

Escola de Ciências Sociais e Humanas

Departamento de Economia Política

**Contribuições Financeiras. Natureza Jurídica e
Consequências para as Empresas**

Camila Gomes Sávio

Dissertação submetida como requisito parcial para
obtenção do grau de Mestre em Direito das Empresas

Orientador:

Professor Doutor Vasco António Branco Guimarães,
Professor Auxiliar Convidado

– Instituto Universitário de Lisboa –

Novembro, 2020

Escola de Ciências Sociais e Humanas

Departamento de Economia Política

**Contribuições Financeiras. Natureza Jurídica e
Consequências para as Empresas**

Camila Gomes Sávio

Dissertação submetida como requisito parcial para
obtenção do grau de Mestre em Direito das Empresas

Orientador:

Professor Doutor Vasco António Branco Guimarães,
Professor Auxiliar Convidado

– Instituto Universitário de Lisboa –

Novembro, 2020

À minha querida avó, Maria da Mata Gomes, que tinha o saber da vida e me ensinou o caminho do estudo e da honestidade. Toda a minha gratidão.

AGRADECIMENTOS

Finalizar a dissertação não teria sido possível sem o apoio, incentivo e contributo fundamental de algumas pessoas muito importantes na minha vida.

Inicialmente, um agradecimento especial ao meu orientador, Professor Doutor Vasco Branco Guimarães, pela disponibilidade, sugestões e ainda pelos valiosos conhecimentos transmitidos durante as aulas de Direito Fiscal.

À minha família, que vive as minhas conquistas como se fossem deles. Minha mãe, meu irmão, meus tios, meus primos, como é bom tê-los na minha vida! Adoro-vos!

Ao Daniel, meu namorado, com todo o meu carinho, por ter dividido comigo a mesa de trabalho, por motivar-me e por pacientemente compreender a minha ausência durante várias noites e fins-de-semana para que eu pudesse concluir este trabalho atempadamente.

Às minhas queridas amigas, Ana, Filipa, Catarina, Marcella, Susana e Teresa, obrigada pelo apoio, carinho e compreensão durante os períodos de ausência na elaboração do presente trabalho. Cada uma com o seu jeito compõe a minha vida e torna o caminho mais leve.

Aos meus Colegas de Mestrado, muito obrigada. Partilhamos conhecimentos, jantares na faculdade, trabalhos, foi um prazer tê-los como companheiros nessa viagem de conhecimento. Um agradecimento especial às Colegas e hoje amigas, Bárbara, Patrícia e Rute, foi um prazer conhecer-vos! Já estão no meu coração.

Muito obrigado a todos que, das mais diversas formas, fizeram parte desta caminhada.

RESUMO

Num contexto de crescente movimento e progressiva especialização de vários segmentos de mercado, passou a denotar-se um incessante recurso a figuras tributárias de base comutativa, mas cujo perfil não correspondia exatamente ao das taxas.

Na realidade, temos assistido nos últimos anos a um crescimento exponencial de contribuições financeiras, que elevam substancialmente a carga fiscal das empresas.

Num primeiro momento, abordaremos os conceitos de imposto, taxa e contribuição financeira, com especial enfoque ao quadro da jurisprudência do Tribunal Constitucional.

Posteriormente, tendo por base os referidos conceitos, abordaremos à análise da natureza jurídica de dois tributos em especial: a taxa de segurança alimentar mais e a contribuição sobre o setor bancário.

Por fim, tentaremos expor quais são as consequências para as empresas, nomeadamente para os sujeitos passivos dos tributos em causa, designadamente qual o impacto provocado em sede IRC, agravamento de custos, cumprimento da sua finalidade e respeito aos princípios de política fiscal.

É nossa intenção trazer um contributo singelo para a temática das contribuições financeiras, que em nosso entendimento está envolvida num universo de questões que merecem reflexões cuidadas, em face das suas particularidades no plano constitucional.

Palavras-chave: Direito Fiscal, contribuições financeiras, natureza jurídica, plano constitucional, consequências para as empresas

ABSTRACT

In a context of increasing movement and progressive specialization of various market segments, it started to show a relentless resort to commutative-based tax figures, but which profile did not exactly match that of rates.

In fact, in recent years we have seen an exponential growth in financial contributions, which substantially increase the tax burden of companies.

Initially, we will approach the concepts of tax, rate and financial contribution, with special focus on the jurisprudence framework of the Constitutional Court.

Subsequently, based on these concepts, we will address the analysis of the legal nature of two taxes in particular: the food security + (plus) tax and the contribution over the banking sector.

Finally, we will explain what the consequences for companies are, namely for the taxpayers of the taxes mentioned above, in particular the impact caused within the Corporate Income Tax, cost increase, fulfillment of its purpose and respect for the principles of fiscal policy.

It is our intention to bring a simple addition to the theme of financial contributions, which in our understanding is involved in a myriad of issues that deserve careful reflection, in view of its specifications at a constitutional level.

Keywords: Fiscal Law, financial contributions, legal nature, constitutional level, consequences for companies

ÍNDICE

GLOSSÁRIO DE SIGLAS E ABREVIATURAS	1
INTRODUÇÃO	2
CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS	5
1.1. Breve definição de tributos	5
1.2. Aspetos gerais das contribuições financeiras	6
1.3. Visão tripartida das contribuições financeiras	8
1.4. Características das contribuições financeiras	12
CAPÍTULO II – DISTINÇÃO ENTRE IMPOSTO, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRAS	16
2.1. A distinção face aos Impostos	16
2.1.1. A definição constitucional de imposto	20
2.2. A distinção face às taxas	27
2.2.1. O conceito constitucional de taxa.....	29
2.2.2. A síntese quanto à dicotomia imposto-taxa.....	32
2.3. A distinção face às contribuições especiais	34
CAPÍTULO III – ANÁLISE DE CASOS	39
3.1. A taxa de segurança alimentar mais [TSAM]	39
3.1.1. Enquadramento europeu da taxa de segurança alimentar mais	39
3.2. Estrutura essencial da TSAM	41
3.3. Da natureza jurídica da TSAM.....	46
3.3.1. A Reserva de lei parlamentar.....	51
3.4. A TSAM na jurisprudência	57
3.5. A contribuição sobre o setor bancário.....	59
3.5.1. A génese da CSB	59
3.5.2. Da Estrutura essencial da CSB.....	61
3.5.3. Da natureza jurídica da CSB.....	63
3.5.3.1. Da violação da reserva de lei parlamentar	67
CAPÍTULO IV – DAS CONSEQUÊNCIAS PARA AS EMPRESAS	70
4.1. Considerações gerais	70
4.2. Extrafiscalidade e as contribuições financeiras em análise.....	70
4.3. Incoerências da TSAM	73
4.3.1. Da violação do princípio da tributação pelo lucro real	75
4.4. Incongruências da CSB	77
4.4.1. Base de incidência da CSB e a violação do Direito da União Europeia.....	79
4.4.2. A CSB e o artigo 23 ^o -A do CIRC.....	82
CONCLUSÃO	85
FONTES	90
I. Fontes Normativas	90

II. Fontes Jurisprudenciais.....	90
Documentos oficiais	92
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	93

GLOSSÁRIO DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AR	Assembleia da República
ART.	Artigo
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CE	Comunidade Europeia
CEE	Comunidade Económica Europeia
CESB	Contribuição Extraordinária sobre o Setor Bancário
CESE	Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético
CIAT	Centro Interamericano de Administrações Tributárias
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSB	Contribuição sobre o Setor Bancário
DGAV	Direção Geral de Veterinária
ERC	Entidade Reguladora da Comunicação Social
FMI	Fundo Monetário Internacional
FSSA	Fundo de Saúde e Segurança Alimentar
IRC	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
LGT	Lei Geral Tributária
LOE	Lei do Orçamento de Estado
OGE	Orçamento Geral do Estado
RCSB	Regime Jurídico da Contribuição sobre o Setor Bancário
RGICSF	Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras
RGTAL	Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais
SIRCA	Sistema de Recolha de Cadáveres de Animais Mortos nas Explorações
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TC	Tribunal Constitucional
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TSAM	Taxa de Segurança Alimentar Mais
UE	União Europeia

INTRODUÇÃO

A Revisão Constitucional de 1997 veio dar uma nova redação ao anterior artigo 168º da Constituição da República Portuguesa, passando a alínea i) do nº 1 do atual artigo 165º a atribuir à Assembleia da República a competência para, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal, bem como sobre o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

O nº 3, do artigo 3º da Lei Geral Tributária, veio também esclarecer que o regime geral das taxas e das demais contribuições financeiras está sujeito a lei especial, afastando assim qualquer possibilidade de conjectura sobre se a Lei Geral Tributária seria suficiente para satisfazer a exigência constitucional de um regime geral.

Desde logo, a doutrina mais autorizada no âmbito do direito constitucional fez eco da introdução, a par dos tradicionais impostos e taxas, de um novo tipo de tributo que seriam agora as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.¹

Verifica-se que o objetivo do Legislador Constitucional era sujeitar ao quadro de um regime geral toda e cada vez maior panóplia de tributos adotados pelo poder Executivo, destinados a financiar as suas atividades, e que não se reconduzam a impostos ou a verdadeiras taxas.

Até ao momento e no seguimento do referido comando constitucional, apenas existe o regime geral das taxas das autarquias locais, aprovado pela Lei nº 53-E/2006, de 29 de dezembro.

Com a especialização de vários segmentos de mercado, verifica-se que surge a necessidade de implementar mecanismos de regulação setorial da economia, enquanto expressão de uma “normal operação de legislação ou regulamentação de uma qualquer realidade social, mas apenas num pequeno fragmento desta atividade juridificante”.²

¹ CANOTILHO, J.J; MOREIRA, Vital - *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, 2014, p. 1095 e ss. Os Autores referem-se, ainda, às contribuições financeiras como “certas figuras híbridas, que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por certa instituição pública, ou dotada de poderes públicos a um certo círculo ou categoria de pessoas ou entidades, que beneficiam coletivamente daquela). É nesta categoria que entram tradicionalmente as contribuições para a segurança social, as quotas das ordens profissionais e outros organismos públicos de autodisciplina profissional, as taxas dos organismos reguladores, etc. Em certo sentido, trata-se de “taxas coletivas”, na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a certo conjunto ou categoria de pessoas. A diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que aqueles visam financiar despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços e despesas.”

² SANCHES, J.L. Saldanha - *A Regulação: História Breve de um Conceito*, ROA, Ano 60, Lisboa, 2000, p. 5.

Neste movimento, particularmente relevante (embora não exclusivo) da atividade reguladora, passou a denotar-se um incessante fenómeno de parafiscalidade, com recurso a figuras tributárias de base comutativa, mas cujo perfil não corresponde exatamente ao das taxas, uma vez que os serviços prestados por parte dos entes públicos se projetam inicialmente sob uma ótica grupal, ou seja, a dos diversos conjuntos de interessados ou beneficiários dessa mesma atividade, atendendo ao conjunto de interesses partilhados, consoante aquele seja o setor de atividade em consideração.

