



I. O Regime Fiscal das Contribuições Financeiras

Filipe de Vasconcelos Fernandes

ÍNDICE

I **O Regime Fiscal das
Contribuições Financeiras**

II **A Contribuição
Extraordinária sobre o Setor
Energético (CESE)**

I. ENQUADRAMENTO

- Até à Revisão Constitucional de 1997 existiu um consenso doutrinal e jurisprudencial, ao nível da **classificação bipartida** dos tributos:
 - De acordo com **a tese da classificação bipartida**, o quadro de tributos existente apenas albergaria as figuras do **imposto** e da **taxa**.
 - Ao longo deste período, um conjunto significativo de tributos que poderiam qualificar-se como **contribuições**, acabava por ser reconduzido ao regime das taxas ou impostos, consoante a prevalência de **uma componente unilateral ou bilateral**.
 - ❑ Já existiam alusões à figura das **tarifas**, embora com recondução ao regime jurídico das taxas, posição que se mantém, sobretudo ao nível local.
 - ❑ A alusão à figura das **contribuições especiais** apenas surge com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, com o Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro).
- Na Revisão Constitucional de 1997 foi introduzida uma expressa alusão às “**demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas**” (art.º 165.º, n.º1, alínea i) da CRP).
 - **Contexto:** necessidade de aprovação de um *regime geral das taxas e contribuições financeiras a favor das entidades públicas*.
 - Até ao momento, só foi aprovado um **Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAI)**.

I. ENQUADRAMENTO

- Atualmente, existem **dois tipos de reserva parlamentar**:
 - ❑ **Uma reserva de lei fiscal**, relativa **aos impostos**, que abrange todos os seus elementos essenciais, incluindo a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (artigo 103º da CRP).
 - Este regime aplica-se igualmente às contribuições especiais, por intermédio de expressa menção da LGT (artigo 4.º, n.º3).
 - ❑ **Uma reserva de lei relativa ao regime geral**, de **taxas** e **contribuições financeiras**
 - Apenas se exige que o Parlamento **legisle ou autorize o governo a legislar sobre as regras e princípios gerais aplicáveis às taxas e contribuições financeiras**.
 - Conjunto de **diretrizes orientadoras da disciplina desses tributos**.
- Ao aludir expressamente à figura das contribuições financeiras, para efeitos de definição da competência legislativa quanto ao respetivo regime, o legislador constituinte **equiparou-a às taxas** e **distinguiu-a dos impostos**.
 - ❑ Enquanto a criação dos impostos se manteve na reserva relativa da Assembleia da República, relativamente às taxas e às contribuições financeiras **apenas aí se incluiu a previsão de um “regime geral”**.
 - ❑ Foi **excluída da reserva parlamentar** a criação individualizada, através de regimes concretos, quer de taxas quer de contribuições financeiras.

I. ENQUADRAMENTO

- Neste contexto, após a Revisão Constitucional de 1997, passou a admitir-se **uma estrutura tripartida** dos tributos, no que se refere ao regime aplicável:
 - **Impostos**
 - ☐ Onde se incluem as **contribuições especiais**, às quais se aplica “**o regime dos impostos**”.
 - **Taxas**
 - ☐ Onde se incluem as **tarifas**, caracterizadas pela **ausência de equivalência económica**.
 - **Contribuições Financeiras**
 - ☐
- A expressão “contribuições financeiras” “foi aquela que se encontrou **para ser mais neutra**, para não se falar em contribuições especiais, em contribuições parafiscais, que é aquilo a que a doutrina normalmente se refere: são as chamadas **taxas dos antigos institutos de coordenação económica**, as atuais **taxas das comissões vitivinícolas regionais** ou seja, **toda uma série de contribuições financeiras que não são taxas em sentido técnico mas que são contribuições criadas para e a favor de determinadas entidades reguladoras e para sustentar financeiramente as mesmas**. (...) a escolha da expressão “contribuições financeiras” foi aquela que se encontrou **mais neutra para que a doutrina continue livre para fazer as suas discussões teóricas doutrinárias**” (Deputado Vital Moreira, DAR, 2.ª série, de 30.10.1996, p. 1381).

