

Comentário à decisão do Tribunal Constitucional português n.º 7/2019 – a instrumentalização da diferenciação entre tributos

(Texto publicado in *Decisões Notórias das Cortes Supremas e Tribunais Constitucionais, Volume I (Rizk Filho, et al, org.), Belo Horizonte, Editora Dialética, 2021*)

João Sérgio Ribeiro*

Andreia Barbosa**

Introdução

Num primeiro momento, poderá causar estranheza o facto de, no contexto de um repto no sentido de seleccionar uma das decisões mais marcantes do Tribunal Constitucional para comentar, tenhamos feito recair a nossa escolha sobre um acórdão que tem como elemento central a qualificação jurídico-tributária da contribuição extraordinária sobre o setor energético (CESE)¹. Isto porque, não obstante esta e outras contribuições terem cada vez mais importância, o seu recorte dogmático, ainda assim, parece não ter uma dignidade que justifique tamanha deferência. Especialmente num contexto em que o Tribunal Constitucional (TC) já se pronunciou várias vezes sobre diversas contribuições de configuração semelhante.

Todavia, a eleição do aresto a que devotaremos a nossa atenção justifica-se pelo facto de ele condensar, em si, uma série de questões e problemáticas que, no nosso entender, indiciam a falência de uma abordagem que, a persistir, descredibilizará o sistema e flexibilizará, em demasia, as fronteiras dos tributos, moldando-os ao sabor das conveniências, não só do poder político, mas igualmente das partes nos litígios que os envolvam. A decisão em causa revela, com efeito, que, perante a insatisfação com a aplicação de um tributo ou face à necessidade de o aplicar – consoante a posição por que se opte – a qualificação daquele é condicionada pela necessidade de acolher argumentos disferidos (como por exemplo, a violação da proporcionalidade, da equivalência, ou da

* Professor de Direito Tributário da Escola de Direito da Universidade do Minho. Doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa; Mestre em Direito pela *London School of Economics and Political Science*, da Universidade de Londres e Licenciado em Direito pela Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

** Assistente convidada na Escola de Direito da Universidade do Minho. Doutoranda em Ciências Jurídicas Públicas, Mestre em Direito Tributário e Fiscal e Licenciada em Direito pela Escola de Direito da Universidade do Minho.

¹ O acórdão está disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20190007.html>

capacidade contributiva), optando-se por aquela que melhor garanta a pretensão que se intenta fazer valer. A decisão em análise revela, por conseguinte, problemas mais profundos, que ultrapassam a própria CESE, designadamente a instrumentalização da diferenciação entre os tributos e, seguramente, a formalização excessiva do basilar princípio da legalidade, o que reforça, ainda mais, a nossa escolha.

A decisão selecionada reflete a ponta de um *iceberg* que com a sua movimentação pode abalar o edifício constitucional, não só na sua dimensão tributária, mas igualmente nos seus alicerces, ao atender ao imperativo da representação política democrática com o simples cumprimento de requisitos formais.

A proliferação dos vários tipos de tributos potenciou isso mesmo.

1. Os tributos e o *Estado das contribuições*

No caso português, inicialmente, dominava uma dualidade entre taxa e imposto que durante décadas se articulou de forma pacífica com as contribuições especiais, designadamente as de melhoria e as devidas por maior despesa, que, não obstante a autonomia conceptual, se reconduziam, em termos de regime legal no que respeita à observância do princípio da legalidade, ao domínio dos impostos. Neste contexto, tudo o que não fosse considerado uma taxa, conformada por uma bilateralidade plena, ficava sujeito ao regime dos impostos o que, em termos de princípio de legalidade, implicava uma atuação mais condicionada. Na prática, qualquer tributo que não fosse necessariamente uma taxa teria de ser criado por lei em sentido formal (lei do parlamento) ou através de um decreto-lei autorizado, implementando-se, assim, uma ideia de legalidade estrita, balizada pelos corolários do princípio da tipicidade. Esta abordagem representou durante muito tempo a mais importante garantia dos administrados tributários. Em contrapartida, no domínio das taxas, desde que o seu regime geral tivesse sido fixado pelo parlamento, tudo o resto poderia ser desenvolvido através de uma lei em sentido material que poderia ser emanada pelas próprias entidades administrativas. Este quadro binário, com alguma rigidez, assegurou durante décadas alguma estabilidade em termos de garantias dos sujeitos passivos.