Em Portugal, a parafiscalidade revela conexões remotas ao próprio modelo de organização corporativa do Estado Novo, associada ao funcionamento dos designados organismos de coordenação económica e aos tributos por estes cobrados.

Como bem salienta ANA PAULA DOURADO, uma nova vaga de parafiscalidade surgiu como consequência do processo de integração europeia, especialmente conexo a objetivos como a progressiva diminuição dos custos de transação, o aumento da fluidez e do próprio nível concorrencial nos vários setores da atividade económica, sendo que neste contexto “foram criados em Portugal e noutros Estados Membros diversas entidades reguladoras, e as novas “taxas” de regulação económica”³

Nesta senda, o surgimento de um novo conjunto de entes infraterritoriais descentralizados – em particular, entidades reguladoras e institutos públicos com funções de regulação e supervisão – cujo quadro de funções se projeta sobre grupos sectorialmente delimitados e cujos membros se presumem ser marginal ou especialmente beneficiados em virtude dos serviços por aqueles prestados, fez surgir uma necessidade de reponderar os pressupostos conceptuais e de regime aplicáveis à tipologia de tributos cobrados como contrapartidas pela prestação desses mesmos serviços, já que deixa de poder considerar-se que estão em causa simples taxas.

O “Memorando de Entendimento”, subscrito entre o Governo de Portugal, a União Europeia e Fundo Monetário Internacional no ano de 2011, apontava no sentido de incremento de contribuições financeiras, como se vê, nomeadamente, dos nºs 1.24.iv (taxa sobre a eletricidade) e 3.63 (contribuição sobre farmácias).⁴

Neste novo quadro institucional e no que ao plano fiscal diz respeito, não estão em causa meras realidades tributárias cuja receita se destine à satisfação das necessidades gerais de uma dada entidade, mas que se reconduzem e revelam uma específica conexão de ordem grupal face aos serviços por ela prestados, exigindo, como critério legitimador para a respetiva cobrança, uma atividade efetivamente desenvolvida pelas entidades públicas e a

³ DOURADO, Ana Paula - *Direito Fiscal – Lições*, 3ª edição, Almedina 2018, p. 62.

⁴ “Portugal: Memorandum Of Understanding On Specific Economic Policy Conditionality”, de 17 de maio de 2011, disponível em http://ec.europa.eu/economy_finance/eu_borrower/mou/2011-05-18-mouportugal_en.pdf.

possibilidade de se estabelecer um vínculo de natureza bilateral com os sujeitos passivos, vínculo esse que será em alguns casos, imediato ou originário (como sucede no caso das taxas) e noutros mediato ou derivado), dado que é precedido pela presença de um grupo (como sucede justamente ao nível das contribuições financeiras).

Perante a ausência do regime geral para as contribuições financeiras, esta figura tributária está inserida num quadro de ampla indeterminação quer no plano legal quer no plano constitucional.

Nesse sentido, partindo dos conceitos de imposto, taxa e contribuições financeiras, pretendemos percorrer o caminho da jurisprudência constitucional e da doutrina aplicáveis, para analisar os casos da Taxa de Segurança Alimentar Mais (TSAM), bem como a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), no que concerne à natureza jurídica.

Na sequência do estudo dos referidos casos e dos ensinamentos de ordem prática daí retirados, abordaremos o impacto da obrigatoriedade de liquidação dos tributos em questão em sede de IRC, à luz do disposto no artigo 23^o-A, do Código do IRC, houve agravamento de custos para as empresas? Estão a respeitar os princípios de política fiscal para os quais foram criados?

Terminaremos com as conclusões a que nos tiver conduzido o excuroso a que nos propomos.

CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS

1.1. Breve definição de tributos

Considerando os dilemas que vivenciamos na realidade tributária atual, designadamente no que concerne às contribuições financeiras, entendemos que o ponto de partida do caminho que pretendemos percorrer com o desenvolvimento do presente trabalho passa por fazermos referência ao género em que as contribuições figuram como espécie, ou seja, à figura mais ampla dos tributos, delimitando o seu conceito, para depois, entrarmos nas figuras que serão nosso objeto de análise, compondo ao detalhe, a figura tributária que aqui nos convoca.

Podemos encontrar um conceito de tributo no nosso país irmão, Brasil. Nos termos do artigo 3º, do Código Nacional Tributário, o tributo é definido “*como toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção a ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*”⁵

No nosso ordenamento, podemos referir que não há uma definição legal de tributo. Presume-se que tal ausência decorre da atenção dedicada pelos juristas aos tributos unilaterais ou impostos.

A aprovação da Lei Geral Tributária (LGT) não trouxe uma definição de tributo. Na verdade, trata-se de uma lei geral sobre as relações tributárias inerentes aos impostos. É o que resulta do nº 3, do artigo 3º da LGT, ao prescrever que o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas consta de lei especial.

Por conseguinte, tentando um conceito mais doutrinal, podemos definir tributo a partir de três elementos: o elemento objetivo, o elemento subjetivo e o elemento teleológico. De um ponto de vista *objetivo*, o tributo corresponde a uma prestação reveladora da natureza obrigacional das relações jurídicas que origina, *pecuniária*, pois reporta-se a prestações concretizadas em dinheiro ou em algo equivalente a dinheiro, e *coativa* já que tem por fonte a lei, tratando-se, por conseguinte, de obrigações *ex lege*.⁶

De acordo com um prisma subjetivo somos confrontados com uma prestação que possui características antes enunciadas exigidas a favor de entidades que exercem funções ou tarefas públicas a detentores de capacidade contributiva, ou a beneficiários ou fatores de específicos serviços públicos. Ou seja, a detentores de capacidade contributiva no caso de tributos unilaterais ou impostos, e a beneficiários ou fatores de específicos serviços públicos, nos casos dos tributos bilaterais ou taxas (ou contribuições de estrutura bilateral).

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro - *Conceito de Tributo, Direito Tributário em Questão*, FESDT, nº 5, Jan./Jun.2010, p. 157 e ss.

⁶ NABAIS, José Casalta – “*Sobre o regime jurídico das taxas*”, in *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Volume IV, Almedina, 2015, p. 210.

Do ponto de vista *teleológico* ou *finalista* os tributos são exigidos pelas entidades que exerçam funções ou tarefas públicas para a realização dessas mesmas funções ou tarefas desde que não tenham carácter sancionatório. Nesse sentido, é possível concluir que os tributos podem ter uma finalidade não apenas financeira ou fiscal, mas também outras finalidades, como as económicas ou sociais, excluída, como acima referido, a função sancionatória.

Apesar da evolução de alguns institutos, com suporte de alguma doutrina constitucional, inclusive, verifica-se que o universo dos tributos enfrentou e continua a enfrentar um árduo caminho para encontrar a localização correta dos variados tipos de tributos que o integram.

Como nos ensina VASCO VALDEZ, “pode-se dizer que os tributos principais entre nós são os impostos, as taxas, as contribuições especiais e a designada parafiscalidade, nesta se compreendendo as receitas da Segurança Social.”⁷

1.2. Aspetos gerais das contribuições financeiras

Como bem salienta CARDOSO DA COSTA “a figura dos tributos, sobretudo no direito continental europeu tem sido tradicionalmente objeto de uma divisão dicotómica, bipartida ou binária, que os distribui por tributos unilaterais ou impostos e tributos bilaterais ou taxas, ou de uma divisão tripartida ou ternária, em que se distingue entre impostos, taxas e contribuições ou tributos especiais.”⁸

Na visão de JOSÉ CASALTA NABAIS, verifica-se “uma verdadeira *summa divisio*, em que estes, independentemente da diversidade, do nome que ostentam e da disciplina legal que os tem por objeto, ou são tributos unilaterais, que integram a figura dos impostos, ou tributos bilaterais, que acabam por se reconduzir à figura das taxas. Uma ideia que fez carreira, inclusivamente na jurisprudência constitucional em Portugal, que tinha em seu apoio, a circunstância não despicienda de o próprio texto constitucional não nomear, e, por conseguinte, não conhecer outros tributos que não fossem os impostos ou as taxas.”⁹

No entanto, com a Revisão Constitucional de 1997, operada pela Lei Constitucional nº 1/97, de 20 de setembro, a Constituição Portuguesa passou a referir-se aos “impostos”, “taxas”, e às demais “contribuições financeiras a favor das entidades públicas”.

⁷ VALDEZ, Vasco – “A Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa. A Relação Jurídica Tributária”, in *Lições de Fiscalidade*, Vol. I, Almedina, 2017, 5ª Edição, p. 181.

⁸ COSTA, José Manuel Cardoso da - *Sobre o Princípio da legalidade das taxas (e das demais contribuições financeiras)*, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano no Centenário do seu Nascimento*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Volume I, Coimbra Editora, 2006, pp. 789-807.

⁹ NABAIS, José Casalta - “Sobre o regime jurídico das taxas”, in *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, *ob.cit.*, p. 213.

Assim, a Constituição da República Portuguesa fixou uma reserva relativa de competência da Assembleia da República para “o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas¹⁰ – regime esse que, até ao momento, continua por consagrar.

Refira-se, a este propósito, que da imposição, nos termos constitucionais acima referidos, podem ser extraídas algumas consequências no plano normativo.

A primeira diz respeito à necessidade de definir o conceito e o próprio estatuto normativo das contribuições financeiras no sistema fiscal português. Nota-se uma escassez ao nível da doutrina¹¹. Do ponto de vista da jurisprudência, o Tribunal Constitucional tem desempenhado um papel fundamental ao nível da análise do regime constitucional desta categoria de tributo, elencando quais são os pressupostos que devem verificar-se para que dado tributo seja qualificado como contribuição financeira.

Em segundo lugar, parece-nos manifesta a necessidade de aprovação do regime geral das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Este ónus de concretização de um regime geral para as contribuições financeiras, que o legislador constituinte pretendeu consagrar, faz com que, na respetiva ausência, se possa suscitar, de entre outros, um problema de inconstitucionalidade por omissão¹², ao qual alguns autores, na doutrina fiscal e constitucional, atribuem consequências muito relevantes no que se reporta à determinação do regime constitucional aplicável ao regime individual de cada contribuição financeira.

Em terceiro lugar, a determinação das principais consequências que decorrem da ausência do referido regime geral, com as diferentes interpretações que vêm sendo apresentadas pela doutrina fiscal e, ao mesmo tempo, as que decorrem da vasta jurisprudência do TC existente neste particular.

Atualmente, as contribuições financeiras são uma categoria dotada de grande relevo no sistema fiscal português, albergando uma ampla e cada vez mais diferenciada panóplia de tributos de base bilateral e grupal, cuja característica estruturante recai sobre o tipo de relação ou expressão de equivalência, que concretizam os benefícios ou utilidades que daí decorrem para os sujeitos passivos, como veremos adiante.

