genus* dos tributos, que é constituído apenas pelas contribuições financeiras, configuram contraprestações ou contrapartidas dos destinatários por específicas prestações públicas de carácter grupal que o Estado entende dever ser financeiramente suportada pelo grupo e não pelos contribuintes em geral, sendo certo que a existência de um grupo destinatário de normas tributárias é, a seu modo, compatível com os três tipos de tributos (impostos, taxas e contribuições financeiras).

Daí que a natureza grupal não seja estranha à figura das taxas, como consta do n.º 2 do artigo 5.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais, em que se prescreve que «*as autarquias locais podem criar taxas para financiamento de utilidades geradas pela realização de despesa pública local, quando desta resultem utilidades divisíveis que beneficiem um grupo certo e determinado de sujeitos, independentemente da sua vontade*». O que, naturalmente, levanta o problema de saber se no teste da proporcionalidade entre a prestação pública e a contraprestação que a correspondente taxa materializa, inerente à própria estrutura bilateral da figura das taxas, se reporta apenas a cada um dos sujeitos passivo individuais do tributo, ou se também implica ter em consideração todo o grupo especificamente beneficiado pela realização da correspondente despesa pública.

Ora, para que se possa afirmar com segurança que a CESE é uma contribuição financeira é necessário que, por um lado, os activos das empresas tributadas permitam validamente presumir que estas são beneficiárias de prestações administrativas determinadas e, por outro, que se conclua que a CESE visa, precisamente, compensar essas prestações administrativas. Ou seja, para além de este tributo ter como pressuposto prestações administrativas, será ainda necessário concluir que a sua razão de ser reside na compensação dessas prestações³⁵.

como, por exemplo, a dos três níveis de retroactividade dos impostos e a da natureza de princípio, e não de regra, da proibição constitucional de impostos retroactivos. Prática que, ao mesmo tempo que amplia a sua competência, corre o risco de converter a constituição numa “folha de papel” à maneira da concepção sociológica de constituição de Ferdinand Lassalle, revelada na conferência que proferiu na Associação dos Contribuintes de Berlim em 16 de Abril de 1862, subordinada ao título «Über Verfassungswesen». É certo que, tendo a “competência da sua competência”, o Tribunal Constitucional pode, a seu modo, reduzir a Constituição ao que os seus juizes disserem que é, como na célebre frase do Chief of Justice Charles Evans Hughes: «*We are under a Constitution, but the Constitution is what the judges say it is, and the judiciary is the safeguard of our liberty and of our property under the Constitution*», embora reportada a uma visão da constituição reconduzida à tutela dos direitos fundamentais liofilizados na *liberty and property clause*.

³⁵ Neste sentido, v. SÉRGIO VASQUES, “A Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético”, *op. cit.*, p. 229.

Aliás, a possibilidade de um regime autónomo para as contribuições financeiras a favor de entidades públicas verificar-se-á, sobretudo, relativamente às contribuições que constituem o seu paradigma enquanto tributo de natureza grupal, ou seja, as contribuições no domínio económico, mais precisamente as que suportam financeiramente a actividade do actual Estado regulador e supervisor, as quais se apresentam como a contraprestação pela prestação realizada pela respectiva entidade ou agência de regulação ou de supervisão a favor do correspondente grupo de regulados ou supervisionados, constituindo uma espécie de preços públicos que não deixa de operar à maneira das clássicas taxas.

Tendo em conta as propostas avançadas por quem mais tem tratado desta matéria, a doutrina e a jurisprudência alemãs, que não deixam de ter em conta a proximidade que as referidas contribuições apresentam relativamente às taxas, tendem a distinguir três subespécies de contribuições, isto é, as contribuições financeiras, as contribuições parafiscais e as contribuições extrafiscais, sendo certo que apenas as primeiras se reportam à estrutura das relações tributárias, pois as contribuições parafiscais estão relacionadas com o critério do sujeito activo das relações e da titularidade das receitas e as contribuições extrafiscais com o critério da finalidade das mesmas³⁶.

E seguindo a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão e a doutrina que a acompanha, às contribuições financeiras são em geral apontadas as seguintes características: 1) assentam numa especial ligação a um grupo que seja suficientemente diferenciado da generalidade dos contribuintes e se apresente dotado de um mínimo de homogeneidade; 2) tenham a ver com uma específica responsabilidade de grupo, designadamente em sede da responsabilidade pelo risco da actividade desenvolvida³⁷; 3) que, de algum modo, os membros do grupo em causa beneficiem de uma utilidade específica³⁸.

Ora, o que é visível em sede da CESE é uma ausência total das características apontadas às contribuições financeiras, porquanto contribuintes da CESE são, segundo o artigo 2.º do Regime Jurídico desta, todos quantos,

³⁶ O que tem por consequência que a parafiscalidade, de um lado, e a extrafiscalidade, de outro, porque não se reportam à estrutura das correspondentes relações tributárias, possam estar presentes nas três espécies de tributos - impostos, taxas e contribuições - v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., pp. 53 e ss.

³⁷ Como será o caso da Contribuição para o Sector Bancário, pelo menos a partir do momento em que esta passou a ser suporte do Fundo de Resolução, criado em 2012, para prestar apoio financeiro às medidas de resolução aplicadas pelo Banco de Portugal enquanto Autoridade Nacional de Resolução - v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.ª ed., Coimbra: Almedina, 2018, pp. 184 e ss.

³⁸ V. SUZANA TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, cit., pp. 87 e ss., e FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *O (Imposto) de Solidariedade sobre o Setor Bancário. Regime Financeiro, Fiscal e Constitucional*, Lisboa: AAFDL Editora, 2020, pp. 85 e ss.

pessoas singulares ou colectivas, integram o sector energético nacional, com domicílio fiscal ou com sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, que se enquadrem numa das previsões das alíneas constantes desse mesmo artigo.

Desde logo, não se verifica uma homogeneidade de grupo, porquanto, reportando-se o problema da sustentabilidade do sector energético essencialmente à dívida tarifária da electricidade, a CESE não só é paga por quem não tem nenhuma relação próxima com esse problema, designadamente todos os operadores com actividade nos outros subsectores, como não é paga por grande parte dos produtores de energia eléctrica proveniente de fontes renováveis e pelos produtores em instalações de cogeração, pois, embora estes tenham um peso considerável na origem da dívida tarifária, encontram-se isentos ao abrigo do artigo 4.º do Regime da CESE.

Depois, também não se vislumbra, de um lado, a menor ligação específica da CESE a uma qualquer responsabilidade especial de grupo, mormente ligada a um eventual risco específico da actividade desenvolvida pelo sector energético a imputar apenas às empresas deste sector económico, e, de outro lado, qualquer sinal no sentido de os sujeitos passivos da CESE beneficiarem de qualquer utilidade específica.