A partir da revisão constitucional de 1997, foi introduzida uma nova categoria de tributos, supostamente para acomodar aqueles que não quadravam com as categorias clássicas, designadamente com as taxas, com os impostos ou com as contribuições especiais, essencialmente por combinarem características dos impostos e das taxas ou,

pura e simplesmente, por não quadrarem de forma plena como recorte daquelas categorias tradicionais. São reconduzidas a esta nova categoria as taxas reguladoras, que têm em vista a sustentação financeira das agências que asseguram a regulação em diversos domínios; as contribuições parafiscais, como por exemplo as contribuições para a segurança social; os tributos corporativos, como são as contribuições para as ordens profissionais, e todos os outros tributos sem acolhimento imediato nas categorias clássicas². O problema que resulta do surgimento desta nova categoria é o facto de o regime legal, no que se refere ao princípio de legalidade, continuar a ser binário. Isto é, só existe o regime dos impostos, no que respeita ao princípio da legalidade, recorde-se, e o das taxas. Ora, o regime das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, em termos de princípio da legalidade, é o das taxas. O problema que daqui resulta é que muitos dos tributos que são remetidos para o domínio das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, não obstante terem, na maioria, algum ponto de contacto com as taxas, têm, também, devido à sua natureza híbrida, características dos impostos. Ora, quando a proximidade com os impostos prepondera, a ponto de, em termos de substância, serem verdadeiros impostos, pode ser problemático que fiquem apenas sujeitos ao regime das taxas, com as quais têm menos proximidade, diminuindo, por conseguinte, as garantias dos obrigados tributários.

Frequentemente há tributos que são criados tendo como referência estas contribuições para aligeirar as exigências em termos de princípio de legalidade.

O debate em torno da classificação dos tributos tem normalmente como móbil determinar se a ideia de representação, ínsita no princípio da legalidade, foi devidamente respeitada. Quando se está perante um imposto ou uma contribuição especial exige-se que a sua criação tenha sido feita por uma lei do parlamento ou equivalente; quando se está perante taxa ou uma contribuição financeira a favor de entidade pública, depois de fixado o regime geral, bastará uma lei em sentido material, estando incluídos em certas situações os regulamentos emanados pelas próprias entidades administrativas. Ora, no caso concreto, nem sequer se punha este problema porque a contribuição em causa foi criada pela própria lei do orçamento de Estado. Tentou-se, ainda assim, forçar o enquadramento

² As contribuições financeiras a favor de entidades públicas – na designação adotada em Portugal – serão próximas das contribuições sociais, que no Brasil são tidas como figuras distintas dos impostos, das taxas e das contribuições especiais de melhoria, ao reconduzirem-se às contribuições de intervenção no domínio económico, contribuições profissionais e contribuições para a seguridade social, nos termos do artigo 149.º da Constituição Federal.

num tributo concreto (o imposto ou a contribuição financeira a favor de entidade pública) para, com base nisso, permitir um melhor enquadramento para os argumentos avançados.

Verificaremos que tais argumentos quadram, na nossa opinião, quer com o domínio dos impostos, quer com o domínio das contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Consideramos que, para a decisão da causa, seria irrelevante a classificação num sentido ou em outro. Existem impostos especiais, extraordinários, setoriais, que podem acolher sem grande esforço o desenho que foi dado à CESE. Por outro lado, as contribuições financeiras, dada a sua natureza híbrida e, de certo modo, indeterminada, permitem seguramente acomodar igualmente as características avançadas.