No momento atual, o critério essencialmente relevante diz respeito à sua qualificação, ou seja, aos elementos caracterizadores da respetiva estrutura de incidência, que permitirão ou

¹⁰ Para impostos, verificar os artigos 165º, nº 1, alínea i) (1ª parte), e 103º, nº 2; para as taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas cite-se o 165º, nº 1, alínea i) (2ª parte), todos da CRP.

¹¹ Com notáveis exceções, podemos citar trabalhos de Sérgio Vasques, nomeadamente *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, 2008, pp. 172 e ss. Com uma abordagem de amplo relevo nesta matéria, Suzana Tavares da Silva, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2011, pp. 86-94.

¹² MIRANDA, Jorge - *A fiscalização da Inconstitucionalidade por Omissão*, RDL, v. 14, nº 1, Jan./Jun. (2012), pp. 9-38.

não concluir se está em causa um tributo bilateral ou comutativo, alicerçado numa lógica de equivalência de grupo – podendo dizer-se, em conformidade, que para a densificação do conceito de contribuição financeira não releva, pelo menos como condição essencial, o destino da correspondente receita, mas sim, e verdadeiramente, qual o tipo de nexos que vincula os sujeitos passivos ao pagamento de dada contribuição e qual a respetiva expressão bilateral, mormente para efeitos de distinção face às taxas e às demais categorias de tributos.

Efetivamente, parece-nos que a figura das contribuições financeiras exige a conexão a uma determinada ação material por parte das entidades públicas, sejam elas entidades reguladoras, institutos públicos ou até mesmo associações profissionais, razão pela qual refere SUZANA TAVARES DA SILVA, que “em qualquer caso, é o benefício que serve de parâmetro material ao tributo”.¹³

Resulta claro que estão em causa razões que se relacionam com a natureza das contribuições financeiras enquanto categoria de tributo, designadamente a sua projeção, por via dos serviços prestados por um ente público e projetados num plano grupal que, como tal, são presumíveis causas de um benefício ou utilidade de que os membros daqueles grupos aproveitaram, constituindo-se assim como sujeitos passivos das referidas contribuições.

1.3. Visão tripartida das contribuições financeiras

Os termos do texto constitucional, antes da Revisão operada em 1997, suscitavam uma representação dicotómica dos tributos, pelo que a doutrina e a jurisprudência procuravam equiparar os apelidados tributos parafiscais à categoria dos impostos, ou das taxas, para concluir se a sua criação estava ou não sujeita ao princípio da reserva de lei formal.¹⁴

Verifica-se com evidência, que os trabalhos inerentes à Revisão Constitucional de 1997 permitem constatar uma clara intenção, por parte do legislador constituinte, em deixar relativamente em aberto as teorizações e discussões doutrinárias em torno do conceito de contribuição financeira. Parece que o mesmo legislador teve em consideração uma categoria de tributo e não apenas uma referência categorial desprovida de significado normativo.

Observou-se um afastamento da divisão dicotómica dos tributos, passando a ser apontada a existência de outras figuras marginais, designadas como tributos parafiscais (art. 3º, nº 1, alínea a) da LGT, nos quais se incluem com especial visibilidade, as contribuições cobradas para a cobertura de despesas de pessoas coletivas públicas não territoriais, que resultam numa verdadeira consignação subjetiva de receitas.¹⁵

¹³ SILVA, Suzana Tavares da - *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2ª Edição, Cejur, 2013, p. 90.

¹⁴ NABAIS, José Casalta – *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, 1998, pp. 256-257.

¹⁵ XAVIER, Alberto - *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Lisboa, 1981, p. 64.

Assim sendo, passou a ser considerada redutora uma análise dos tributos, tendo por base a classificação dicotómica imposto-taxa. Na verdade, importa considerar, fugindo àquela alternativa excludente, a existência de outras figuras designadas genericamente no texto constitucional por “*demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas*” (cfr. o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP e o artigo 3.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

A criação de tais contribuições a favor de determinadas pessoas coletivas públicas distintas da Administração estadual, regional ou local, visam o seu sustento financeiro, escapando à disciplina jurídica clássica, como forma de evitar o crescimento do défice das contas públicas e contornar a rigidez do regime dos impostos, através da previsão de meios financeiros mais dúcteis.

Assim, à luz do direito constitucional português vigente, e para os correspondentes efeitos, passou a existir o entendimento de que não é possível manter uma classificação dos tributos reduzida à alternativa excludente imposto ou taxa: a partir do momento em que a Constituição se ocupa delas, importa ainda considerar “as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Na verdade – e, no fundo, dizendo o mesmo por outras palavras – para decidir, face a um determinado tributo qual o regime de reserva que se lhe aplica, não basta (ou já não basta) apurar qual daquelas qualificações tradicionais lhe convém (ou mais lhe convém); há que ver ainda se ela não cai antes dentro desse terceiro, e residual, tipo de receitas.

À luz da citada visão dicotómica tradicional abundaram os casos em que o Tribunal Constitucional, por força da não verificação desse carácter bilateral ou sinalagmático, concluiu que os tributos formalmente designados por taxas (assim como as “tarifas”¹⁶), deveriam reconduzir-se à categoria dos impostos, gerando a inconstitucionalidade orgânica dos regimes que as criaram¹⁷, ao que acresceria a automática transformação de tributos cujo *nomen juris* seria o de taxa numa outra categoria, a de imposto, não consentida pelo legislador.¹⁸

A ótica acima referida, teve grande relevo ao nível dos tributos parafiscais, e por esta via, das contribuições financeiras que se inseriam no referido reduto e que acabaram por ser a sua grande maioria. É que num cenário de predomínio de uma visão dicotómica dos tributos, a ausência de uma recondução à categoria da taxa acarretava a automática integração do

¹⁶ Pese embora tendo por referência o perímetro das Finanças Locais, de relevar o exposto pelo TC no Acórdão nº 76/88, em cujos termos: “(...) a taxa diferencia-se da tarifa (pública) na medida em que o serviço a que corresponde o pagamento da taxa é efetuado pela administração do Estado no desempenho das suas funções institucionais fundamentais e em ordem à realização de fins estaduais primários. Trata-se, assim, de serviços administrativos, judiciais ou de utilidade pública, que o Estado presta na sua qualidade de entre soberano, dotado de poder impositivo.”

¹⁷ De entre outros, relevam os Acórdãos do TC, nº 369/99, 558/98, 240/97, 127/04, 247/04.

¹⁸ Importa sublinhar que, em relação a este aspeto, e apelando sobretudo à relação entre imposto e taxa, a jurisprudência constitucional vai no sentido de que a desproporção constatada ao nível de uma determinada taxa não é, por si só, suficiente para que se reconduza esse montante em excesso à figura tributária do imposto.

tributo em causa ao regime constitucional dos impostos, estabelecendo-se, por esta via, uma equiparação entre impostos e contribuições financeiras ao nível do regime de legalidade fiscal que, de entre outras consequências, acabava por tratar a generalidade dos tributos parafiscais como meros impostos setoriais.

A fidelidade a esta exigência não deixa de ter justificação no princípio dos ideais liberais *“no taxation without representation”*, correspondente à ideia de que, sendo o imposto um confisco da riqueza privada, a sua legitimidade tem de resultar duma aprovação dos representantes diretos do povo, numa lógica de autotributação, a qual permitirá a escolha de tributos bem acolhidos pelos contribuintes e, por isso, eficazes.¹⁹

Onde anteriormente o artigo 168º, nº 1, i), da CRP dizia que *“é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: (...) i) Criação de impostos e sistema fiscal (...)”*, passou a constar que *“é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: (...) i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas (...)”*.

Para efeitos de submissão dos diversos tipos de tributo ao princípio da reserva de lei formal a nova redação do artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP, autonomizou a categoria das “contribuições financeiras”, a par dos impostos e das taxas.

Conforme resulta da consulta dos trabalhos parlamentares da Revisão Constitucional de 1997, a referência às contribuições financeiras constante da alínea i), do nº 1, do artigo 165º da CRP, procurou abranger precisamente o mencionado *tertium genus*, incluindo as contribuições cobradas para a cobertura das despesas de pessoas coletivas públicas não territoriais. Conforme, nessa altura, esclareceu o deputado Vital Moreira: “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 chamadas 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. Penso que não devemos entrar nesta discussão teórica e por isso 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.”²⁰

¹⁹ DOURADO, Ana Paula - *Direito Fiscal – Lições, ob. cit.*, pp. 75-84.

²⁰ DAR - II Série, de 30-10-1996, p. 1381.

O artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP, passou a referir-se a três categorias de tributos, continuando os impostos sujeitos à reserva da lei formal, enquanto, relativamente às taxas e às contribuições financeiras, apenas a definição do seu regime geral tem que respeitar essa reserva de competência, podendo a concreta criação deste tipo de tributos, ao contrário dos impostos, ser efetuada por diploma legislativo governamental, sem necessidade de autorização parlamentar.

Uma das consequências metódicas e práticas da aludida tripartição dos tributos respeita ao teste da *bilateralidade*. Continuando esta a ser uma característica essencial das taxas, não pode hoje todavia ignorar-se a existência das contribuições, entendidas como “figuras de contornos paracomutativos que dão corpo a uma relação de troca entre a administração e grupos determinados de indivíduos” e em que tal relação comutativa se pode mostrar mais ou menos difusa.²¹

Atento o carácter mais ou menos difuso da *relação comutativa* que subjaz a alguns tributos, não são de excluir dificuldades na sua qualificação, seja por referência à categoria *unilateral* do imposto, seja em relação à categoria *bilateral* da taxa. Ou seja, o alargamento dos tipos constitucionais de tributos vem obrigar a uma análise mais fina de cada espécie tributária, em especial no que se refere à distinção entre taxas e outras contribuições financeiras não unilaterais a favor de entidades públicas.

Além disso, a já mencionada consideração autónoma dos tributos com uma «estrutura paracomutativa», a meio caminho entre a unilateralidade dos impostos e a bilateralidade das taxas, exige um aprofundamento casuístico da análise das situações factuais e jurídicas subjacentes e no âmbito das quais os tributos são fixados. Com efeito, a natureza jurídica destes, em especial no respeitante às «taxas» e às «demais contribuições», é função da maior ou menor intensidade das relações jurídicas entre o sujeito tributário ativo e o sujeito tributário passivo, da maior ou menor proximidade entre a Administração tributária e os particulares. Em não raros casos estará em causa apenas uma subtil diferença de grau. Nesta perspetiva, não deixa de causar perplexidade a quase total ausência na jurisprudência de reflexão sobre o regime jurídico aplicável aos postos de abastecimento de combustíveis, enquanto base de uma atividade económica juridicamente regulada com abstração da localização de tais equipamentos em terrenos de propriedade pública ou privada.