O que em nada é infirmado pelo facto de a receita da CESE se encontrar sujeita à consignação orgânica a um fundo - o FSSSE. É que, para além de a consignação de receitas ser compatível com as três espécies de tributos, pois pode ocorrer nos impostos e é inerente às taxas e contribuições financeiras, o Decreto-Lei n.º 55/2014 procede à consignação material da receita da CESE, determinando que, entre as despesas do Fundo, a contribuição será aplicada em dois terços ao financiamento de políticas do sector energético de cariz social e ambiental e, no terço remanescente, à redução da dívida tarifária.

Significa isto que as empresas obrigadas ao pagamento da CESE não se podem presumir beneficiárias das políticas públicas na área da energia. E isto porque o bem público subjacente à CESE não é a sustentabilidade do sector da energia, mas sim a consolidação orçamental em sentido lato e a garantia das condições financeiras do Estado em possível compra dos créditos tarifários dos operadores da electricidade.

Entende o Tribunal Constitucional que «a uma contraprestação direta, específica e efetiva, resultante de uma relação concreta com um bem ou serviço, o que afasta a sua qualificação como taxa, a sujeição à CESE de determinados operadores económicos tem como um dos seus objetivos «financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica

do sector energético» (artigo 1º, n.º 2, do regime da CESE). É, a par do objetivo da redução da dívida tarifária – que é uma das suas causas –, o objetivo da promoção de mecanismos para financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, e de medidas relacionadas com a eficiência energética, bem como de medidas de apoio às empresas, que gerará, igualmente, contrapartidas, ainda que difusas, dirigidas aos sujeitos passivos da CESE. A existência destas presumidas contraprestações que vão além do mero objetivo da redução tarifária, e que a criação do FSSSE garante, assegura, também, o caráter estrutural de bilateralidade ou sinalgamicidade da relação subjacente ao tributo em causa, permitindo excluir a sua caracterização como imposto, já que nelas é possível identificar a satisfação das utilidades do sujeito passivo do tributo como contrapartida do respetivo pagamento. É a participação de um especial setor da atividade económica nos benefícios/custos presumidos da adoção destas políticas de financiamento que permite isolá-los dos demais contribuintes, sujeitando-os à contribuição criada pelas normas em apreciação, sem que essa diferenciação possa considerar-se violadora da Constituição.»³⁹

Não é a primeira vez que o Tribunal Constitucional recorre a bilateralidades ou sinalgmas inexistentes para concluir pela legitimidade de impostos inequivocamente inconstitucionais⁴⁰. Mas isso mais não significa do que o esquecimento por parte deste Tribunal de que é a estrutura bilateral da relação jurídica, em que assentam tanto as taxas como as contribuições financeiras, que, para além de suportar a natureza comutativa destes tributos, que constituem efetivas trocas de utilidades económicas, beneficiam de uma legitimidade material (económica), diversamente do que acontece com os impostos que têm por suporte uma legitimidade processual (política) imbricada no secular princípio da legalidade fiscal.

Ou seja, por outras palavras, prescindir da estrutura da relação tributária como critério decisivo da distinção entre tributos unilaterais (impostos) e tributos bilaterais (taxas e contribuições financeiras) redundaria em substituir a posição central da pessoa dos contribuintes pela do poder tributário do Estado. O que, pelo que dissemos logo no início destas reflexões, não pode ter a nossa aceitação, tanto mais que vai em total contramão da Constituição e do Estado de Direito que suporta.

³⁹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 756/2021.

⁴⁰ Veja-se o caso da “taxa” devida pela “renovação anual” do licenciamento de painéis publicitários instalados em propriedade privada (acórdão n.º 177/2010).

Desta forma, entendemos, contrariamente ao Tribunal Constitucional, que os sujeitos passivos da CESE não são especiais beneficiários das prestações públicas que esta visa financiar, retirando uma hipotética vantagem igual à que dela retiram a generalidade dos particulares, isto é, dos contribuintes. Pois a parcela mais significativa da CESE traduz-se numa receita que visa custear o financiamento em geral das despesas públicas, que, por isso, deveriam de ser repartidas pela generalidade dos contribuintes.

De resto, reportando-se o problema da sustentabilidade do sector energético essencialmente à dívida tarifária da electricidade (reconhecido, como vimos, no próprio Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 55/2014), a CESE não só é paga por quem não tem nenhuma relação próxima com esse problema, designadamente todos os operadores com actividade nos outros subsectores, como não é paga por grande parte dos produtores de energia eléctrica proveniente de fontes renováveis e pelos produtores em instalações de cogeração, que, embora tenham um peso considerável na origem da dívida tarifária do SEN, se encontram isentos ao abrigo do artigo 4.º do Regime da CESE.

O legislador, ao associar a CESE à sustentabilidade sistémica do sector energético, visa estabelecer uma falsa relação de troca com as empresas obrigadas ao seu pagamento, como se se tratassem de beneficiários das medidas públicas que levam à formação do défice tarifário.

Parece ser esta a falácia na qual o próprio Tribunal Constitucional cai, ao afirmar que «[t]ambém no que respeita à incidência objetiva da CESE se considera estar garantido um nexo causal suficiente entre os ativos (no caso, ativos regulados) sobre os quais recai a CESE (artigo 3.º, n.º 1, do Regime jurídico da CESE) e as políticas públicas de cariz social e ambiental do setor energético. A titularidade dos ativos tributáveis por parte das empresas que as normas legais sujeitam à CESE, cuja justificação radica na sustentabilidade sistémica do setor energético, torna-as presumíveis beneficiárias das políticas públicas de energia e da sua regulação. Os ativos não surgem como manifestação meramente hipotética da capacidade contributiva, que fosse exigida como receita para despesas gerais do Estado, mas como indicador que permite presumir a potencial utilidade das prestações públicas que aos operadores aproveitam, e os custos presumidos que provocam, já que os ativos são elementos essenciais ao desenvolvimento da atividade, sendo suficientemente adequados para diferenciarem aquele impacto.»⁴¹

⁴¹ V. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 756/2021.

Não se verifica, assim, nenhuma das exigências que as contribuições financeiras devem respeitar, já que a CESE, não só não incide sobre um grupo homogéneo de sujeitos passivos, como o grupo sobre que incide não é integrado por muitos dos que têm uma clara proximidade com a obrigação tributária da CESE e as suas finalidades, não se vislumbrando uma qualquer relação encargo/benefício, capaz de demonstrar que as receitas geradas pelo tributo são fruídas pelos membros deste grupo.

A presunção de benefício que vem implícita na CESE, e com a qual o Tribunal Constitucional tem pactuado, apenas poderia valer ao conjunto limitado de produtores de energia eléctrica aos quais se dirigem as medidas públicas de apoio que, como já vimos, se encontram genericamente dispensados do seu pagamento. Pelo que estamos perante uma ausência total de bilateralidade de natureza grupal na qual as contribuições financeiras assentam, sendo essa ausência especialmente visível no caso dos sujeitos passivos de outros subsectores que não o da electricidade.