Consideramos que a discussão encetada acerca da natureza do tributo teria sentido para debater o respeito ou não pelo princípio da legalidade e não para aquilatar os argumentos aduzidos. Verifica-se que há um efeito de *boomerang*. Por um lado, o executivo, através da proposta de lei que viria a dar origem à lei do orçamento, contorna o princípio da legalidade conformando o tributo como contribuição financeira, ou então, combinando esse recorte, no caso sob escrutínio, com a aprovação através de lei formal (lei do orçamento) antecipando, dessa forma, a legítima discussão da natureza do tributo, privando o sujeito passivo do argumento de que estaria perante um verdadeiro imposto. Pois, tivesse sido esse o veredito, a aprovação teria cumprido formalmente com o princípio da legalidade. Por outro lado, perante este cenário, os obrigados tributários, impotentes relativamente à instrumentalização do recorte dos tributos e diante a formalização excessiva do princípio da legalidade, que praticamente dispensa uma fundamentação cuidada em relação aos tributos que se multiplicam (muitas vezes para supostamente fazerem face a funções básicas do Estado, como a proteção civil, entre outros exemplos), enreda-se na discussão da natureza dos tributos, em sinal de desespero, tentando tirar daí consequências que os protejam do avanço da duplicação do Estado Fiscal, sob as vestes do Estado das contribuições.

Feito este enquadramento, justifica-se que de seguida, sem mais delongas, no contexto da apresentação da decisão por nós escolhida, seja dada conta do recorte da CESE, apresentando assim o tipo de contribuições que hodiernamente o Estado vai avançando, num contexto das imparáveis necessidades financeiras.

2. O acórdão n.º 7/2019 do Tribunal Constitucional Português

O acórdão n.º 7/2019 do Tribunal Constitucional (2.ª seção), respeitante ao processo n.º 141/16, surge no contexto de um pedido de fiscalização concreta da constitucionalidade, apresentado na sequência de uma decisão do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). A decisão do CAAD data de 7 de janeiro de 2016, e é relativa ao processo n.º 312/2015-T, tendo-se ali concluído no sentido da não ilegalidade das liquidações da CESE, então impugnadas. A impugnação das liquidações e o subsequente recurso interposto para o TC foram apresentados por ente cujo objeto social se centra no armazenamento subterrâneo de gás natural e na construção, exploração e manutenção das infraestruturas e instalações necessárias para o efeito, numa atividade que exerce em regime de concessão de serviço público³, e que, perante a notificação para o pagamento da CESE, reagiu, por entender que os artigos 2.º, 3.º, 4.º, 11.º e 12.º, do regime jurídico da CESE (aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83º-C/2013, de 31 de dezembro), padecem de inconstitucionalidade. A desconformidade com a Constituição encontraria fundamento, de acordo com o objeto de recurso determinado, na violação dos artigos 13.º e 104.º, n.º 2 (dos quais decorre o princípio da igualdade – especialmente refletido na exigência de tributação de acordo com a capacidade contributiva, que na esfera empresarial se traduz na tributação das empresas pelo rendimento real); 18.º, n.º 2 (consagrador do princípio da proporcionalidade), 61.º (que serve de assento ao direito de livre iniciativa), 62.º (que estabelece o direito à propriedade privada) e 105.º, n.º 3 (do qual decorre a regra de não consignação).

A questão central – comum ao pedido de constituição de tribunal arbitral – reside na qualificação jurídico-tributária da CESE: sendo pacífica a sua aceção enquanto tributo, menos consensual era (é) a sua natureza – se *imposto*, ou se *contribuição financeira*. É este o centro em torno do qual gravitou a fundamentação do acórdão em análise, a qual partiu, precisamente, da distinção, de base legal, jurisprudencial e doutrinal, entre tributos – impostos, taxas e contribuições (parágrafo 8 da fundamentação do acórdão). A abordagem foi especialmente dedicada à densificação e correspondente diferenciação entre impostos e contribuições financeiras a favor de entidades públicas, por ser, então, precisamente neste âmbito que as dúvidas quanto à qualificação da CESE se levantavam (levantam), perante a irrelevância já reiteradamente assinalada pela jurisprudência do TC do *nomen juris* atribuído pelo legislador às imposições tributárias para efeitos de adequada e concreta classificação jurídico-tributária (parágrafo 7 da fundamentação).