Em particular, a este propósito, SÉRGIO VASQUES opta por se dirigir aos referidos tributos nos seguintes termos: “(...) de um ponto de vista estritamente jurídico, (...) elas assentam em prestações cuja provocação ou aproveitamento se podem dizer seguros quando referidos ao grupo mas apenas prováveis quando referidos aos indivíduos que o integram.”²²

²¹ VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012, p. 33.

²² *Ibidem*, p. 221.

Adiante, invocando a doutrina de Paul Kirchoff, refere-se precisamente ao facto de tal categoria de contribuições se projetar efetivamente sobre a “compensação de prestações presumidas”²³, estando esse caráter presumido no fato de não ser necessário verificar o efetivo aproveitamento do serviço ou prestação pública grupalmente dirigidos, bastando apenas o pressuposto segundo o qual em virtude da integração num determinado grupo sobre o qual se projetem os referidos serviço ou prestação pública, para que o membro aí integrado passe à condição de sujeito passivo do tributo cobrado e que haverá de ser, pela sua própria natureza, uma contribuição financeira.

É possível afirmar que a autonomia das contribuições financeiras deriva dessa estrutura de incidência ancorada numa presunção, de acordo com a qual, da atividade da entidade decorre um benefício igualmente imputável aos indivíduos ou empresas inseridas nesse mesmo grupo.

Apesar da proximidade, quer a impostos quer a taxas, as contribuições financeiras estão mais próximas desta segunda categoria de tributo, porquanto continua a estar na sua base a existência de uma prestação pública decorrente de um quadro de funções outrora exercidos pelo Estado e agora a cargo de entes jurídicos autónomos ou que, pelo menos, foram criados com o propósito de oferecer autonomia institucional e orgânica a uma função originariamente estatal.

Trata-se de um aspeto ao qual a doutrina e a vasta jurisprudência constitucional em torno da mesma temática das contribuições financeiras reforça, mesmo que continuem ausentes critérios definitivos sobre o respetivo regime constitucional e demais aspetos estruturantes.

Com efeito, a designada visão tripartida dos tributos apenas respeita única e exclusivamente àquele que é o respetivo regime constitucional, não podendo daí derivar-se, pelo menos a título automático, uma *taxonomia* tripartida no plano legal, onde existe uma panóplia significativamente mais ampla de tributos.

Na atualidade, este aspeto é particularmente relevante ao nível das designadas contribuições especiais que, tendo plena autonomia categorial no plano legal, seguem o regime aplicável aos impostos no que se reporta ao plano jurídico-constitucional, como é expressamente previsto pelo artigo 4º, nº 3, da LGT.

1.4. Características das contribuições financeiras

Como referimos anteriormente, foi no âmbito constitucional que surgiu a necessidade de aludir a uma terceira categoria de tributo, nomeadamente por parte da jurisprudência do TC.

²³ *Ibidem*, p. 222.

Assim, temos em Portugal uma terceira espécie de tributos, constitucionalmente reconhecida desde a Revisão Constitucional de 1997, as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas

Servindo-nos das palavras de CARDOSO DA COSTA a este nível, “à luz do direito constitucional português vigente, e para os correspondentes efeitos, não é possível manter uma classificação dos tributos reduzida à alternativa excludente imposto ou taxa: a partir do momento em que a Constituição se ocupa a se, definindo igualmente a extensão em que ficam subordinadas à reserva de lei parlamentar, importa ainda considerar esse *tertium genus* das receitas, que inclui sob a designação genérica de demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.”²⁴

Numa fase inicial, este paradigma impôs-se pelo Estado Novo, que lançou as bases de uma organização corporativa e de coordenação económica, dirigida aos sectores onde se pretendia uma maior intervenção estatal, tendo como propósito último a consolidação do respetivo modelo de propriedade de meios de produção.

Com as referidas adaptações, os organismos de coordenação económica encontram referência nas atuais entidades reguladoras e em alguns institutos públicos que desempenham funções relevantes de regulação e supervisão – em alguns cais em domínios próximos aos designados Serviços de Interesse Económico Geral, ou seja, serviços que as autoridades públicas dos Estados-Membros classificam como sendo de interesse geral e, por conseguinte, sujeitos a obrigações específicas de serviço público.²⁵

No Acórdão do TC nº 363/2019, é referido que “uma terceira categoria de tributos públicos que foi reconhecida e autonomizada pela revisão constitucional de 1997, dando cobertura a um conjunto de tributos parafiscais que se situam num ponto intermédio entre a taxa e o imposto, é formada pelas contribuições financeiras a favor das entidades públicas (artigo 165º, nº 1, alínea i). A autonomização dessa espécie tributária levou o Tribunal Constitucional a reconhecer, pela primeira vez, a existência de uma tripartição nas categorias jurídico-fiscais, ao reconduzir a taxa de regulação e supervisão da Entidade Reguladora para a Comunicação Social (ERC) a uma contribuição financeira a favor dessa entidade.”²⁶

Após a adesão de Portugal à CEE, ocorreu uma revisão global desta tipologia de tributos, que tiveram de abandonar o propósito de dirigir a economia nacional, para se focarem no financiamento de entidades com funções de regulação, supervisão e fiscalização, sendo o respetivo pagamento habitualmente a contrapartida dos próprios serviços prestados, em cada um dos redutos que constituem a essência da atividade.

²⁴ COSTA, José Manuel Cardoso da - *Sobre o Princípio da legalidade das taxas...*, *ob. cit.*, p. 805.

²⁵ Podemos citar os serviços em rede de transportes, de energia, de comunicações e postais.

²⁶ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 363/2019, Processo nº 995/2017, 3ª Secção [Conselheiro Lino José Ribeiro].

No que se refere à substância, tal como referem GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, “as contribuições financeiras constituem um *tertium genus* de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como taxas coletivas, na medida em que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por uma instituição pública a certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades que beneficiam coletivamente de uma atividade administrativa)”²⁷

Por sua vez, para SÉRGIO VASQUES “as contribuições, constituindo espécies tributárias apenas paracomutativas, estão voltadas à compensação de prestação de que o sujeito passivo é apenas presumível causador ou beneficiário e assentam por isso um exercício de tipificação mais grosseiro, feito em nível mais elevado, por meio do qual se procura imputar o custo ou valor médio de uma prestação ao grupo em que o indivíduo se integra”²⁸

No mesmo sentido, o STA, em decisão no âmbito da liquidação da taxa de resíduos, consignou que “as contribuições financeiras traduzem-se em tributos comutativos, porém, apenas quando apresentem uma natureza grupal, isto porque, não é dirigida em termos individualizados por razões de praticabilidade (seja por razões económicas, técnicas ou administrativas), não sendo então possível imputar qual o sujeito que cause ou beneficie de determinada prestação.”²⁹

De acordo com CARDOSO DA COSTA, por via da autonomização das contribuições financeiras no sistema fiscal português, o teste da bilateralidade - no sentido preciso que lhe era atribuído como característica essencial do conceito de taxa - deixou de poder ser sempre decisivo para resolver os casos ambíguos quanto à efetiva natureza do tributo.”³⁰

No que concerne às contribuições financeiras, estas bastar-se-iam com um princípio de legalidade menos exigente, idêntico ao princípio da legalidade das taxas, o qual se satisfaz com a exigência do seu regime geral constar de lei do Parlamento ou de decreto-lei parlamentarmente autorizado. Pelo que, a sua concreta criação e modelação pode ser levada a cabo quer por diploma legislativo ou por regulamento, em conformidade naturalmente com o que constar do referido regime geral. Por seu turno, a sua medida assentaria no princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à respetiva comunidade pelo correspondente grupo.³¹

²⁷ CANOTILHO, José Joaquim/MOREIRA, Vital – *Constituição da República Portuguesa Anotada*, *ob.cit.*, p. 1095.

²⁸ VASQUES, Sérgio - *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, 2008, pp. 346-347.

²⁹ Acórdão do STA de 09-09-2015, Processo nº 0428/14, 2ª Secção, Relator: Casimiro Gonçalves.

³⁰ COSTA, José Manuel Cardoso da - *Sobre o Princípio da legalidade das taxas (e das demais contribuições financeiras)*, *ob.cit.*, pp. 806-807.

³¹ NABAIS, José Casalta - “Sobre o regime jurídico das taxas”, in *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, *ob.cit.*, p. 213.

Todavia, devemos-nos questionar se uma tal visão das coisas, de recondução das contribuições financeiras ao regime dos impostos ou ao regime das taxas, nos termos mencionados, ainda que porventura limitada ao plano constitucional, fará sentido no atual quadro de alterações suportadas pelo Estado moderno. Pois não terá a sua referência constitucional o sentido da consagração de uma total autonomização dessas contribuições face aos demais tributos, logo ao próprio nível constitucional?

Uma interrogação para a qual parte da doutrina ensaia uma resposta positiva. Partindo das alterações do Estado implicadas no advento do que vem sendo designado por Estado pós-moderno, são alinhados diversos fundamentos.

Com efeito, atentando nas principais necessidades financeiras cuja satisfação tem vindo, na prática, a ser “transferida” para esta nova categoria tributária, e tomando como referência o sistema fiscal alemão e o recorte dogmático de categorias tributárias que o Tribunal Constitucional daquele país tem tentado ajudar a desenhar, esta doutrina propõe a distinção tripartida dos tributos, assente numa verdadeira tripartição do regime jurídico. Para além das taxas e dos impostos, subordinados aos regimes jurídicos anteriormente caracterizados, haveria que incluir no atual universo tributário a categoria das contribuições especiais financeiras, distinta das contribuições especiais clássicas de natureza fiscal que são reconduzidas ao regime jurídico dos impostos.³²

Por via da autonomização das contribuições financeiras no texto constitucional deixou de poder manter-se a orientação jurisprudencial que tendia a qualificar como imposto, mormente para efeito de aplicação do respetivo regime de reserva parlamentar, os tributos de natureza parafiscal que não pudessem ser qualificados tipicamente como taxas.³³

No caminho da determinação na natureza jurídica das contribuições financeiras que nos propomos a analisar, é essencial averiguar quais serão os seus elementos constitutivos.

³² Uma primeira tentativa de construção em que encaixem as diversas categorias de tributos que encontramos atualmente entre nós, v., por todos, SUZANA TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, *ob.cit.* p. 82.

³³ Sobre a jurisprudência mencionada, *vide* Acórdão do Tribunal Constitucional nº 152/2013, Processo nº 460/12, 1ª Secção, Conselheiro: José Cunha Barbosa.

CAPÍTULO II – DISTINÇÃO ENTRE IMPOSTO, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRAS

2.1. A distinção face aos Impostos

Não podemos entrar na essência das contribuições financeiras, que são objeto de análise do presente estudo, sem passarmos pelos pontos de distinção em relação aos impostos e as taxas.

Em função deste quadro, importa, por isso, analisar em que consistem as diferentes espécies de tributos, iniciando, evidentemente, pelos impostos.

O conceito e natureza de imposto tem variado, no tempo, com a própria evolução das concepções de soberania e do conseqüente poder de exigir prestações sem contrapartida.