II. FUNDAMENTOS

- A alusão constitucional às “**demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas**” surge na sequência da proliferação de **entidades com prerrogativas de interesse público**, características de certos setores da atividade económica e de modelos de organização institucional:
 - Ordens Profissionais;
 - Entidades Reguladoras; e
 - Institutos Públicos.
- Este tipo de tributos não se pode qualificar como imposto ou como taxa, sendo antes qualificáveis como **contribuições**, muitas vezes incluídas na designação genérica dos “**tributos parafiscais**”.
 - A alusão à parafiscalidade **não tem relevo jurídico-tributário**, uma vez que se refere apenas à exclusão de determinadas receitas do perímetro orçamental.
 - Daí que, noutros ordenamentos, as receitas ou tributos parafiscais **não tenham igualmente um relevo classificatório**.
Exemplos: “*nichtfiskalische Abgaben*” ou “*parafiskalische Abgaben*” (Alemanha); “tributi parafiscali” (Itália); “*taxes parafiscales*” (França).

III. CARACTERES ESSENCIAIS

- Delimitação negativa da categoria das contribuições financeiras:
 - Não são uma espécie particular de taxa, já que não é possível individualizar o custo ou benefício imputável a cada sujeito passivo.
 - Não se confundem com as contribuições especiais, já que não visam remunerar qualquer benefício ou dano social imputável a um determinado indivíduo ou grupo.

- Em função da natureza e diversidade de cada um dos setores da atividade económica, financeira ou social a que se reportam, bem como ao universo de destinatários da respetiva atividade, verificou-se uma impossibilidade prática de:
 - Determinar o custo unitário da atividade exercida, imputável a cada utilizador; ou
 - Determinar o benefício unitário, auferido por cada utilizador.

III. CARACTERES ESSENCIAIS

- **Vertente qualitativa: Equivalência de Grupo (“*Gruppenäquivalenz*”)**
 - ☐ O facto tributário apresenta **estrutura complexa ou derivada**:
 - i) Em primeiro lugar, deve verificar-se a existência de **um grupo beneficiário de determinada atividade prestativa pública**;
 - ii) Em segundo lugar, devem apurar-se **os membros do referido grupo**, geralmente através de critérios de disciplina fixados pelos sujeitos ativos.
- **Vertente quantitativa: uma equivalência económica graduável**
 - **Grupos Homogéneos**
 - ☐ Nestes casos, existe uma **equivalência económica “forte”**, uma vez que o sujeito ativo consegue estabelecer alguns nexos de individualização face aos custos imputáveis a cada sujeito passivo, dentro do grupo concreto a que pertence.
 - ☐ **Exemplo:** Tributação do espectro radioelétrico (Acórdão n.º 152/2013 do TC).
 - **Grupos Heterogéneos**
 - **Fixos: equivalência económica “intermédia”**
 - ☐ **Exemplo:** Contribuição para o Audiovisual (?)
 - **Variáveis: equivalência económica “fraca”**
 - ☐ **Exemplo:** Taxa de Segurança Alimentar “Mais” (?)

IV. A IMPORTÂNCIA DO ACÓRDÃO N.º 539/2015 DO TC

- **Taxa de Segurança Alimentar “Mais”**
- Criada pelo Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de junho, como receita do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais (FSSA+). Este Fundo foi criado pelo mesmo diploma, na qualidade de património autónomo, sem personalidade jurídica, mas dotado de autonomia administrativa e financeira, cuja gestão compete à Direção-Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV).
- O FSSA+ tem, por seu turno, como função *“assegurar o financiamento das ações necessárias no âmbito da defesa da saúde animal e da garantia da segurança dos produtos de origem animal e vegetal”*.
- Constitui contrapartida da garantia de segurança e qualidade alimentar.
- Incide sobre os estabelecimentos de comércio alimentar de produtos de origem animal e vegetal, frescos ou congelados, transformados ou crus, a granel ou pré-embalados, entendendo-se como tais os locais onde se exerce uma atividade de comércio alimentar a retalho, incluindo os de comércio misto, ou seja, aqueles onde se exerce atividade alimentar e uma não alimentar e em que nenhuma representa, pelo menos, 90% das vendas.