Em suma, a CESE não é um instrumento de financiamento nem de novos serviços de interesse geral que ocasionem um benefício específico imputável a destinatários diferenciados, nem de novas entidades administrativas cuja actividade beneficia um grupo homogéneo de destinatários, e muito menos um instrumento orientador de comportamentos. Na verdade, estando, afinal de contas, a CESE ao serviço do bem público constituído pela sustentabilidade das finanças públicas, parece não haver qualquer base para a existência de um serviço individualizado, especificamente prestado pelo Estado ou outras entidades públicas, seja aos indivíduos seja a determinados grupos.

2.2. A CESE é um imposto especial sobre o sector energético

Atendendo ao que vimos de dizer, parece não restarem dúvidas de que a CESE é um imposto especial sobre alguns operadores de um sector da actividade específico, aos quais, em face da sua particular capacidade contributiva, o Estado entendeu que devia exigir um esforço fiscal acrescido no processo de consolidação orçamental. Conclusão que não parece difícil de comprovar, convocando o conceito de imposto e verificando a presença na CESE das notas típicas que suportam esta figura tributária.

Mas antes disso até, importa não esquecer que a finalidade original anunciada da CESE se alterou, apontando essa alteração justamente no sentido da classificação da mesma como um verdadeiro imposto. Na segunda revisão do *Memorando de Políticas Económicas e Financeiras*, o governo assumiu o compromisso de introduzir medidas que promovessem a

sustentabilidade do sistema eléctrico nacional, eliminando o défice tarifário do país e corrigindo as rendas excessivas dos mercados de energia. Contudo, como referimos, a dificuldade na implementação de tais medidas levou a que se criasse uma contribuição sobre o sector electroprodutor, que rapidamente surge transformada numa contribuição a abranger todo o sector da energia, subalternizando-se o objectivo inicial de redução do défice tarifário ao objectivo mais amplo da redução do défice público.

Um intuito que se reforçou e tornou notório com a segunda alteração introduzida à CESE, por via da Lei n.º 33/2015, na qual se sujeitou a esta contribuição os comercializadores do Sistema Nacional de Gás Natural, incidindo a mesma sobre o valor económico equivalente dos contratos de aprovisionamento em regime *take-or-pay*. É óbvio que não se pretendeu compensar qualquer prestação administrativa de que estas empresas sejam beneficiárias, mas apenas absorver as rendas excessivas que decorrem do quadro legal em vigor, fazendo reverter para os cofres públicos esses lucros considerados extraordinários.

A Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2014 e toda a discussão em torno da mesma⁴² deixou muito claro que o objectivo da CESE, atendendo à necessidade de equilibrar as contas públicas, era o de obrigar as grandes empresas do sector da energia a partilhar do esforço que todos os portugueses estavam a fazer, com vista ao cumprimento das metas impostas no âmbito do programa de assistência financeira, participando, assim, no saneamento do défice público.

A CESE assume-se, por conseguinte, como uma prestação de carácter pecuniário, coactivo, unilateral e definitivo, exigida pelo Estado a entidades que revelam uma particular manifestação de capacidade contributiva com a finalidade de obter receitas públicas que se encontram legalmente consignadas à realização de finalidades que se apresentam como objectivos da política para o sector energético.

Nesta conclusão importa realçar a nota da unilateralidade, dado ser esta que afasta a CESE da figura das taxas e da figura das contribuições financeiras, porquanto não constitui qualquer contrapartida a qualquer prestação que o Estado ou outras entidades públicas efectuem especificamente a favor de cada um dos sujeitos passivos ou do grupo ou grupos que estes formam. Unilateralidade que se confirma não só relativamente ao momento

⁴² V. Apresentação do Ministério do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia, “MAOTE – Orçamento 2014 – Nota Explicativa”, 31/10/2013, disponível em: <https://app.parlamento.pt/> [Consultado em 28 de Novembro de 2022].

da verificação do seu pressuposto de facto e da sua liquidação e cobrança, como relativamente a qualquer momento posterior futuro, sendo, pois, uma prestação com carácter definitivo, dado não envolver o direito por parte dos sujeitos passivos a qualquer reembolso ou devolução do montante da mesma.

De resto, no sentido de que a CESE é um imposto, vai também a maneira como esta é liquidada e cobrada, uma vez que estas operações são realizadas com recurso a uma espécie de *outsourcing* interno, estando a cargo da Autoridade Tributária, que é remunerada, a título de encargos, com 3% das receitas cobradas, nos termos do disposto nas alíneas *b*) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 55/2014⁴³.

Estamos, todavia, perante um *imposto especial*, um imposto cuja especialidade se revela em diversos aspectos ou segmentos do seu regime jurídico. Desde logo, a CESE incide sobre empresas do sector energético, não constituindo, assim, um imposto geral sobre as empresas, que cumule com o IRC ou com o IRS empresarial. Depois, é um imposto sobre os activos dessas empresas e não sobre o rendimento ou lucro que é a base da tributação empresarial. Enfim, não incide sobre todas as empresas do sector energético nem sobre a totalidade dos activos de tais empresas, mas apenas sobre as empresas do sector energético que disponham de uma certa dimensão⁴⁴.

Portanto, de um lado, como já referimos, o Regime da CESE, embora socorrendo-se, a nosso ver inadequadamente, da técnica legislativa das isenções fiscais, acaba por excluir da incidência desse tributo os sujeitos passivos cujo valor total do balanço, em 31 de Dezembro, seja inferior a 1.500.000⁴⁵. De outro lado, é um imposto que tem por base um índice ou manifestação da capacidade contributiva das empresas que é constituído pelos seus activos, não se configurando, por conseguinte, como um qualquer agravamento da tributação do rendimento ou lucro empresarial, ou seja, do IRC ou IRS empresarial.

⁴³ Algo em tudo idêntico ao que ocorre com a liquidação e cobrança pela AT do IMI e IMT, nos termos do disposto no artigo 17.º, n.º 4, do Regime de Financiamento das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais.

⁴⁴ Que, todavia, tendo em conta os critérios de qualificação das micro, pequenas, médias e grandes empresas, constante do artigo 2.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro (certificação, por via electrónica, de micro, pequena e média empresa), abrange empresas de todas estas espécies.

⁴⁵ O próprio Relatório do Orçamento do Estado para 2014 reconduz a CESE às medidas arquitectadas para assegurar «que todos os agentes económicos, e em particular aqueles com maior capacidade contributiva, são chamados a participar no esforço de ajustamento com contribuições adicionais».

O que revela que a CESE se apresenta como um imposto especial que, embora reportado ao rendimento, é medido a partir do património ou do capital das empresas. Isto é, um imposto sobre os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis (com excepção dos elementos da propriedade industrial) e os activos financeiros afectos a concessões ou actividades licenciadas.