A palavra *imposto* começa, naturalmente, por um sentido gramatical *adjetivo*, - ou de adjetivo verbal – significando a qualidade imperativa da exigência de um certo comportamento ou ação a que se não pode opor a vontade da pessoa a quem é dirigida; para logo se converter em realidade *substantiva*, expressando a própria instituição legal objetiva “que impõe” aos cidadãos esse comportamento específico sob pena de violação da ordem jurídica.³⁴

Definir o imposto e distingui-lo das demais receitas públicas tem, do ponto de vista da Constituição da República, um interesse fundamental. As definições de imposto diferem conforme a perspectiva adotada, podendo, em conformidade, centrar-se, designadamente, nas suas características jurídicas, financeiras, políticas e sociais. Por exemplo, Trotabas constrói a sua definição de imposto a partir de uma perspectiva de repartição do esforço individual para o orçamento: “*L’impôt est le procédé de repartition des charges budgétaires entre les individus d’après leurs facultés contributives.*”³⁵

Existem diversas definições de imposto, mas é possível afirmar que o mesmo é uma prestação coativa, unilateral, sem carácter de sanção, devida ao Estado ou a outro ente público, de natureza pecuniária, com vista à satisfação de necessidade públicas.³⁶

De acordo com o exposto, os impostos não apresentam conexão com qualquer tipo de contraprestação, excluindo-se assim qualquer tipo de expressão comutativa. Os impostos repousam sobre o princípio da capacidade contributiva, tendo como parâmetros o rendimento ou, ainda que com algumas particularidades, o património.³⁷

A definição de imposto é marcada pela doutrina fiscal, justificando-se, para além da relação que será traçada com a categoria da taxa, destacar algumas posições enunciadas.

³⁴ FAVEIRO, Vítor António Duarte - *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Volume I, Coimbra Editora, Limitada, 1984, p. 26.

³⁵ CARLOS, Américo Fernando Brás - *Impostos – Teoria Geral*, 2ª Edição, Almedina, 2008, p. 40.

³⁶ VALDEZ, Vasco, “A Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa. A Relação Jurídica Tributária”, in *Lições de Fiscalidade ob.cit.*, p.185.

³⁷ COSTA, José Manuel Cardoso da - “O Princípio da Capacidade Contributiva no Constitucionalismo Português e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional”, *Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes*, BCE, Volume LVII, Tomo I, 2014, p. 1159.

Desde logo, SALDANHA SANCHES alude à categoria do imposto como “prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva específica, exigida por uma entidade pública a uma outra entidade (sujeito passivo), utilizada exclusiva ou principalmente para a cobertura de despesas públicas.”³⁸

Por seu turno, para CASALTA NABAIS é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa. Assim sendo, o imposto corresponderá a uma prestação “exigida a (ou devida) por detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exercem funções ou tarefas públicas.”³⁹

Em outra obra, o mesmo autor refere que, o imposto, do ponto de vista objetivo, é uma prestação pecuniária unilateral, pois não lhe corresponde nenhuma específica contraprestação em favor do contribuinte, definitiva e coativa.⁴⁰

Para SÉRGIO VASQUES o “imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida por uma entidade pública com o propósito de angariação de receita”⁴¹

Ainda, defende que, ao caracterizarmos o imposto como uma prestação, pretendemos dizer que ele constitui o objeto principal de uma relação jurídica de natureza obrigacional, através da qual uma pessoa fica adstrita para com outra, à realização de um comportamento que a lei reconhece judicialmente exigível. É isto mesmo que refere a LGT logo no seu artigo 1º, se afirma como uma lei reguladora de relações jurídicas – aquelas que se estabelecem entre “a administração tributária, agindo como tal”, e “as pessoas singulares e coletivas e outras entidades legalmente equiparada a estas” – e de relações jurídicas que, nos termos do artigo 31º da LGT têm como objeto principal a obrigação de pagamento da dívida tributária pelo sujeito passivo.⁴²

Em regra, o imposto é uma prestação pecuniária, isto é, paga em dinheiro, o que justifica plenamente, já que o Estado tem de solver os respetivos compromissos pagando igualmente em dinheiro. Isto resulta com inteira clareza da LGT que, no seu artigo 40º, dispõe que as prestações tributárias são pagas “em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal ou por outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize”, sendo a dação em cumprimento e a compensação admitidas apenas nos casos expressamente previstos na lei.

Antes do mais, a coatividade da prestação advém do direito e dever do Estado de impor aos sujeitos passivos o pagamento dos impostos que hajam sido criados nos termos da Lei.

O imposto, enquanto prestação coativa, significa uma obrigação que é gerada pela simples concretização de um pressuposto legal e não pelo encontro da vontade das partes,

³⁸ SANCHES, J.L. Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 22.

³⁹ NABAIS, José Casalta - *Direito Fiscal, ob.cit.*, p. 34.

⁴⁰ NABAIS, José Casalta – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, ob.cit.*, p. 224.

⁴¹ VASQUES, Sérgio - *Manual de Direito Fiscal, ob.cit.*, p.181.

⁴² *Ibidem*, p.182.

prefigurando assim uma obrigação *ex lege* e não uma obrigação *ex voluntate*. Também esta, é uma nota característica do imposto reafirmada pela LGT que nos diz, no seu artigo 36º, que a relação jurídica tributária se constitui com a mera verificação do “facto tributário” e que os elementos essenciais dessa relação jurídica “não podem ser alterados por vontade das partes”.⁴³

O elemento objetivo do imposto mostra-nos ainda que ele constitui uma prestação unilateral, querendo isso dizer que o pressuposto legal que no imposto dá origem à obrigação tributária, é constituído por um comportamento do sujeito passivo e não por uma atividade da administração. Assim, o que mais frequentemente figura no pressuposto legal dos impostos é a angariação de rendimentos, o consumo de bens e serviços ou a titularidade do património, factos reveladores da riqueza do contribuinte e que se esgotam na sua esfera, sendo indiferente à formação da obrigação tributária uma qualquer intervenção da administração.

O primeiro passo para a qualificação de um tributo como imposto⁴⁴ reside, por tudo isto, na análise do respetivo pressuposto legal, ainda que a diferença entre tributos unilaterais e tributos bilaterais, não passe apenas pelo seu pressuposto legal, mas também pela sua finalidade.⁴⁵

Do ponto de vista subjetivo os impostos são prestações devidas a entidades públicas, sendo esta uma característica que os impostos partilham de forma natural com as demais espécies tributárias. Nesse sentido, verifica-se que o artigo 18º da LGT dispõe no seu artigo 1º que o sujeito ativo da relação jurídica tributária é “a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias” e, no tocante aos impostos, esta entidade é constituída, via de regra, pelo próprio estado ou por outras entidades públicas de base territorial. Talvez, por esta razão o artigo 3º da Lei Geral Tributária classifica os tributos em “estaduais, regionais e locais”, uma classificação à qual a LGT não associa, no entanto, qualquer consequência jurídica.”⁴⁶

Na verdade, os impostos destinam-se a satisfazer as necessidades financeiras do Estado ou de outras entidades públicas, como é o caso das Regiões Autónomas ou das autarquias locais e têm por finalidade a concretização e a realização de fins públicos e não particulares. Para além da satisfação de necessidade de financiamento dos entes públicos, os impostos, como se viu anteriormente, podem ter também outras finalidades ditas extrafiscais, quais

⁴³ VASQUES, Sérgio - *Manual de Direito Fiscal, ob.cit.*, p.183.

⁴⁴ A lei brasileira é mais clara do que a portuguesa quanto a este ponto, dispondo o art. 16º do Código Tributário Nacional que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” É com base nesta noção que a doutrina brasileira concebe o imposto como um *tributo não veiculado* (a prestações públicas), por contraposição às taxas e às contribuições, *tributos vinculados*.

⁴⁵ VASQUES, Sérgio - *Manual de Direito Fiscal, ob.cit.*, p.184.

⁴⁶ *Ibidem*, p.185.

sejam as de contribuírem para uma maior justiça redistributiva e uma diminuição das desigualdades entre os cidadãos.⁴⁷

Trata-se de uma prestação unilateral, ou seja, não há o direito por parte do contribuinte a exigir nenhuma contrapartida específica por parte do ente público, a não ser de uma fonte difusa (v.g. ter direito a serviços de saúde ou de educação adequados, como contrapartida dos impostos pagos, mas trata-se, como se disse, de algo não exigível sob o ponto de vista jurídico e só escrutinável na apreciação política que os cidadãos entendam formular em eleições livres).⁴⁸

A finalidade é fundamental para marcar a natureza unilateral do imposto. O pressuposto característico dos impostos, alheio a qualquer atividade administrativa, prende-se com factos respeitantes à vida do contribuinte.

Há que atender, pois, simultaneamente aos elementos do pressuposto e da finalidade para aferir na unilateralidade de um tributo e da sua qualificação como imposto. Esta é uma ideia, de resto, espelhada na jurisprudência do Tribunal Constitucional que aqui, e acolá, tem sublinhado que os impostos se caracterizam por serem receitas que visam “custear o financiamento em geral das despesas públicas” e que por isso não são “repartidas pela generalidade dos contribuintes”, por contraste com as taxas e as contribuições que visam o financiamento de despesas públicas determinadas e que devem, por isso, ser suportadas pelos respetivos causadores ou beneficiários.

Oportunamente, exploraremos melhor a noção constitucional de imposto.

Verificamos que o imposto se distingue dos empréstimos públicos ou das requisições administrativas pelo seu carácter definitivo, ou seja, não permite restituição.

Por seu turno, ANA PAULA DOURADO referiu-se à categoria dos impostos como “tributos de carácter unilateral por contraposição às taxas (“critério estrutural”), materializados por prestações pecuniárias cuja finalidade seja a arrecadação de receitas a título principal ou secundário por parte de entidades públicas (fim fiscal), ou até a prossecução de quaisquer finalidades públicas (designadas de finalidades extrafiscais) que não tenham por base uma infração correspondente sanção.”⁴⁹

Na verdade, o imposto consubstancia-se numa prestação unilateral, ou seja, não há o direito, por parte do contribuinte, a exigir nenhuma contrapartida específica por parte do ente

⁴⁷ VALDEZ, Vasco - “A Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa. A Relação Jurídica Tributária”, in *Lições de Fiscalidade*, ob.cit., p.187.

⁴⁸ VALDEZ, Vasco - “A Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa. A Relação Jurídica Tributária”, in *Lições de Fiscalidade* ob.cit., p.185.

⁴⁹ DOURADO, Ana Paula - *Direito Fiscal – Lições*, 3ª edição, ob.cit., p. 38.

público. É uma prestação a título definitivo, isto é, se pago quando devido, não dá lugar a restituição, o que o distingue dos empréstimos públicos ou das requisições administrativas.⁵⁰

O imposto não tem carácter sancionatório, isto é, o respetivo pagamento não radica em qualquer punição por violação de um dever, mas antes do facto de ser uma contribuição que todos têm de prestar para garantir as funções a cargo do Estado.