IV. A IMPORTÂNCIA DO ACÓRDÃO N.º 539/2015 DO TC

- **Taxa de Segurança Alimentar “Mais”**
- *“Não sendo a existência de um regime geral pressuposto necessário da criação de taxas, nem de contribuições financeiras, não tem qualquer suporte no texto constitucional, na ausência daquele regime, estender-se a competência reservada da Assembleia da República ao ato de aprovação de contribuições financeiras individualizadas, criando-se assim uma reserva integral de regime onde esta não existe”.*
- *“O Tribunal Constitucional logo extraiu estas conclusões relativamente à aprovação de taxas individualizadas por ato legislativo do Governo não autorizado, sem que a Assembleia houvesse aprovado um regime geral das taxas (Acórdãos n.º 38/2000 e 333/2001), não havendo razões para que, relativamente à criação de contribuições financeiras, se estabeleça uma solução diversa, efetuando uma distinção onde o texto constitucional não distingue”.*
- *“a ausência da aprovação de um regime geral das contribuições financeiras pela Assembleia da República não pode impedir o Governo de aprovar a criação de contribuições financeiras individualizadas no exercício de uma competência concorrente, sem prejuízo da Assembleia sempre poder revogar, alterar ou suspender o respetivo diploma, no exercício dos seus poderes constitucionais”.*

V. O REGIME JURÍDICO-CONSTITUCIONAL

➤ O regime jurídico constitucional das contribuições financeiras

- ❑ Em face da omissão legislativa que permanece neste domínio, a doutrina indaga se, até à elaboração daquele regime, a criação e disciplina das contribuições pode ser levada a cabo pelo Governo através de decreto-lei simples, ou se, pelo contrário, carece de intervenção parlamentar.

➤ Respostas na doutrina e jurisprudência nacional

- ❑ Tese da “inconstitucionalidade por omissão” (J.J. Gomes Canotilho/Vital Moreira; Suzana Tavares da Silva; Sérgio Vasques): para este conjunto de autores, na ausência de um regime geral, cada regime deve ser aprovado por Lei ou Decreto-Lei Autorizado.
- ❑ Tese da “autonomia da ação governamental”: particularmente relevante ao nível de tributos com função regulatória, (J.M. Cardoso da Costa).
- ❑ Tese “corretiva” do TC (Acórdãos n.º 365/08, 613/08, 152/2013 e 539/2015)
 - ❑ A jurisprudência constitucional, nos arestos proferidos a propósito das taxas de regulação da ERC, tentou a conciliação entre as duas teses anteriores, evidenciando que, tendo determinada taxa sido criada através de lei do Parlamento, deveria dar-se por preenchida a exigência de previsão parlamentar de um regime geral das contribuições financeiras, porque a definição parlamentar dos princípios gerais aplicáveis às taxas da ERC se apresenta “até mais pormenorizado do que seria exigível a um regime geral fixado pela lei parlamentar”.

V. O REGIME JURÍDICO-CONSTITUCIONAL

➤ Nossa posição: a defesa da tese “corretiva” do TC

❑ Na ausência de um regime geral, a omissão inconstitucional não legitima a criação de uma solução normativa que não tem precedente normativo:

- ❑ Crítica à “*tese clássica*”, de acordo com a qual a omissão inconstitucional se reconduz à aplicação automática da reserva de lei fiscal;
- ❑ A aprovação do regime geral não surge como “ato-condição” ou “pressuposto necessário” da criação individualizada das contribuições financeiras;
- ❑ Não tem qualquer suporte no texto constitucional, na ausência daquele regime geral, estender-se a competência reservada da Assembleia da República ao ato de aprovação de contribuições financeiras individualizadas, criando-se assim uma reserva integral de regime onde esta não existe.

VI. CONCLUSÕES

- Apesar de uma redação desprovida de conteúdo classificatório, as contribuições financeiras são atualmente **uma categoria de tributo autónoma**:
 - Primazia da **equivalência de grupo**, por oposição a uma equivalência *strictu sensu* (taxas).
 - O facto tributário tem natureza complexa, balizando-se pela pertença dos sujeitos passivos a grupos destinatários de benefícios ou utilidades específicas.
 - A equivalência económica **tem uma natureza graduável**, consoante a existência de grupos homogéneos (**equivalência grupal forte**) ou heterogéneos, fixos (**equivalência grupal intermédia**) ou variáveis (**equivalência grupal fraca**).

- Ao nível do regime constitucional aplicável, a existência de uma omissão não pode implicar, de forma automática, a recondução a um regime que não foi expressamente previsto.
 - Enquanto tributo bilateral, a ausência de sujeição das contribuições financeiras à reserva de lei é explicada pelos mesmos fundamentos que **não exigem tal procedimento** para os regimes específicos das taxas.

VI. CONCLUSÕES

- Ao nível do regime constitucional, a densificação, pelo Governo, através de Decreto-Lei Simples e/ou de Portaria, de alguns dos elementos essenciais não consubstancia uma violação do artigo 165.º, n.º1, alínea i) da CRP.
- **Questões:**
- Justifica-se a permanência do artigo 165.º, n.º1 alínea i) da CRP?
- Ausência de debate face à ausência de um regime geral das taxas, contrapondo-se ao debate em torno do regime geral das contribuições financeiras.
- O regime constitucional à luz da “tese clássica”: um problema de regime ou uma simples medida preventiva?