³ A atividade desenvolvida pela recorrente é regulada nos termos do Decreto-Lei n.º 30/2006, de 15 de fevereiro, e do Decreto-Lei n.º 140/2006, de 26 de julho.

O caminho de fundamentação seguido socorreu-se, para além do mais, da comparação a um tributo – a “taxa de utilização do espectro radioelétrico” – que partilha com a CESE a circunstância de ser exigido a pessoas coletivas que se dedicam a atividade económica regulada (parágrafo 8 da fundamentação). O início da linha de argumentação pela identificação de *quem* surge como sujeito passivo do tributo só se justificará pela utilidade dessa prévia identificação, em prol da apropriada compreensão da subsequente exposição, mas já não pela relevância que a mesma assumiria para efeitos de distinção entre tributos, sabendo-se que outros critérios existem e que melhor contribuem para tal intento, sendo especialmente centrados nos propósitos da respetiva cobrança e nos respetivos fundamentos e limites. De qualquer forma, o desenvolvimento que é dado a partir daí já se reconduz à dimensão especialmente reportada aos motivos subjacentes à cobrança de imposições relacionadas com a regulação e supervisão de atividades. É, então, transcrita no texto do acórdão (parágrafo 9 da fundamentação) a letra do artigo 1.º, n.º 2, do regime jurídico da CESE, que determina que a aludida contribuição tem por objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do setor 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 setor energético. Ora, partindo do pressuposto que a sustentabilidade sistémica do setor energético é, sem grande margem para dúvida, do interesse público, estranho fica o enquadramento inicial da fundamentação do acórdão, centrado no financiamento da atividade de quem regula e supervisiona, enquanto propósito que no preceito citado deriva da constituição do conseqüente fundo. Apenas a respeito da argumentação apresentada pela recorrente – no sentido em que não exerceria qualquer atividade no setor electroprodutor ou em qualquer outro subsector da eletricidade, em nada contribuindo, então, e no seu entender, para a dívida tarifária do sistema elétrico nacional (SEN) – é que o TC reconhece que o objetivo *genérico* da CESE assenta, precisamente, no “desenvolvimento de medidas que contribuam para o equilíbrio e sustentabilidade sistémica do setor energético” (parágrafo 10 da fundamentação). De qualquer forma, e por outro lado, a abordagem do acórdão é centrada naquela que foi a finalidade legislativamente acolhida em 2014 (parágrafo 6 da fundamentação), mas que não coincide com aquele que foi o destino efetivo da receita advinda da cobrança da CESE, que acabou por ser afeta à consolidação orçamental, numa aproximação prática evidente a ensejos que ultrapassam o domínio energético. A delimitação temporal da decisão serviu, portanto, de impedimento a considerações mais próximas da realidade factual. Aliás,

ainda que a CESE tenha sido criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014 e pensada para um período de vigência ali anualmente concentrado (numa lógica de provisoriedade), as Leis do Orçamento do Estado que se lhe seguiram têm-na mantido.

Mas se a unilateralidade subjacente à CESE parecia ficar evidente perante a identificação daquele fim tendente ao equilíbrio e à sustentabilidade do setor energético, reconhecido pelo próprio TC, logo de seguida a fundamentação no acórdão passa a estar concentrada na aferição da forma como a exigência da mesma conhece bilateralidade, perante a presumível utilidade que do seu pagamento advirá para quem a suporta, e pela conexão entre a origem das receitas e o seu destino (parágrafo 10 da fundamentação), numa aceção que parece confundir unilateralidade e não consignação. Por outro lado, se como contrapartida da CESE surgirão, nas palavras do TC, “mecanismos que promovem a sustentabilidade sistémica do sector energético, de cariz social e ambiental, a desenvolver pelo Estado regulador, garante dessa sustentabilidade”, parece ser defensável o entendimento de que a sinalagmaticidade (inerente às taxas) fica prejudicada, perante a amplitude de tal “contrapartida”. Se não se reconhecesse a existência de unilateralidade a tributos que servem, para além do mais, concretas finalidades extrafiscais, o que seria, por exemplo, do imposto especial sobre os produtos petrolíferos e energéticos?