Por conseguinte, é nesta configuração que o regime da CESE há-de ser confrontado com os pertinentes princípios da constituição fiscal, mais especificamente com os princípios da legalidade fiscal, da igualdade fiscal a aferir com base na capacidade contributiva e da tributação das empresas pelo seu rendimento real.

III. A inconstitucionalidade da CESE

A análise que o Tribunal Constitucional tem levado a cabo sobre a eventual violação, por parte da CESE, dos princípios constitucionais da legalidade fiscal, da igualdade fiscal e da tributação das empresas pelo seu rendimento real tem partido sempre da premissa errada de que se está perante uma contribuição financeira, o que vem conduzindo a um juízo de validade constitucional desta contribuição.

Contudo, não passando de um imposto especial sobre o rendimento das empresas do sector energético com receita consignada, que visa atingir os “ganhos excessivos” destas, a CESE enferma, na nossa opinião, de inconstitucionalidade por violação dos princípios constitucionais da legalidade fiscal, da igualdade fiscal e da tributação das empresas pelo seu rendimento real.

1. Violação do princípio da legalidade fiscal

Desde logo, no que se prende com o princípio da legalidade, no segmento da tipicidade, tal como este decorre do disposto no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição, deparamo-nos com uma violação para a qual não se vislumbra a menor justificação, designadamente a decorrente da ideia de praticabilidade das soluções legais.

De facto, se atendermos ao disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Regime da CESE, contido no artigo 228.º da LOE/2014, verifica-se que a base tributável da mesma consiste no valor dos elementos do activo dos sujeitos passivos que respeitem, cumulativamente a: a) activos fixos tangíveis⁴⁶, b)

⁴⁶ Não existe uma única definição de activo unanimemente aceite. José Luís Saldanha Sanches define “activo” como um bem que 1) tem aptidão para proporcionar um ganho futuro; 2) está na posse ou sob o domínio da empresa; 3) resulta de um negócio ou de outro facto já verificado. V. JOSÉ LUÍS SALDANHA

activos intangíveis, com excepção dos elementos da propriedade industrial⁴⁷, e c) activos financeiros afectos a concessões ou a actividades licenciadas nos termos do artigo 2.º desse Regime. E, segundo o disposto no n.º 4 desse artigo 3.º⁴⁸, o valor dos elementos do activo corresponde aos activos líquidos reconhecidos na contabilidade dos sujeitos passivos, com referência a 1 de Janeiro de 2014, ou no 1.º dia do exercício económico, caso ocorra em data posterior.

Uma definição e identificação dos activos sujeitos à CESE que, ao menos aparentemente, satisfaz inteiramente as exigências da ideia de tipicidade do princípio da legalidade fiscal. Todavia, isso é apenas o que parece, uma vez que se levantam problemas quanto à efectiva delimitação dos activos que constituem o objecto da incidência desta “contribuição”. Problemas para os quais não encontramos solução directa e clara nas normas de incidência em análise.

Assim, a Administração Tributária, na interpretação e aplicação que vem fazendo das referidas normas de incidência da CESE, aproveitando-se do facto de a letra da lei não ser suficientemente clara e densa, acaba por tributar activos fixos tangíveis que, embora pertencentes à propriedade de um sujeito passivo, são directamente explorados por outros sujeitos que não exercem nenhuma das actividades elencadas no artigo 2.º do Regime da CESE.

É que o princípio da tipicidade (*Tabestandsmässigkeit*) exige que a lei (lei da Assembleia da República ou decreto-lei autorizado) contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, matéria que, sendo identificada com os chamados elementos essenciais dos impostos,

SANCHES, “O activo imobilizado: a jurisdificação de um conceito económico”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez*, Coimbra: Almedina, 2000, pp. 156 e ss. Para o *Accounting Standards Board* (ASB), um activo é «um direito ou outro acesso a benefícios económicos futuros controlados por uma entidade como resultado de transacções ou acontecimentos passados». Por seu lado, o *International Accounting Standards Board* (IASB) define activo como «o recurso controlado pela empresa como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa benefícios económicos futuros».

⁴⁷ A Norma Internacional de Contabilidade IAS (38), emitida pelo IASB, que versa sobre activos intangíveis, define estes como «um activo não monetário identificável sem substância física». Para identificarmos estes activos teremos de ter em conta os critérios da identificabilidade, do controlo e da capacidade de gerarem benefícios económicos futuros - v. JOÃO RODRIGUES, *Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro*, Lisboa: Áreas Editora, 2005, pp. 109 e ss. Quanto aos requisitos de identificação de um activo intangível, v. CATARINA ANTÓNIA MARTINS, “O valor dos activos intangíveis e o capital intelectual”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 229, vol. LVIII, Outubro de 2001, pp. 63 e ss., e ANTÓNIO MARTINS, “A estrutura conceptual do Sistema de Normalização Contabilística: um breve comentário sobre activos intangíveis”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I (2008), n.º 4, pp. 145 e ss.

⁴⁸ Que, antes da redacção da Lei n.º 33/2015, era o n.º 3.

integra, nos termos do n.º 2 do artigo 103.º da Constituição Portuguesa, relativamente a cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes⁴⁹. Princípio que, valendo indiscutivelmente para todos os elementos essenciais, comporta uma particular exigência no que concerne à incidência do imposto.

Ora, no que respeita à incidência da CESE, atendendo à *ratio legis* que esteve na base da criação desse tributo ou, pelo menos, aquela que foi dada a conhecer, verificamos que o que se pretendeu foi introduzir uma tributação adicional sobre os sujeitos passivos que, pela actividade exercida, integrem o sector energético. Ao estabelecerem, a título de incidência subjectiva e objectiva, um elenco taxativo dos sujeitos passivos e os tipos de activos empresariais objecto da CESE, os referidos artigos 2.º e 3.º do Regime estabelecem que apenas os activos – fixos tangíveis, intangíveis e financeiros – detidos e afectos à actividade das empresas do sector energético podem ser tidos em conta para efeitos do cálculo da correspondente base tributável.

O que significa que ficam excluídos da referida base tributável aqueles activos que, embora detidos pelos sujeitos passivos da CESE, são explorados exclusivamente por entidades que não desenvolvem qualquer das actividades elencadas na referida incidência subjectiva. Se o legislador pretendesse incluir na base de incidência da CESE também os activos afectos à actividade de entidades diversas das elencadas no referido artigo 2.º, atentas as exigências do princípio da legalidade fiscal, deveria tê-lo dito sem quaisquer equívocos. O que, de todo, não fez.