De acordo com o exposto, não apresentando conexão com qualquer tipo de contraprestação, os impostos repousam sobre o princípio da capacidade contributiva, tendo como parâmetros o rendimento ou, ainda que com algumas particularidades, o património.⁵¹

2.1.1. A definição constitucional de imposto

Na jurisprudência no Tribunal Constitucional encontramos várias alusões ao conceito de imposto, salientando-se doravante a respetiva evolução, verificada a este nível.

É conhecida e tem sido frequentemente sublinhada na jurisprudência constitucional, a distinção entre taxa e imposto.

Conforme anteriormente exposto, o imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receitas que se destinam à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e que, por isso, tem apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais.

Com base nisso, podemos compreender que os impostos assentem essencialmente na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património (cfr. artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária).

A jurisprudência do TC tem abordado o conceito de imposto num lastro de jurisprudência que remonta praticamente ao início da sua atividade.

Nos Acórdãos nº 348/86, 76/88, 497/89, 1108796, 558/98, 621/98, 369/99, 370/99, 473/99, 410/2000, 515/2000, 346/2001, 143/2002, 336/2002, 415/2002, e 610/2003, por exemplo, o TC definiu e sedimentou quanto a elas um sistema hermenêutico que pode ser resumido em cinco pontos fundamentais.

Em primeiro lugar, e quanto ao conceito constitucional de imposto, é referido que o seu traço distintivo residiria na característica da unilateralidade. O imposto seria assim a prestação coativamente exigida pelo Estado (ou por outros entes públicos) em ordem à prossecução de uma finalidade pública geral (*maxime*, financeira), destituída de natureza sancionatória e à qual não correspondesse qualquer contrapartida específica.

⁵⁰ VALDEZ, Vasco - "A Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa. A Relação Jurídica Tributária", in *Lições de Fiscalidade ob.cit.*, p.185.

⁵¹ COSTA, J.M. Cardoso da - *O Princípio da Capacidade Contributiva no Constitucionalismo Português e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional*, ob.cit., p. 1159.

Em segundo lugar, a jurisprudência sublinhou que se deveria entender que o «sistema fiscal» – cujos traços gerais a CRP desenha nos artigos 103.º e 104.º – era, essencialmente, o sistema dos impostos. Os impostos, que não as taxas (aliás somente identificadas no texto da constituição após 1997), estariam sujeitos aos princípios formais, da legalidade e da tipicidade, contidos no artigo 103.º. Os impostos, que não as taxas, estariam sujeitos aos princípios substanciais, orientadores do sistema fiscal, consagrados no artigo 104.º. A criação dos impostos, que não a das taxas, estaria sujeita à reserva de lei parlamentar prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º.

No entanto, o *nomen* atribuído pelo legislador a um certo tributo (pelo mesmo legislador criado como «imposto» ou «taxa»), não poderia deixar de se sujeitar ao escrutínio da jurisdição constitucional. Sendo a exigente disciplina da CRP reservada aos impostos – que só para a sua criação previra, de acordo com um princípio matricial do constitucionalismo [*no taxation without representation*], a reserva de lei parlamentar – não poderia o Tribunal deixar de controlar se a qualificação formal de taxa – dada pelo legislador (empregando o termo em sentido *lato*) a um certo tributo, por ele criado – corresponderia ou não, ao sentido substancial que a Constituição lhe dava.

Finalmente, para levar a cabo tais competências, ou para poder determinar com rigor qual a natureza substancial de certo tributo, o TC desenvolveu dois testes, decorrentes de toda a jurisprudência que acima se referiu.

De acordo com o primeiro teste, qualquer tributo que fosse formalmente identificado pelo seu autor como «taxa», mas no qual se não vislumbrasse nenhuma bilateralidade ou sinalagmaticidade – isto é, no qual se não identificasse qualquer atividade do ente público, titular ativo da relação tributária, que, sendo especialmente dirigida ao sujeito passivo dessa mesma relação, justificasse a imposição do tributo enquanto contraprestação da atividade pública desenvolvida –, seria qualificado, para efeitos constitucionais, como imposto, com as consequências jurídicas daí decorrentes.

Por seu turno, e de acordo com o segundo teste, qualquer tributo, formalmente identificado pelo seu autor como «taxa», mas através do qual se exigisse ao sujeito passivo da relação tributária uma prestação pecuniária que, pelo seu montante, se mostrasse ostensivamente desproporcionada face ao benefício obtido pelo particular em virtude da atividade pública que lhe fora especialmente dirigida, mereceria, igualmente, censura jurídico-constitucional, por extravasar da noção substancial de taxa, decorrente da CRP.

No entanto, o TC foi claro em advertir que o modo de aplicação destes dois testes aos casos concretos não poderia nunca radicar-se numa conceção estrita (ou privatística) de «sinalagmaticidade» ou «bilateralidade».

O imposto constitui, por si, uma receita estadual ou da entidade pública habilitada a cobrá-lo, a qual não é especificamente destinada à satisfação de utilidade do tributado.⁵²

Importa, referir, o Acórdão nº 365/2008, e também, na sua esteira, sobre a mesma espécie tributária aí objeto de análise, os Acórdãos nºs 613/08 e 261/09, onde se assinalou o seguinte a propósito desta categoria de tributo: “o imposto, enquanto prestação unilateral, não corresponde a nenhuma contraprestação específica atribuída ao contribuinte por parte do Estado; ele terá apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais. Ao carácter unilateral da prestação de imposto contrapõe-se a natureza sinalagmática das taxas. A sinalagmaticidade que caracteriza as quantias pagas a título de taxa só existirá quando se verifique uma contrapartida resultante da relação concreta com um bem semipúblico, que, por seu turno, se pode definir como um bem público que, satisfaz, além de necessidades coletivas, necessidades individuais (...).”⁵³

Salienta-se já, neste primeiro momento, um enfoque primordial no requisito da unilateralidade do imposto, o qual se relaciona sobretudo com o facto de, por contraposição às taxas, neste primeiro tipo de tributo sobressair a ausência de uma relação de base bilateral com qualquer sujeito passivo e, assim, de qualquer contrapartida específica que, para este último, possa equivaler a um qualquer benefício ou utilidade.

No Acórdão nº 152/2013, o TC refere que: “os campos das receitas coativas do Estado foi durante muito tempo doutrinal e jurisprudencialmente pautado por uma visão dicotómica, nos termos da qual haveria que reconduzir a receita em causa, para efeitos de apuramento do cumprimento das exigências associadas ao princípio da reserva de lei, à categoria das taxas ou à categoria dos impostos. Pois bem, é sobejamente reconhecido que a diferenciação entre imposto e taxa reside na unilateralidade ou bilateralidade dos tributos: o imposto tem uma estrutura unilateral, enquanto a taxa apresenta uma estrutura bilateral ou sinalagmática. Esta estrutura bilateral deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduz e que consiste ou na prestação de um serviço público, ou na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares (as chamadas “taxas de licença”).”⁵⁴

No referido Acórdão do TC acrescentou-se ainda que “a revisão constitucional de 1997 contribuiria decisivamente para o claudicar da visão dicotómica enunciada, lançando no quadro das receitas coativas o “*tertium genus*” que as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas indiscutivelmente representam.”

Por sua vez, no Acórdão nº 80/2014, esta temática foi mais amplamente desenvolvida nos seguintes termos:

⁵² Veja-se Acórdãos do TC nº 354/98, 82/84 e 372/89 e 363/92.

⁵³ Acórdão do TC nº 365/2008, Processo nº 22/08, 2ª Secção [Conselheiro João Cura Mariano].

⁵⁴ Acórdão do TC nº 152/2013, Processo nº 460/12, 1ª Secção [Conselheiro José da Cunha Barbosa].

“Pode dizer-se que o imposto consiste numa contribuição imposta pelo poder público a todos ou a uma certa categoria de pessoas, destinada a financiar o Estado e as funções públicas em geral. Trata-se de uma prestação pecuniária unilateral, uma vez que não tem como contrapartida uma qualquer contraprestação específica atribuída ao contribuinte por parte do Estado, mas apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais.

Ao carácter unilateral do imposto contrapõe-se a natureza bilateral ou sinalagmática da taxa. Esta, traduz-se na contrapartida de um serviço específico prestado pelo Estado (ou por outra pessoa coletiva pública dotada de poderes públicos) ou da vantagem decorrente da utilização individual de um bem público ou do prejuízo causado a um bem coletivo (...). A sinalagmaticidade que caracteriza as quantias pagas a título de taxa só existirá quando se verifique uma contrapartida resultante da relação concreta com um bem semipúblico, que, por seu turno, se pode definir como um bem público que satisfaz, além das necessidades coletivas, necessidades individuais (...). Atualmente, podemos encontrar no artigo 4º, nº 2, da LGT (...) a previsão dos factos que poderão dar lugar à cobrança de taxas, as quais assentam na “prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo ao comportamento dos particulares.”

No entanto, o sistema fiscal português conhece uma grande variedade de outras figuras tributárias que não se acomodam facilmente às categorias de taxa ou de imposto. Daí que, fugindo a esta divisão dicotómica, alguma doutrina tenha começado a apontar a existência de uma categoria intermédia de tributos, na qual se enquadram outras figuras marginais designadas como tributos parafiscais (cfr. artigo 3º, nº 1, alínea a) da Lei Geral Tributária).

(...) A jurisprudência do TC sobre esta matéria, por seu turno, foi firmando, aliás, o entendimento no sentido de alargar a noção constitucional de imposto e da reserva de lei parlamentar a todos os tributos que não possam rigorosamente dizer-se taxas, por forma a prevenir que o legislador subvertesse a distribuição constitucional de competências, lançando mão de tributos que, não sendo verdadeiramente unilaterais, não chegam a ser taxas. Podemos encontrar exemplos desse entendimento em diversos acórdãos sobre as antigas taxas de regulação económica, em que o Tribunal Constitucional admite a sua equiparação aos impostos, pelo menos, para efeitos de reserva de lei parlamentar (...)⁵⁵

No recente Acórdão nº 303/20, é referido que “(..) no tocante aos tributos unilaterais, o critério que se afigura constitucionalmente mais adequado é o da capacidade contributiva, pois, tratando-se de exigir que os membros de uma comunidade custeiem os respetivos

⁵⁵ Acórdão do TC nº 80/2014, Processo nº 911/12, 2ª Secção [Conselheiro João Cura Mariano].

encargos, a solução justa é que sejam pagos na medida da força económica de cada um (...).”⁵⁶

No Acórdão nº 344/2019, o Plenário do TC, teve de esclarecer se o tributo referente à “taxa SIRCA”, correspondia à figura do imposto, da contribuição financeira ou da taxa, tendo considerado que: “ a qualificação de um tributo como imposto, por contraposição ao conceito constitucional de taxa, reside na análise do seu pressuposto e da respetiva finalidade: o imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receitas que se destinam à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e que, por isso, tem apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais.”⁵⁷

Em suma, o Tribunal reconhece que é essencial a determinação de um critério estrutural para demarcar a linha de fronteira entre as diferentes categorias de tributos públicos (a natureza da prestação do ente público): se o pressuposto, de facto gerador do tributo é alheio a qualquer prestação administrativa ou se traduz numa prestação meramente eventual, assume a natureza de imposto.