As linhas do acórdão que se seguem (parágrafo 11 da fundamentação) são destinadas à transcrição da parte da decisão recorrida atinente ao carácter extraordinário ou não da medida, apesar de o TC não apreciar essa questão, atento o objeto do recurso, limitado, como se disse, ao ano de 2014. De qualquer forma, e fazendo essa transcrição parte do acórdão em análise, não se pode deixar de sinalizar a relevância que a vocação de permanência ou não da CESE pode ter na determinação da sua qualificação jurídico-tributária. É que ainda que a provisoriedade do tributo não seja tradicionalmente tida como característica relevante para efeitos da sua concreta qualificação, a verdade é que as finalidades de interesse público subjacentes aos impostos conhecem um espectro temporal que vai para lá de um único ano, e não se coadunam com soluções legislativas que periodicamente reponderem a respetiva relevância. A CESE, servindo de garante à sustentabilidade energética, assume, na verdade, um propósito temporalmente alargado. O risco associado à quebra denexo causal entre a CESE e os operadores que não integram o setor electroprodutor, na parte em que a receita deve ser destinada à redução da dívida tarifária do SEN, acaba por não ficar mitigado perante, precisamente, o carácter não extraordinário da CESE.

Apesar de a decisão do CAAD ter identificado como irrelevante para efeitos da sua qualificação o argumento segundo o qual o carácter extraordinário da CESE ficaria prejudicado pelo facto de a mesma integrar o leque de receitas do Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), que é de carácter permanente, no acórdão em análise o TC entende ser essa uma qualidade reveladora da natureza comutativa da CESE, por implicar a impossibilidade de a receita ser desviada para o financiamento de despesas públicas gerais (parágrafo 12 da fundamentação).

Concluiu, então, o TC que a CESE é uma contribuição financeira (e não um imposto), fundamentalmente com base no reconhecimento de uma bilateralidade (ainda que seja no acórdão qualificada como “difusa”), assente na presumida existência de benefícios associados ao pagamento da CESE e na consignação das respetivas receitas. A decisão do TC nestes termos prejudicou a análise da conformidade da CESE com o princípio da capacidade contributiva e com o princípio da tributação das empresas pelo lucro real, que não surgem como pressupostos orientadores e limitativos de um tributo assim qualificado (parágrafo 13 da fundamentação).

Não obstante, a análise do TC continuou, no sentido de aferir se o regime jurídico da CESE contraria os princípios da equivalência e da proporcionalidade, tendo concluído, neste âmbito, em sentido negativo.

A propósito da equivalência, foi tida a mesma como verificada, atenta a (já aqui tida por questionável) bilateralidade difusa verificada. A equivalência foi reconduzida ao carácter sinalagmático (à existência de contrapartidas) atribuído à CESE, e não à *proximidade* entre o valor pago e o valor associável à contrapartida recebida (parágrafo 14 da fundamentação), numa aceção que parece confundir duas dimensões distintas: sinalagmaticidade e equivalência.

No que ao princípio da proporcionalidade respeita, a análise da conformidade do regime jurídico da CESE com as exigências decorrentes do artigo 18.º, n.º 2, da CRP, deveria, atenta a delimitação do recurso, assentar na aferição da forma como a CESE é tida como adequada, necessária e proporcional em sentido em estrito perante os propósitos associados à sua cobrança (“entre prestação e contraprestação”, nas palavras do TC), tal como definidos pelo legislador, em termos tais que não colocassem em causa o direito à livre iniciativa económica e o direito à propriedade privada. Para a aferição do nível de equilíbrio entre a exigência da CESE e os fins a atingir pela sua cobrança, o TC reconduziu estes últimos, neste segmento de análise e uma vez mais, à finalidade de promoção de mecanismos para financiamento de políticas do setor energético de cariz