Por conseguinte, extrair do disposto nos artigos 2.º e 3.º do Regime da CESE a sujeição a este tributo de activos afectos à actividade de entidades diversas das elencadas naquele primeiro preceito, constitui uma evidente violação da ideia da tipicidade do princípio da legalidade fiscal. Na verdade, a tributação de tais activos não dispõe de nenhuma base legal, seja a constituída por aqueles preceitos, seja qualquer outra.

2. Violação do princípio da igualdade fiscal

Como tem sido afirmado, o princípio da igualdade fiscal sempre se reconduziu a uma específica expressão do princípio geral da igualdade. Ao princípio da igualdade entendido não no seu sentido formal (ou igualdade

⁴⁹ Relativamente às garantias dos contribuintes, a reserva de lei apenas é exigida se e na medida em que estas sejam objecto de restrição ou condicionamento e já não quando forem objecto de ampliação ou alargamento. V. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., pp. 141 e ss. Para a constituição fiscal em geral, para além, designadamente, das obras de José Casalta Nabais, v., também, FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *Direito Fiscal Constitucional. Introdução e Princípios Fundamentais*, Lisboa: AAFDL Editora, 2020.

perante a lei), como foi o que prevaleceu a partir de meados do século XIX, mas sim no seu sentido material (ou igualdade *na lei*). Uma igualdade que tem de ser respeitada, portanto, pelo próprio legislador que, no Estado de Direito, mais não significa do que ser servo e não dono do Direito, no caso da Constituição⁵⁰.

Contraposto aos privilégios próprios do Estado pré-liberal, o princípio da igualdade fiscal teve sempre ínsitas as ideias de generalidade ou universalidade, nos termos das quais todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva. O que implica igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva, na proporção desta diferença (igualdade vertical). Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva constitui o critério, o padrão de medida, o *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos. O seu fundamento constitucional é, pois, o princípio da igualdade, articulado com os demais princípios e preceitos da “constituição fiscal” e não qualquer outro⁵¹.

No que à CESE diz respeito, como referimos, o artigo 2.º do seu Regime, aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, estabelece, em sede da sua incidência subjectiva, que constituem sujeitos passivos deste tributo as pessoas singulares ou colectivas que integram o sector energético nacional, com domicílio fiscal ou com sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, que se enquadrem numa das previsões das alíneas constantes desse mesmo artigo. Em síntese, essas alíneas abrangem determinados operadores, incluindo concessionários e titulares de licenças, que exercem as actividades de produção, transporte, distribuição, armazenamento, refinação, tratamento ou comercialização grossista nos subsectores da electricidade, gás natural, petróleo bruto e produtos derivados deste.

⁵⁰ Ideia esta que, é de sublinhar, esteve presente no entendimento inicial do princípio da legalidade, pois a redução deste princípio à ideia de igualdade perante a lei constitui uma aquisição dos finais do século XIX – v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., pp. 435 e ss.

⁵¹ Daí que não careça de um específico e directo preceito constitucional, pois o seu fundamento é o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da “constituição fiscal” e não qualquer outro - v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., pp. 61 e ss.

Por seu lado, no artigo 4.º do referido Regime, encontramos um vasto leque de situações que, embora aí se apresentem todas recortadas como isenções, algumas delas se reconduzem fundamentalmente, como já referimos, a verdadeiras delimitações negativas da incidência ou exclusões tributárias, como acontece seguramente com a “isenção” contemplada na alínea o) do referido artigo 4.º, que isenta da CESE os sujeitos passivos cujo valor total do balanço, em 31 de Dezembro, seja inferior a 1.500.000. É que se trata de sujeitos cuja “isenção” não tem por base qualquer ideia de cariz extrafiscal de fomento ou estímulo ao desenvolvimento de actividades por parte dos operadores energéticos e à constituição dos respectivos activos, que se configure como uma excepção à incidência em cujo âmbito anteriormente haviam sido integrados tais operadores no quadro da específica política fiscal, isto é, da específica política de obtenção de receitas públicas. Antes, estamos perante operadores que, logo à partida e por razões de política estritamente fiscal, de política de obtenção de receitas públicas, se pensou excluir do universo dos sujeitos passivos da CESE, tendo estes sido afastados, portanto, no quadro do exercício do próprio poder tributário de delimitação do perímetro da referida incidência subjectiva⁵².

Mas independentemente da maior ou menor correcção da técnica utilizada pelo legislador para delimitar positiva e negativamente o universo ou perímetro dos sujeitos passivos da CESE, do que não há dúvidas é de que temos aí um imposto que briga com o princípio constitucional da igualdade fiscal. O que acontece quer olhemos para a CESE a partir do exterior, perspectivando-a como mais um imposto sobre as empresas, que acresce aos demais que têm estas por destinatários, quer a observemos tendo em conta a estrutura interna da sua incidência subjectiva e objectiva, permitindo-nos assim concluir que estamos perante um imposto incidente apenas sobre algumas das empresas do sector energético.

Por conseguinte, e no respeitante ao primeiro dos aspectos mencionados, deparamo-nos aqui como uma verdadeira manifestação do fenómeno, já referido, do “IRC paralelo”⁵³ que vem sendo materializado no

⁵² Sobre os impostos fiscais e as medidas de natureza extrafiscal, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., pp. 629 e ss. e *Direito Fiscal*, cit., pp. 401 e ss.

⁵³ Que vale, obviamente, também relativamente ao IS empresarial, na medida em que estejamos perante empresas individuais ou singulares. Sobre o tema, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Justiça fiscal, estabilidade financeira e as recentes alterações do sistema fiscal português”, em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, volume IV, Coimbra: Almedina, 2015, e “Fundações da tributação e seus desafios actuais”, Texto da Palestra Magna proferida no 6.º Congresso Luso-Brasileiro de Auditores Fiscais, 15 de Junho de 2022, Salvador (Bahia).

crescente conjunto de tributações, mais ou menos avulsas sobre as empresas, criadas ao lado do IRC e que acrescem a este imposto.

Fenómeno que está, em larga medida, ligado ao inequívoco desagravamento da tributação do lucro das empresas, concretizado designadamente na baixa da taxa institucional do IRC, a qual é consequência, por sua vez, do ambiente de concorrência fiscal que se instalou entre os Estados, para atrair investimento no actual quadro de globalização económica e de internacionalização das situações e relações tributárias, em relação às quais é visível a limitação da soberania fiscal dos Estados.

Entre essas tributações avulsas, podemos referir, de um lado, as previstas no Códigos do IRC, como são as tributações autónomas e as derramas, municipal e estadual, que se reportam ao rendimento empresarial e têm por sujeitos passivos a generalidade das empresas tributadas em IRC, e, de outro lado, as que constam de legislação avulsa, como a contribuição sobre o sector bancário, a contribuição extraordinária sobre o sector energético, a taxa de segurança alimentar mais e a contribuição sobre a indústria farmacêutica, que diversamente das primeiras incidem apenas sobre as empresas de certos sectores.