II. A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE)

Filipe de Vasconcelos Fernandes

I. ENQUADRAMENTO

- A LOE para 2014 aprovou, por intermédio do seu artigo 228.º, o regime jurídico que criou a CESE. Conforme reconhecido pelo Relatório do Orçamento do Estado para 2014, a introdução da CESE teve como objetivos centrais:
 - A promoção da sustentabilidade sistémica do sector, ambiental, de medidas relacionadas com a eficiência energética, de medidas de minimização dos encargos financeiros para o Sistema Elétrico Nacional; e
 - A redução da dívida tarifária do setor elétrico.

- Problemas associados às receitas da CESE:
 - ***“Transferências residuais”***, face ao valor previsto de 150 milhões de euros, que levaram a ERSE a excluir da proposta de tarifas de eletricidade para 2018 qualquer contributo da receita com esta contribuição, ao contrário do que sucedeu nos últimos três anos;
 - No seu Parecer sobre a Proposta de Tarifas para 2018, divulgado na sexta-feira, o Conselho Tarifário da ERSE avisa que a **“ausência reiterada dessa transferência tem penalizado os consumidores, dado que não só não se registou uma redução de 145 milhões de euros da dívida tarifária e do seu respetivo serviço** (os juros pagos pelos clientes nos preços), **como se continua a suportar juros — na ordem dos 600 mil euros por ano, quando se fazem os ajustamentos dos proveitos;**

I. ENQUADRAMENTO

➤ Problemas de funcionamento associados às receitas da CESE (Cont.):

- A interpretação da ERSE de que o sistema elétrico nacional é atualmente credor do FSSSE, nem altera as suas legítimas expectativas quanto às futuras transferências de montantes de CESE desse fundo para o SEN, que serão posteriormente consideradas para efeitos tarifários no cálculo dos ajustamentos finais.
- Deste modo, qualquer montante transferido do FSSSE para o SEN será, naturalmente, deduzido, acrescido de juros, às tarifas calculadas no ano seguinte ao da transferência;
- A receita anual da CESE nunca chegou a atingir os 150 milhões de euros inicialmente previstos, tendo-se ficado por 90 milhões de euros.

II. ESTRUTURA DE INCIDÊNCIA

- A CESE incide sobre o valor dos elementos do ativo dos sujeitos passivos (ativos líquidos, conforme reconhecidos na contabilidade, com referência a 01.01.2014), que respeitem a:
 - **Ativos fixos tangíveis**;
 - **Ativos fixos intangíveis**, com exceção dos elementos de propriedade industrial; e
 - **Ativos financeiros** afetos a contratos de concessão ou a atividades licenciadas.
- No caso das **atividades reguladas**, a CESE incide sobre **o valor dos ativos regulados** (i.e. o valor reconhecido pela ERSE, para efeitos de apuramento dos proveitos permitidos) devidamente reconhecido, caso este seja superior ao valor contabilístico dos ativos.
- A CESE é um encargo a suportar, económica e financeiramente, por parte dos sujeitos passivos, o que explica **a proibição de repercussão do mesmo sobre os consumidores**, pela via tarifária.
- Gasto **não aceite** para efeitos fiscais (**IRC**).

III. QUALIFICAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

- **Nossa posição:** ao partir de um nexo de causalidade entre a propriedade de ativos e as despesas a que visa oferecer cobertura, a CESE deve qualificar-se como **uma contribuição especial:**
 - O aumento dos preços da energia e o aumento da incapacidade de pagamento das despesas do setor foram entendidos como **externalidades negativas**, funcionando a CESE como um mecanismo para a respetiva **internalização**.
- **Exposição de motivos subjacente ao regime atual:**
 - “a deterioração das condições socioeconómicas aliada **ao aumento dos preços da energia**, como fatores de perda de competitividade e de **aumento da incapacidade de pagamento das despesas de energia** que se reflete na dificuldade de cobrança das entidades que operam neste setor, exigiram que fosse pedida a participação das mesmas, de forma mais intensa e **num quadro de solidariedade e equidade, no esforço necessário para assegurar a redução da dívida tarifária e a minimização dos encargos financeiros do Sistema Elétrico Nacional**, nomeadamente os decorrentes de custos de interesse económico geral”;
 - “Foi tida em conta **a capacidade contributiva dos potenciais destinatários da contribuição extraordinária**”;