social e ambiental, e de medidas relacionadas com a eficiência energética, financiamento esse que, no entender plasmado no acórdão, irá presumivelmente beneficiar entes como a recorrente. E isto ainda que não exista uma relação causal entre o desempenho da atividade e a dívida tarifária do SEN – o que se justificaria pelo facto de a CESE promover o equilíbrio e a sustentabilidade sistémica do setor energético e da política energética nacional (parágrafo 15 da fundamentação). Mas se a amplitude do propósito serve de argumento para justificar a amplitude da incidência subjetiva – extensível até a operadores que não contribuam para o aumento da dívida do setor – é também o mesmo, paradoxalmente, usado para justificar o afastamento da comunidade, no geral, do pagamento da CESE. A qualificação da CESE como imposto não ficaria prejudicada pelo facto de apenas os entes que dele tiram vantagens estarem abrangidos pelas normas de incidência.

No âmbito da incidência objetiva (que assenta num critério *ad valorem* – valor líquido dos ativos reconhecidos na contabilidade dos sujeitos passivos, incluindo ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, com exceção dos elementos da propriedade industrial e ativos financeiros afetos a concessões ou atividades licenciadas), entendeu o TC (parágrafo 15 da fundamentação) estar garantido umnexo causal suficiente entre os ativos regulados sobre os quais recai a CESE e as políticas públicas de cariz social e ambiental do setor energético. É a titularidade dos ativos tributáveis por parte das empresas que as normas legais sujeitam à CESE que, nos termos do acórdão, as torna presumíveis beneficiárias das políticas públicas de energia e da sua regulação, distinguindo-as dos demais operadores de outras áreas e dos cidadãos, e afastando, assim, a consideração de que tal titularidade consubstanciaria uma capacidade contributiva meramente hipotética. Por outro lado, o critério definido para delimitar a base de incidência objetiva e os termos em que foram fixadas as isenções, foram tidos como não sendo injustos, flagrantes ou intoleráveis.

O TC decidiu, assim, e sem votos de vencido, não 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.

3. A qualificação jurídico-tributária da CESE

Num momento final, não obstante considerarmos que optar por qualquer um dos tributos em questão no acórdão (imposto ou contribuição financeira a favor de entidades

públicas) surge como inconsequente em termos da decisão das inconstitucionalidades apontadas, por imperativo académico, tentaremos, no contexto da decisão, avançar com a qualificação da CESE que nos parece mais indicada e que deveria centrar discussões que se venham a desenvolver sobre a contribuição em causa.

Recorrendo à demarcação clássica entre imposto e taxa, diremos que a CESE não corresponde nem a um nem a outro tipo de tributo.

De facto, não será um imposto comum, uma vez que tem uma natureza muito específica e é consignado. Nada impediria, no entanto, que num contexto, aliás necessário, de flexibilização dos conceitos, para fazer face a uma realidade dinâmica que, na linha de Sérgio Vasques, considerássemos que a CESE corresponde a um imposto especial e consignado sobre o património das empresas do sector energético⁴. Ainda assim, parece-nos que o conceito típico de imposto teria de ser um pouco forçado para se conformar plenamente à contribuição em análise.

Apesar de ser vislumbrável alguma nota de bilateralidade, muito difusa, diga-se, parece-nos que a CESE não é uma taxa. Releva aqui sobretudo a natureza excessivamente difusa da bilateralidade e uma, no nosso entender, total ausência da contemplação do princípio da equivalência. Além do mais e, se quisermos prosseguir a análise no contexto das especificações conhecidas do conceito de taxa, não se está perante uma taxa relativa à prestação de qualquer serviço público, utilização de domínio público (não há utilização de infraestruturas administrativas) ou remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (a imposição deste tributo não tem na sua base qualquer requisito administrativo do qual dependa o exercício da atividade).