Em direitas contas, podemos dizer que essas tributações se distribuem por três círculos concêntricos: o mais pequeno que integra as assim designadas “taxas de tributação autónoma”, que mais não são do que tributações autónomas sobre certas despesas⁵⁴; o círculo intermédio que é composto por efectivas sobretaxas de IRC, como são a derrama municipal e a derrama estadual; e o círculo maior que é constituído pelas referidas tributações de natureza sectorial.

Pois bem, em relação aos agravamentos tributários integrados tanto no primeiro como no segundo círculo, e abstraindo-nos aqui e agora da apreciação de outros aspectos que possam ser questionáveis inclusive do ponto de vista jurídico-constitucional, verificamos que nos encontramos aí face a tributações empresariais que, todavia, têm por destinatário a generalidade das empresas, não sendo seriamente questionáveis do ponto

⁵⁴ Refira-se que as tributações autónomas, ditas “taxas de tributação autónoma”, previstas no artigo 88.º do Código do IRC (e no artigo 73.º do Código do IRS), começaram por se reportar a situações susceptíveis de elevado risco de evasão fiscal, como as relativas à tributação das despesas confidenciais e não documentadas, configurando as normas que as previam não verdadeiras normas de tributação, mas normas que tinham por função o acompanhamento, vigilância e fiscalização da actuação fiscal dos contribuintes. Todavia, com o andar do tempo, a função dessas tributações autónomas, que, entretanto, se diversificaram e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter receitas fiscais, assumindo-se, assim, como efectivos impostos sobre a despesa, se bem que enxertados, em termos anómalos, na tributação do rendimento. Para maiores desenvolvimentos, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, cit., pp. 180 e ss.

de vista da sua constitucionalidade com base no aspecto da generalidade ou universalidade do princípio da igualdade fiscal.

O mesmo, porém, já não podemos dizer relativamente às tributações integrantes do terceiro círculo, em que essa generalidade ou universalidade de tributação se encontra de todo ausente, uma vez que se tratam de impostos especiais, porquanto incidem apenas sobre certos sectores de actividade empresarial. O que, na medida em que se configurem como verdadeiros impostos, como é o caso da CESE, e desde que não se verifique um fundamento ou uma razão muito particular que o justifique, constitui indício claro da violação do princípio da igualdade fiscal.

Por conseguinte, porque se não trata de uma contribuição financeira a favor de entidades públicas e visa atingir a capacidade contributiva dos sujeitos passivos nos termos das normas de incidência recortada como vimos *supra*, a CESE constitui um verdadeiro imposto especial, violando, desta forma, o princípio da igualdade fiscal no seu vector de generalidade ou universalidade, porquanto incide apenas sobre as empresas que operem no sector energético, discriminando negativamente, sem qualquer fundamento bastante, estas empresas face a todas as demais que revelem idêntica capacidade contributiva, atendendo aos activos que detêm. Pelo que discrimina um sector de actividade económica face a todos os demais, sem que para isso se apresente uma qualquer justificação racional.

Mas, a violação do princípio da igualdade fiscal detecta-se também se olharmos para a estrutura interna da incidência subjectiva e objectiva da CESE, através da qual se confirma que estamos perante um imposto incidente efectivamente apenas sobre algumas das empresas do sector energético. O que resulta claro do extenso e diversificado leque de isenções constante do artigo 4.º do mencionado Regime, em que temos diversas isenções agrupáveis da seguinte forma:

- isenções relativas à produção de electricidade, em unidades de microprodução, miniprodução ou outros centros electroprodutores, desde que tenham uma capacidade instalada inferior a um certo valor, determinado em MW, bem como à produção de outras formas de energia, mediante a utilização de fontes renováveis - alíneas *a)*, *e)*, *f)* e *h)*);
- isenções relativas à produção de electricidade por intermédio de centros electroprodutores de cogeração, desde que tenham uma capacidade instalada inferior a um certo valor, determinado em MW - alíneas *b)*, *c)* e *f)*);
- isenção aplicável à produção de electricidade por intermédio de centros

- electroprodutores com licenças ou direitos contratuais atribuídos na sequência de concurso público - alínea d);
- isenção aplicável à produção de electricidade sem injeção de potência na rede - alínea g);
 - isenção relativa à operação de redes de distribuição de energia eléctrica exclusivamente em baixa tensão por pequenos distribuidores vinculados -alínea i);
 - isenção relativa aos activos respeitantes a terrenos que integram o domínio público hídrico - alínea j);
 - isenção aplicável à produção e à comercialização de biocombustíveis e biolíquidos - alínea k);
 - isenções relativas à venda a retalho de electricidade, gás natural e produtos petrolíferos - alíneas l), m) e n);
 - isenção dos sujeitos passivos cujo valor total do balanço, em 31 de Dezembro de 2014, seja inferior a € 1.500.000,00 - alínea o).

Esta delimitação negativa da base tributável subjectiva da CESE, se bem que com o recurso inadequado à técnica das isenções, conduz, a nosso ver, igualmente à violação do princípio da igualdade fiscal.

Primeiramente, atinge contribuintes que pouco ou nada têm a ver directamente com o fim declarado para a “contribuição”, como já referimos. Por outro lado, não abrange todos os possíveis sujeitos passivos, em razão do objectivo subjacente à mesma.

Na realidade, não existe justificação válida para estarem isentos da CESE um conjunto tão alargado de operadores, apenas por terem uma capacidade instalada abaixo de certo valor, uma vez que, se a intenção legislativa é de o sector da energia contribuir para a sua sustentabilidade, necessariamente todos os operadores deviam estar sujeitos, sendo a dita contribuição exigida com base em taxas percentuais, ou seja, proporcionalmente à sua capacidade contributiva. O que revela que, também tendo em conta a estrutura interna da incidência da CESE, nos deparamos com um critério de incidência subjectiva que se apresenta arbitrário.

Pelo que acaba de ser dito, não poderá ser outra a conclusão senão a de que a CESE introduz um *duplo grau de arbitrariedade*: por um lado, discrimina um sector de actividade económica face a todos os demais, sem que se apresente uma justificação racional bastante para o efeito; por outro, dentro do próprio sector energético, certos sujeitos passivos concretos são penalizados face a outros que, de forma arbitrária, acabam sendo excluídos da incidência da CESE.

Se relativamente àquele primeiro grau de arbitrariedade ainda poderia questionar-se, em abstracto, se o esforço acrescido que se exige ao sector eléctrico é proporcional às finalidades prosseguidas pelo legislador, tendo em conta o “princípio da igualdade proporcional”, facilmente se constata que, numa tal óptica, a desigualdade de tratamento gerada pela CESE não é minimamente proporcional às razões que eventualmente poderiam justificar esse tratamento.