Isto permite compreender que os impostos assentem essencialmente na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património (artigo 4º, nº 1, da Lei Geral Tributária).

No tocante aos tributos unilaterais, o critério que se afigura constitucionalmente mais adequado é o da capacidade contributiva, pois, tratando-se de exigir que os membros de uma comunidade custeiem os respetivos encargos, a solução justa é que sejam pagos na medida da força económica de cada um.

De facto, o Tribunal Constitucional, de forma reiterada e uniforme, considera que em matéria de impostos o legislador está jurídico-constitucionalmente vinculado pelo princípio da capacidade contributiva, decorrente do princípio da igualdade tributária consagrado no artigo 13º e/ou nos artigos 103º e 104º da CRP. A igualdade consiste em tratar por igual o que é essencialmente igual, e diferente o que é essencialmente diferente. Não é suficiente estabelecer distinções que não sejam arbitrárias ou sem fundamento material bastante; exige-se ainda que os factos tributáveis sejam reveladores de capacidade contributiva e que a distinção das pessoas ou das situações a tratar pela lei seja feita com base na capacidade contributiva dos respetivos destinatários.⁵⁸

⁵⁶ Acórdão do TC nº 303/2020, Processo nº 1091/2019, 1ª Secção [Conselheiro José António Teles Pereira].

⁵⁷ Acórdão do TC nº 344/2019, Processo nº 673/17 [Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro].

⁵⁸ Veja-se Acórdãos do TC nº 57/95, 497/97, 84/2013, 142/2004, 306/2010, 695/2010, 695/2014, 42/2014, 590/2015, 620/2015 e 275/16.

No Acórdão nº 177/10⁵⁹ escreveu-se, designadamente: “(...) as notas básicas do conceito de “taxa”, por contraposição às de “imposto”, encontram-se bem consolidadas, na doutrina e na jurisprudência. Aponta-se ao primeiro, o carácter de bilateralidade, ao passo que a configuração do segundo se traduz pela unilateralidade. Com tais menções, pretende-se assinalar a diferenciada estrutura da relação obrigacional estabelecida com o ente público credor: a taxa tem como causa uma contraprestação específica a favor do sujeito a quem ela é exigida, enquanto que o imposto não está conexionado com uma atividade determinada, a cargo da entidade que o fixa, de que seja concretamente destinatário o contribuinte. As receitas produzidas com a arrecadação dos impostos visam antes o financiamento geral dos serviços públicos de que os cidadãos indiferenciadamente usufruem.

No Acórdão nº 96/2000⁶⁰, sobre o problema da diferença entre imposto e taxa, consta que: “idênticas considerações foram as carreadas ao Acórdão nº 370/99 e, no Acórdão nº 472/99, disse-se também: é assim que, *verbi gratia* (e para se citarem as mais recentes decisões deste Tribunal sobre a matéria), no seu Acórdão nº 558/98 (publicado na 2ª série do Diário da República, de 11 de Novembro de 1998) se escreveu que é sabido na doutrina portuguesa – que, neste particular tem tido acolhimento na jurisprudência que, a propósito, é seguida por este Tribunal – tem realçado que a diferença específica entre ‘imposto’ e ‘taxa’ se situa na existência ou não de um vínculo sinalagmático que é apontado à segunda, representando o encargo a pagar como que o ‘preço’ do serviço ou da prestação de um serviço ou atividade públicas ou de uma utilidade de que o tributado beneficiará (e sem aqui se olvidar que esse ‘preço’ não tem, necessariamente, de corresponder à contrapartida financeira ou económica do serviço prestado).”

Por outro lado, acentuou-se no Acórdão nº 135/2012⁶¹: “a Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro, no seu artigo 4º dispõe o seguinte: 1 - Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.(..) assim, pode dizer-se que o imposto consiste numa contribuição imposta pelo poder público a todos ou a uma certa categoria de pessoas, destinada a financiar o Estado e as funções públicas em geral. Trata-se de uma prestação pecuniária unilateral, uma vez que não tem como contrapartida uma qualquer contraprestação específica atribuída ao contribuinte por parte do Estado, mas apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais.

No Acórdão nº 68/2007⁶² pode ler-se: “como se sabe, existe uma abundante jurisprudência constitucional sobre a distinção entre imposto e taxa (...). Para extremar a

⁵⁹ Acórdão do TC nº177/2010, Processo nº 742/09 [Conselheiro Joaquim de Sousa Ribeiro].

⁶⁰ Acórdão do TC nº 96/200, Processo nº 636/99, 2ª Secção [Conselheiro Bravo Serra].

⁶¹ Acórdão do TC nº 135/2012, Processo nº 772/11, 2ª Secção [Conselheiro João Cura Mariano].

⁶² Acórdão do TC nº 68/2007, Processo nº 215/05.

noção de ‘imposto’ constitucionalmente relevante da de ‘taxa’, o Tribunal tem-se socorrido essencialmente de um critério que pode qualificar-se como ‘estrutural’, porque assente na ‘unilateralidade’ dos impostos (...), admitindo ainda, porém, como fator adicional de ponderação, que se tome em consideração a ‘razão de ser ou objetivo das receitas em causa’, quer para recusar a certas receitas o carácter de imposto, quer como argumento ponderoso para afastar o carácter de taxa de uma dada prestação pecuniária coativa (...).

(...) tanto na jurisprudência uniforme do Tribunal, como na orientação unânime da doutrina, um elemento ou pressuposto estrutural há-de, desde logo e necessariamente, verificar-se, para que determinado tributo se possa qualificar como uma ‘taxa’, qual seja o da sua ‘bilateralidade’: traduz-se esta no facto de ao seu pagamento corresponder uma certa ‘contraprestação’ específica, por parte do Estado (ou de outra entidade pública). Se tal não acontecer, teremos um ‘imposto’ (ou uma figura tributária que, do ponto de vista constitucional, deve, pelo menos, ser tratada como tal). (...) Se se não divisarem características de onde decorra a ‘bilateralidade’ da imposição pecuniária, nada mais será preciso indagar para firmar a conclusão de harmonia com a qual é de arredar a qualificação dessa imposição como taxa.”

Justifica-se, por último, aludir ao Acórdão nº 539/15⁶³, que tem suma importância para a análise da natureza jurídica da “taxa de segurança alimentar mais – TSAM”, conforme será explorado mais a frente no presente trabalho.

Recorde-se, antes de mais, o travejamento fundamental acerca das classificações dos tributos na jurisprudência do TC, nos seguintes termos: “(...) é conhecida e tem sido frequentemente sublinhada, mesmo na jurisprudência constitucional, a distinção entre taxa e imposto. O imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receitas que destinam à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e que, por isso, tem apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais. O que permite compreender que os impostos assentem essencialmente na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património (artigo 4º, nº 1, da Lei Geral Tributária). A taxa constitui uma prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, assumindo uma natureza sinalagmática. A taxa pressupõe a realização de uma contraprestação específica resultante de uma relação concreta entre o contribuinte e a Administração e que poderá traduzir-se na prestação de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (artigo 4º, nº 2, da Lei Geral Tributária).

⁶³ Acórdão do TC nº 539/15, Processo nº 27/15, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano].

A taxa tem, igualmente, a finalidade de angariação de receita. Mas enquanto que nos impostos esse propósito fiscal está dissociado de qualquer prestação pública, na medida em que as receitas se destinam a prover indistintamente às necessidades financeiras da comunidade em cumprimento de um dever geral de solidariedade, nas taxas surge relacionado com a compensação de um custo ou valor das prestações de que o sujeito passivo é causador ou beneficiário.”⁶⁴

Resulta do exposto histórico jurisprudencial, que o conceito de imposto aceite pelo TC vem se pautando essencialmente pelos caracteres de unilateralidade e da generalidade, uma vez que correspondem a imposições efetuadas em termos abstratos, sem atender qualquer tipo de benefício, mediato ou imediato, que se encontre inerente à condição de sujeito passivo.

Ou seja, como referiu o TC no Acórdão nº 80/2014, anteriormente citado, “pode dizer-se que o imposto consiste numa contribuição imposta pelo poder público a todos ou a uma certa categoria de pessoas, destinada a financiar o Estado e as funções públicas em geral. Trata-se de uma prestação pecuniária unilateral, uma vez que não tem como contrapartida uma qualquer contraprestação específica atribuída ao contribuinte por parte do Estado, mas apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais.”

2.2. A distinção face às taxas

Cabe agora proceder às principais distinções entre as contribuições financeiras e as taxas.

O ponto de partida para demonstrar as principais diferenças entre as duas categorias de tributos em causa, encontra-se no nº 2, do artigo 4º da LGT, no qual se dispõe que “as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.”

Como se poderá verificar, à semelhança do que sucede com as outras categorias de tributo aí referenciadas, a LGT não consagrou um conceito preciso de taxa, fixando apenas os pressupostos ou critérios típicos que deverão presidir à respetiva criação, ou seja, os factos tributários típicos de uma taxa, enquanto tributo comutativo.

⁶⁴ Assim, conforme assegura Sérgio Vasques, a “bilateralidade das taxas não passa apenas pelo seu pressuposto, constituído por dada prestação administrativa, mas também pela sua finalidade, que consiste na compensação dessa mesma prestação. Se a taxa constitui um tributo comutativo não é simplesmente porque seja exigida pela ocasião de uma prestação pública, mas porque é exigida em função dessa prestação, dando corpo a uma relação de troca com o contribuinte”. Cfr. VASQUES, Sérgio, *ob.cit.*, p. 2017.

Deste modo, a sua determinação tem ficado a cargo da doutrina e jurisprudência, justificando-se enunciar os principais resultados da densificação subjacente ao conceito jurídico de taxa.⁶⁵

Na definição de TEIXEIRA RIBEIRO, a taxa corresponde “a quantia coativamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização”.⁶⁶

Por seu turno para SOUSA FRANCO, “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público.”⁶⁷

Com efeito, é geralmente sublinhado que ao carácter unilateral da prestação de imposto se contrapõe a natureza bilateral ou sinalagmática das taxas.