Ainda que consideremos que o enquadramento no domínio das contribuições financeiras é perigoso – dado que a contribuição em causa, apesar de estar, em termos de substância, mais próxima do conceito de imposto, devendo, por isso estar sujeita ao regime daquele no que respeita à intensidade com que é aplicado o princípio da legalidade –, o que é certo é que as contribuições financeiras foram criadas com uma tal flexibilidade que, não obstante as reservas, é, no caso concreto, impossível escapar ao seu âmbito. É verdade que se pode argumentar que, sem prejuízo de poderem ser identificados alguns benefícios relativos às políticas de sustentabilidade sistémica do sector energético, a CESE representa sobretudo um custo para os sujeitos passivos sobre quem recai, visando internalizar o dano económico decorrente do modo de funcionamento das atividades

⁴ Cfr. Sérgio Vasques, «A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético», in *Fiscalidade da Energia*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 249.

desenvolvidas no setor energético⁵. As contribuições especiais, apesar de tudo, acolhem no seu seio também essas situações. Em termos formais o Tribunal Constitucional decidiu, portanto, corretamente.

O mais acertado, até pelo facto de não ser muito difícil remeter para aí o tributo em causa, seria enquadrá-lo nas contribuições especiais por maior despesa. Este enquadramento permitiria, por um lado, superar a dificuldade de enquadramento no conceito típico de imposto, e por outro lado, dado o facto de estas contribuições estarem sujeitas ao regime dos impostos, sustentaria a vantagem de serem aplicadas de uma forma muito mais garantística para os obrigados tributários. Esta posição tem na sua base, sobretudo, o entendimento de que na CESE está essencialmente em causa a imputação de danos relacionados com a dívida tarifária do SEN aos respetivos sujeitos passivos, tendo como pressuposto, entre vários, uma associação entre a dívida aludida e o conjunto de sobrecustos relativos ao sistema e que lhes são imputados⁶. Claro que persistiria aqui a questão de haver uma suposta vantagem que decorreria da CESE. Parece-nos, todavia, que a sua natureza é meramente incidental. Alguns autores, de forma ousada, contornam a situação sustentando que a CESE teria simultaneamente a natureza de uma contribuição especial de melhoria⁷. Não fosse esta uma combinação complexa, ressaltaria nela o mérito de ancorar, com algum vigor, a CESE ao domínio das contribuições especiais e consequentemente ao regime aplicável aos impostos.

Conclusão

Apesar de nos parecer mais adequado enquadrar a CESE no domínio das contribuições especiais, ou, quiçá, nos impostos especiais, esse exercício surge como especialmente complicado. Forçar o enquadramento num desses tributos quando existe uma categoria como a das contribuições financeiras – tributo deliberadamente concebido para acolher estas situações, aligeirando a observância do princípio da legalidade e, consequentemente, o próprio procedimento da sua criação – ainda que os motivos sejam ponderosos, apresenta-se como tarefa complexa. Esta tentativa de apelar à substância choca frontalmente com o facto, de em termos formais, o que está em causa é uma

⁵ Cfr. Filipe de Vasconcelos Fernandes, *A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético*, Gestlegal, Coimbra, 2019, p. 107.

⁶ Cfr. Filipe de Vasconcelos Fernandes, *op. cit.*, p. 109.

⁷ Cfr. Filipe de Vasconcelos Fernandes, *op. cit.*, págs. 113-115.

contribuição financeira com tudo o que lhe é inerente. O problema foi não tanto a criação destas contribuições financeiras, mas o facto de estarem sujeitas ao regime das taxas. Essa equiparação tornou supérfluo o saudável exercício de determinar se na sua base estaria sobretudo a necessidade de compensar prejuízos ou benefícios, para assim escolher o enquadramento em termos de princípio da legalidade que mais garantias assegurasse ao obrigado tributário. Tudo estaria bem se houvesse margem para, no domínio das contribuições financeiras, aplicar uma legalidade mais estrita quando preponderasse a dimensão *custo*, o que as aproximaria em termos de substância dos impostos; e uma legalidade mais ligeira quando dominasse a componente *benefício*, ou seja, a dimensão comutativa.