Com efeito, ainda que, por mera hipótese, se descortinasse a existência de um qualquer fundamento material bastante para a opção de diferenciação subjectiva feita pela CESE, sempre haveria de concluir-se que esse tratamento diferenciado em sede da incidência do imposto está longe de ser proporcional. O que esbarraria com a ideia já expressa pelo Tribunal Constitucional, no seu Acórdão n.º 187/2013, em que *expressis verbis* conclui que «[a] desigualdade do tratamento deverá, quanto à medida em que surge imposta, ser proporcional, quer às razões que justificam o tratamento desigual – não poderá ser “excessiva”, do ponto de vista do desígnio prosseguido –, quer à medida da diferença verificada existir entre o grupo dos destinatários da norma diferenciadora e o grupo daqueles que são excluídos dos seus efeitos ou âmbito de aplicação».

Significa assim que o princípio da igualdade exige que a diferenciação estabelecida, quando disponha de um fundamento ou razão bastante, seja adequada ao objectivo ou finalidade que se pretende prosseguir com ela, servindo o intento que a ditou, sob pena de arbitrariedade⁵⁵. Ora, a CESE, caso o seu objectivo fosse o da atenuação ou eliminação do “défice ou dívida tarifária”, acaba por estabelecer uma diferenciação arbitrária, porquanto não só não serve esse intuito, como exclui, de forma injustificada, operadores que contribuem, em larga escala, para esse défice ou dívida.

3. Violação do princípio da tributação das empresas pelo rendimento real

Em nosso entender, a CESE viola ainda o princípio da tributação das empresas pelo seu rendimento real, como este consta do n.º 2 do artigo 104.º da Constituição, na medida em que estejamos aqui perante um imposto sobre o rendimento e não perante um mero imposto sobre o património ou o capital. Hipótese que sufragamos, na medida em que, como referimos,

⁵⁵ Neste sentido, v. MIGUEL NOGUEIRA DE BRITO, “Medida e Intensidade do Controlo da Igualdade na Jurisprudência”, em Gonçalo de Almeida Ribeiro / Luís Pereira Coutinho (org.), *O Tribunal Constitucional e a Crise – Ensaio Crítico*, Coimbra: Almedina, 2014, p. 114.

parece-nos estar perante uma especial tributação do rendimento, se bem que medida não pelo lucro apurado nos termos do Código do IRC, mas através dos activos que integram o perímetro da sua incidência⁵⁶.

De facto, sendo a base de incidência da CESE os activos dos sujeitos passivos abrangidos, ou seja, a capacidade contributiva correspondente ao rendimento que os mesmos podem gerar, não haverá grandes dúvidas que se trata de um imposto sobre o rendimento e não de um imposto sobre o património ou o capital, já que o que se pretende é atingir fiscalmente uma especial capacidade de gerar rendimentos por parte de um sector de actividade em particular e não tributar os activos como património ou capital da empresa.

Uma posição que sai reforçada pelo disposto no artigo 12.º do Regime da CESE, inteiramente assumido na alínea q) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, ao consagrar que esta contribuição não pode ser considerada um gasto dedutível para efeitos do apuramento do lucro tributável do IRC. O que, em larga medida é uma explicitação da ideia constante da alínea a) do n.º 1, do artigo 23.º-A do Código do IRC, que, no quadro de uma dependência parcial entre o direito fiscal e o direito contabilístico, exclui dos gastos fiscais os gastos económicos e contabilísticos que constituam impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros.

Uma exclusão que, como bem se compreende, faz todo sentido em sede dos impostos sobre o rendimento, já que o IRC, o IRS empresarial e outros impostos sobre os lucros não podem ter por base grandezas líquidas dos próprios impostos. Por isso a exclusão em causa não faria qualquer sentido se a CESE se configurasse como um imposto sobre o património ou o capital das empresas, uma vez que o gasto em que se concretizaria não teria nada a ver com a exigência de, no apuramento do IRC, se trabalhar com uma grandeza bruta e não líquida do próprio imposto a apurar.

⁵⁶ Para o sentido e alcance do princípio da tributação das empresas pelo seu rendimento real, v. FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *Constituição e Lucro Real. Contributo ao Direito Fiscal Constitucional Português*, Lisboa: AAFDL Editora, 2018; JOSÉ CASALTA NABAIS, “A tributação das empresas pelo rendimento real”, *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LXII; 2019, pp. 121-177; JOSÉ CASALTA NABAIS / MARIA MATILDE LAVOURAS, “Da contabilidade na tributação das empresas”, *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LXIV, 2021, pp. 201-244; TOMÁS CASTRO TAVARES, *Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos*, Lisboa: Cadernos de CTF, 1999, e *IRC e Contabilidade. Da Realização ao Justo Valor*, Coimbra: Almedina, 2011; A. MOURA PORTUGAL, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Portuguesa*, Coimbra: Coimbra Editora, 2004, pp. 57 e ss.; NINA AGUIAR, *Tributación y Contabilidad. Una Perspectiva Histórica y de Derecho Comparado*, Granada: Ruiz de Alosa Editores, 2011, pp. 439 e ss.

Em idêntico sentido vai também a “isenção” ampla consagrada na alínea *o*) do artigo 4.º do Regime da CESE. Na verdade, é igualmente possível extrair a qualificação da CESE como um imposto que recai sobre o rendimento dos sujeitos passivos através da regra de não tributação dos sujeitos passivos cujo valor total de balanço, em 31 de Dezembro, seja inferior a determinado limiar da capacidade contributiva – €1.500.000,00.

E à mesma conclusão chegamos se atendermos às taxas aplicáveis da CESE. Isto porque, a taxa deste imposto aplicável aos agentes das actividades de produção de electricidade, por intermédio de centrais de ciclo combinado a gás natural ou de refinação de petróleo bruto modela-se consoante, respectivamente, a “utilização anual equivalente da potência instalada” das centrais [alíneas *a*), *b*) e *c*) do n.º 2 do artigo 6.º] ou em razão do “índice de operacionalidade” das refinarias [alíneas *a*), *b*) e *c*) do n.º 4 do artigo 6.º], enquanto potenciais indicadores do rendimento gerado pela exploração desses activos e, por conseguinte, resultante do exercício das actividades energéticas em questão.

Acresce que o legislador ao fazer incidir a CESE sobre os activos das empresas do sector energético, atribui à mesma uma base de cálculo que não varia com as oscilações próprias da actividade económica, ignorando a capacidade contributiva das empresas para assim garantir uma receita pública mais estável.

Por último, há ainda um aspecto formal, a que devemos atender: verifica-se a integração sistemática feita pelo legislador do regime da CESE no quadro geral da tributação do rendimento das pessoas colectivas. O que tem expressão eloquente na referida dupla previsão legal da exclusão da CESE como gasto económico e contabilístico em sede da determinação do lucro tributável do IRC.