III.1 O PARECER DA PGR

- O Conselho Consultivo da PGR analisou a natureza jurídico-tributária da CESE, num Parecer relativo às compensações devidas aos produtores a abrigo dos CMEC (Custos de Manutenção do Equilíbrio Contratual).
- **Conclusões da PGR:**
 - “ (...) a CESE, correspondendo a uma relação de bilateralidade genérica, no sentido acima referido, se trata de uma contribuição financeira”.
 - “A CESE é uma contrapartida para o financiamento da eficiência energética e da redução da dívida do SEN, exigida pelo modelo do Estado regulador”.
 - Os produtores não podem repercutir os custos com a CESE para a Tarifa Global de Uso do Sistema, que é paga por todos os consumidores de eletricidade.

III.2 A DECISÃO DO CAAD

- O Tribunal Arbitral entendeu que a CESE é uma contribuição financeira.
- Qualificação jurídico-tributária: *“podemos inferir que a questão da sua qualificação jurídico-tributária há-de fazer-se no contexto da respetiva recondução à categoria de um imposto de receita consignada ou de uma contribuição financeira”*.
- Enquadramento jurídico-financeiro: *“este «destino» ou esta «função» da receita, normativamente definidos, é que hão-de contar para a sua qualificação – sendo irrelevantes, face a eles, quaisquer considerações, de enquadramento mais geral da medida no contexto da necessidade de consolidação orçamental, que constem de textos oficiais, incluindo o preâmbulo de diplomas legais, relativas a esse contexto e à apresentação das medidas atinentes a esse genérico desiderato”*.
- *“o valor dos ativos é um índice adequado para medir a diferença de capacidade (potencial) de impacto da atividade desenvolvida pelos sujeitos passivos, no contexto das políticas de eficiência energética”*.

III.2 A DECISÃO DO CAAD

➤ Dúvidas:

- ☐ A base de incidência da CESE (valor dos ativos) não tem correspondência com um nexo de equivalência grupal, mas com uma externalidade negativa que o próprio legislador titulóu, pela via fiscal.
- ☐ A CESE funciona como um “*recapture tax*”, porque se projeta sobre o “*financiamento*” da eficiência energética e da redução da dívida tarifária .
- ☐ O Tribunal Arbitral não admitiu a possibilidade de a CESE ser **uma contribuição especial** (neste caso, **uma contribuição por melhor despesa** do SEN e da dívida tarifária)
- ☐ O facto de um FSSSE ser um património autónomo, de um ponto de vista jurídico-financeiro, não é suficiente para que a CESE seja uma contribuição financeira.
- ☐ Os sujeitos passivos da CESE não integram nenhum grupo individualizável.
- ☐ A constituição de uma base tributável alicerçada na propriedade de ativos não permite estabelecer um nexo de equivalência económica com o financiamento da eficiência energética, que continua a ser uma obrigação do Estado Português.

IV. CONCLUSÕES E PERÍMETRO DE (IN)CONSTITUCIONALIDADE

- Ausência de adequação sistemática com o sistema de tributação das empresas
- A CESE incide sobre uma matéria coletável que integra o perímetro das contas que levarão ao cálculo do lucro tributável do exercício, e não sobre lucros adicionais realizados (o único caso que seria consequente com a Exposição de Motivos).
- A não-dedutibilidade pode adquirir contornos discriminatórios, quando é suportada por entidades que não tiveram um contributo direto para o aumento de capacidade instalada no sistema.
- **Tributação pelo lucro real** e conexão face aos demais princípios constitucionais.
 - ❑ A dedutibilidade de gastos não pode estar dependente da qualificação jurídica prévia, devendo efetuar-se uma desqualificação jurídica e relevar o gasto na sua componente estritamente financeira, à luz dos critérios previstos no artigo 23.º, n.º1, do CIRC.

IV. CONCLUSÕES E PERÍMETROS DE (IN)CONSTITUCIONALIDADE

- A perpetuidade do carácter “extraordinário”
- A Sentença n.º10/2015 da *Corte Costituzionale Italiana*
- “*Teste*” constitucional da Proteção da Confiança
- Os problemas suscitados no perímetro financeiro, na relação entre as receitas da CESE e o FSSSE
- Outros aspetos

Muito Obrigado

Contactos:

fvf@vda.pt

filipefernandes@fd.ulisboa.pt



www.vda.pt