Uma configuração da CESE que não afasta, a nosso ver, a exigência do princípio constitucional da tributação pelo rendimento real, o que implica que a tributação das empresas seja, tanto quanto possível, aferida/medida pelo rendimento empresarial, calculado com base em grandezas apuradas a partir da contabilidade empresarial.

Todavia, estamos aqui perante um imposto sobre o rendimento que não é apurado através de uma aproximação directa ao lucro real das empresas, mas sim de forma presumida, por considerar a grandeza do valor global dos activos líquidos como sendo suficiente para se aferir da susceptibilidade de gerar lucros.

É certo que o princípio em causa não é absoluto, como o indicia, de resto, o próprio enunciado constitucional, ao dispor que «a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real», o que tem permitido os regimes simplificados vigentes no IRC e no IRS empresarial, muito embora, porque se trata de regimes optativos, não ponham em causa esse princípio.

Algo que não tem nada de semelhante na CESE, em que poderão ocorrer situações em que os operadores energéticos não gerem efectivamente um rendimento, e menos ainda apurem um lucro, tendo efectivamente obtido prejuízos. Não obstante, mesmo nessas situações encontram-se sujeitos ao pagamento da “contribuição”, apurada com base nos mencionados activos, o que configura uma violação drástica do princípio da tributação das empresas pelo seu rendimento real, porquanto se encontram adstritas ao pagamento de um imposto especial sobre o rendimento empresas que não tiveram qualquer lucro, ou apuraram até um rendimento negativo.

Com efeito, não prevendo o seu regime legal qualquer isenção ou exclusão tributária para as situações em que as empresas não tiveram lucro ou se verificaram prejuízos, temos de concluir que a incidência da CESE assenta em uma ficção totalmente irrazoável, conduzindo a que um sujeito passivo seja objecto de uma colecta de imposto sobre o rendimento quando o activo não gera lucro ou até origina prejuízos. A menos que se interpretassem as normas de incidência sobre os activos no sentido de consagrarem presunções de obtenção de rendimentos, ilidíveis quando os sujeitos passivos provassem a verificação das situações que referimos, a fim de obterem a não sujeição à CESE.

Em suma, a CESE viola também o princípio da tributação das empresas pelo seu rendimento real, porque ao pretender atingir este pela via dos activos das empresas do sector eléctrico, permite que a tributação ocorra mesmo quando as empresas não obtenham lucros ou até tenham apurado prejuízos.

IV. Uma nota final

Conhecida a proposta de Orçamento de Estado para o ano de 2023, aprovada já em votação final global, verifica-se que se mantém a contribuição “extraordinária” sobre sector energético, assim como se prevê um imposto, de base pontual, destinado a taxar os lucros aleatórios e inesperados das empresas deste sector, que será intitulado *Contribuição Temporária de Solidariedade*⁵⁷.

⁵⁷ Esta medida, conhecida como “windfall tax”, foi sugerida pela Comissão Europeia no âmbito do plano

A tributação desta nova “Contribuição”, segundo esclarecimentos do Ministro das Finanças na apresentação daquela proposta de Orçamento do Estado, incidirá sobre lucros extraordinários de empresas dos sectores de “petróleo bruto, gás natural, carvão e refinação”, tendo por base os lucros de 2022, e será aplicada uma taxa mínima de 33% sobre a parte do lucro que seja considerada “inesperada” (ganhos que ficaram 20% acima da média dos três anos anteriores).

Também a CESE, como já referimos, visa absorver as rendas excessivas das empresas do sector energético, fazendo reverter para os cofres públicos esses lucros considerados extraordinários. Em 2021, a CESE permitiu cobrar 111,5 milhões de euros às empresas, subindo, em 2022, as receitas 12,1%, o que corresponde a 125 milhões de euros.

Pois bem, a proposta de Orçamento de Estado para o ano de 2023 aprovada na votação final global, com medidas como a desse imposto, que oculta a sua identidade fáctica e jurídica, reforça, e muito, o que temos vindo a afirmar sobre as múltiplas formas, quase desesperadas, de obtenção de receitas públicas à margem dos quadros jurídico-constitucionais do Estado de Direito. Algo que é simultaneamente consequência e expressão do actual quadro de insustentabilidade estrutural do Estado fiscal, que vem conduzindo à erosão, tanto estrutural quanto finalística, da figura dos impostos, cada vez mais reduzida àqueles casos em que o legislador utilize esse *nomen iuris*, libertando, assim, do regime jurídico-constitucional dos impostos todos aqueles tributos que, sendo inequivocamente impostos, ostentem o nome de taxa ou contribuição financeira, como é o caso da CESE⁵⁸.

O que mais não é do que um caminho de branqueamento de impostos inconstitucionais, segundo uma lógica de subordinação da constituição à

“REpowerEU”, publicado em Março de 2022, que visava orientar os Estados-membros para além da dependência da energia russa. No “REpowerEU” lê-se que “a Comissão também confirma que os Estados-membros podem considerar medidas fiscais temporárias sobre os lucros excepcionais e, excepcionalmente, decidir capturar uma parte desses rendimentos para os consumidores”.

Espanha e Itália já adotaram um “windfall tax” sobre os lucros das empresas energéticas, para financiar alguns programas de subsídios para as famílias mais vulneráveis, no caso da Itália, ou para remover os impostos das contas energéticas dos cidadãos, no caso de Espanha.

Entretanto, foi aprovado o Regulamento (UE) 2022/1854 do Conselho, de 6 de outubro de 2022, que se propõe a fazer face ao aumento acentuado dos preços da eletricidade e às suas repercussões nas famílias e na indústria.

Portugal avançou definitivamente com a criação deste tipo de imposto, através da Proposta de Lei n.º 47/XV/1.ª, aprovada em reunião do Conselho de Ministros, que regula a aplicação de uma contribuição de solidariedade temporária sobre o sector da energia e uma outra sobre o sector da distribuição alimentar.

⁵⁸ Para maiores desenvolvimentos, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., pp. 54 e ss.

lei que, diga-se de passagem, tirando raras exceções, foi a solução que vingou desde a instauração do constitucionalismo até meados do século passado, quando se instituiu ou tornou efectivo o controlo jurisdicional da constitucionalidade das leis na generalidade dos países que partilham do conceito ocidental de constituição.

Ora, se o actual crescente quadro de insustentabilidade financeira do Estado, na medida em que não possa ser combatido eficazmente com a diminuição das despesas públicas, implicar, em termos inevitáveis, a instituição de mais impostos, então que esta exigência seja estabelecida de forma transparente e clara segundo o *due process of law*, formal e substancial, da “constituição fiscal” própria do Estado de Direito. Pelo que este não pode seguir esconsos caminhos próprios da *arcana parxis* do Estado de outros tempos, imaginando-se tudo poder e obstando a que alguém eficazmente o impeça, num quadro de um progressivo escorregar para verdadeiras formas de totalitarismo, porventura alimentadas com as melhores das intenções.