As mais recentes transformações na organização administrativa e no papel do Estado têm obrigado a uma constante revisitação do conceito, quase sempre com o intuito de o tornar plástico e flexível. O objetivo é arquitetar um conceito de taxa moldável às crescentes necessidades financeiras de um Estado em processo de transformação, que surge muitas vezes como um “Estado multiplicado”, em competências receitas.⁶⁸

Por sua vez, SALDANHA SANCHES acrescenta que inerente às taxas se encontra “uma estreita correlação entre o destinatário do encargo financeiro e o beneficiário da despesa pública.”⁶⁹

Por seu turno, CASALTA NABAIS ressalta que “a taxa constitui uma prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo. Assim, são também os elementos objetivo, subjetivo e finalístico que permitem delimitar conceitualmente as taxas, sendo que estas possuem características em comum com as demais espécies tributárias, além de traços que as distinguem claramente das contribuições e dos impostos.”⁷⁰

⁶⁵ Sobre o conceito de taxa *vide*, CARDOSO DA COSTA – *Ainda a distinção entre taxa e imposto na jurisprudência constitucional*, in *Livro de Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, 2006, pp. 547 e ss; MARIA MARGARIDA MESQUITA PALHA – *Sobre o conceito jurídico de taxa*, in *Estudos em Comemoração do XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, 1983, Vol.II, pp. 575 e ss.; ALBERTO XAVIER – *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, pp. 43; Contando ainda com apontamentos muito relevantes a propósito do conceito de taxa, SUZANA TAVARES DA SILVA – *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2011, p. 5 e ss.

⁶⁶ RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – *Noção Jurídica de Taxa*, Revista de Legislação e Jurisprudência, nº 117, 1984-1985, p. 293.

⁶⁷ FRANCO, António L. de Sousa – *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol II, 4ª Edição (12ª Reimpressão), Almedina, 2008, pp. 66-70.

⁶⁸ SILVA, Susana Tavares da – *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, *ob.cit.*, p. 6

⁶⁹ SANCHES, J.L Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*, *ob.cit.*, p. 31.

⁷⁰ NABAIS, José Casalta – *Manual de Direito Fiscal*, *ob.cit.*, pp. 203-204.

Não há discrepância, assim, na qualificação das taxas como receitas de direito público que, de um ponto de vista financeiro, não se confundem com as receitas patrimoniais dos entes públicos. A par disso, é acentuado o carácter “sinalagmático das taxas, face à “unilateralidade” dos impostos.”⁷¹

Nas palavras de VASCO VALDEZ, “para além dos impostos, outra categoria de tributos são as taxas, que se distinguem dos primeiros, pelo seu carácter bilateral ou sinalagmático. Tal vale por dizer que as taxas conferem, para aquele que as paga, o direito a uma contraprestação por parte do ente público ao qual a mesma foi paga.”⁷²

E prossegue, referindo que, “o principal princípio subjacente às taxas, para além, obviamente da respetiva bilateralidade, é o chamado princípio da equivalência, mediante o qual deverá haver uma certa proporcionalidade entre o serviço que é prestado pelo ente público e o sacrifício patrimonial exigido ao particular. Isto porque, se se verificar uma manifesta desproporção entre aquilo que é a contraprestação e o preço pago, sendo este muito maior do que o custo da utilidade obtida, pode considerar-se que estamos perante um verdadeiro imposto e não uma taxa.”⁷³

Ainda mais recentemente, SÉRGIO VASQUES refere-se à categoria de tributo em análise como “prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo.”⁷⁴

Independentemente das ligeiras flutuações ao nível das definições de taxa, a bilateralidade a que alude a generalidade da doutrina expressa a vinculação desta categoria ao princípio da equivalência, enquanto critério operativo de igualdade tributária ao nível dos tributos comutativos.⁷⁵

Compreende-se, por isso, que apenas constituam verdadeiras taxas as que, para além de se configurarem como tributos bilaterais, baseadas numa relação de tipo sinalagmática, tiverem por critério uma razão de proporcionalidade entre cada prestação pública e a contraprestação em que se consubstancia a própria taxa, ou seja, se tiverem por base a dita equivalência entre prestação e contraprestação.⁷⁶

2.2.1. O conceito constitucional de taxa

⁷¹ SANCHES, J.L Saldanha – *Anotação ao Acórdão do TC 640/95, Fisco*, nº 76/77, Março/Abril 96, Ano VIII, p. 103.

⁷² VALDEZ, Vasco – “*A Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa. A Relação Jurídica Tributária*”, in *Lições de Fiscalidade, ob.cit.*, p. 186.

⁷³ *Ibidem*, p. 186.

⁷⁴ VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal, ob.cit.*, p. 203.

⁷⁵ VASQUES, Sérgio – *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, 2008, p. 441.

⁷⁶ NABAIS, José Casalta – *Por um Estado Fiscal Sustentável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2005, pp. 583-584.

Também na jurisprudência constitucional se assistiu a um desenvolvimento muito profícuo daquele que é o conceito de taxa relevante para efeitos constitucionais.

Deve notar-se, desde logo que, face à delimitação conceptual anteriormente efetuada, a jurisprudência constitucional procedeu ao alargamento do conceito de taxa, modificando um pouco o sentido traçado em decisões anteriores – a título de exemplo, nos Acórdãos nº 436/ e 437/2000 (relativos a normas da designada “Lei do Jogo”) e no Acórdão nº 177/2010 (relativo à taxa camarária cobrada pela afixação de painéis publicitários em prédio pertencente a particular), podemos ler que:

“(…) essa situação [alterou-se] com a promulgação da Lei Geral Tributária (aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro). Na verdade, o artigo 4º, nº 1, desse diploma veio explicitar que “as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares. De igual modo, a Lei nº 53-E/2006, de 29 de dezembro (alterada pela Lei nº 64-A/2008, de 31 de dezembro, e pela Lei nº 117/2009, de 29 de dezembro), que aprova o regime geral das taxas das autarquias locais, consagra, no artigo 3º, idêntica categorização.

Perante esta enumeração tripartida das categorias de prestação pública que dão causa e servem de contrapartida à prestação exigível a título de taxa, é incontroverso que o legislador não acolheu aquela conceção restritiva, tendo antes considerado a remoção de um obstáculo jurídico como pressuposto autossuficiente da figura. A própria formulação utilizada sugere isso mesmo, pois a disjuntiva que antecede a referência final corta toda a ligação conectiva com os dois tipos de contraprestação antes expressos. E não faria, na verdade, qualquer sentido que o enunciado legal previsse um terceiro grupo de situações, em alternativa às duas outras anteriormente previstas, para se concluir que não se chega, afinal, a ultrapassar o âmbito da “utilização de um bem do domínio público”, pois só conta a remoção que a ela conduza. (...)

Esta noção mais ampla de taxa não representa, aliás, uma inovação, por via legislativa, pois o legislador limitou-se a perfilhar uma orientação, contraposta à acima referida, já anteriormente num significativo setor da doutrina portuguesa (...).”⁷⁷

Mais recentemente, no Acórdão nº 181/2019, a evolução da jurisprudência constitucional relativamente ao conceito de taxa acentuou-se, conforme se pode constatar nos termos infra expostos:

“[...] O Acórdão nº 316/2014 constitui o “marco geodésico” do conceito de taxa na jurisprudência constitucional.

Nesse aresto, acolheram-se dois alargamentos significativos do conceito tradicional de taxa.

⁷⁷ Acórdão do TC nº 177/2010, Processo nº 742/2009, Plenário [Conselheiro Joaquim Sousa Ribeiro].

Por um lado, admitiu-se que a prestação de um serviço público possa ser presumida a partir de um dever legal específico e permanente de fiscalização da atividade tributada.

A este respeito, importa notar que as prestações administrativas em que se traduz a observância de tal dever de fiscalização não correspondem a atos ou comportamentos especificamente previstos na lei – como a apreciação do pedido de licenciamento, as vistorias técnicas prévias ou posteriores ao licenciamento ou a emissão do alvará de utilização –, os quais constituem fundamentos de tributação autónoma, segundo o previsto no artigo 22º do Decreto-Lei nº 267/2002, de 26 de novembro.

Constituem, pelo contrário, todo o universo – residual e potencial – de atos de fiscalização praticados em observância do dever genérico imposto aos municípios pelo artigo 25º daquele diploma. De resto, a habilitação legal invocada para a criação destes tributos sobre postos de abastecimento de combustíveis não é qualquer disposição do Decreto-Lei nº 267/2002, de 26 de novembro, mas o artigo 6º do RGTA, que delimita as categorias de incidência objetiva das taxas municipais.

Por outro lado, o TC admitiu, na linha do decidido no Acórdão nº 177/2010, que a mera inação administrativa em face de uma atividade que interfere no gozo de determinado bens públicos – como o ambientem o urbanismo, o ordenamento do território ou a gestão do tráfego – possa consubstanciar uma contrapartida da respetiva tributação, satisfazendo o requisito, essencial ao conceito de taxa, de bilateralidade ou comutatividade. Ao fazê-lo, incluiu no domínio das taxas por remoção de um obstáculo jurídico todo o vasto conjunto das prestações de “deixar fazer” que constituem objeto das obrigações ditas de pati. Segundo este entendimento, o obstáculo jurídico removido é o direito municipal de gozo exclusivo daqueles bens, por analogia com a situação do proprietário que, mediante contrapartida pecuniária, se obriga perante terceiro a consentir na interferência no gozo do seu bem. Ou ainda com a situação dessa natureza – por exemplo, caso se verifique um estado de necessidade - ao mesmo tempo que lhe atribui o direito a uma compensação pelos prejuízos sofridos.”⁷⁸

Nesse ponto, parece-nos relevante tocar na contraposição das taxas com a categoria das contribuições financeiras.

No caso das contribuições financeiras, sendo certo que continua a estar em causa a vinculação ao princípio da equivalência e, assim, um tributo de base comutativa, a forma como o facto tributário é construído permite inequivocamente distanciá-las de um outro caso, que é o das taxas, em que a concretização da equivalência ocorre por via do respetivo beneficiário que, assim, se constitui como sujeito passivo. Ora, no caso das contribuições financeiras, a relação que se estabelece entre o sujeito passivo e um dado ente público, tem carácter

⁷⁸ Acórdão do Tribunal Constitucional, Processo nº 1096/18, Plen. Sucessivo [Conselheiro Gonçalo Almeida Ribeiro].

complexo ou derivado, porquanto decorre da condição daquele primeiro enquanto membro do grupo ao qual de destina, em termos específicos uma prestação ou utilidade, o que significa que é ao nível da sua condição como membro do referido grupo e na específica medida dessa condição que pode constituir-se como sujeito passivo de uma dada contribuição financeira.

Em síntese, pese embora a inequívoca proximidade conceptual entre taxas e contribuições financeiras, estas últimas diferenciam-se das primeiras em função daquele que é o carácter mediato da relação existente entre o ente público, que concretiza uma prestação geradora de benefícios ou utilidades, e o próprio sujeito passivo, porquanto o benefício que para este último foi despoletado é aproveitado numa dimensão grupal.

Isto porque este aproveitamento ocorre numa base grupal que a estrutura de incidência da generalidade das contribuições financeiras acaba por se revestir de carácter presumido, fazendo com que o nível de benefício ou utilidade que determina a oneração fiscal de cada sujeito passivo seja calibrado em termos médios – neste caso, uma média adequada à estrutura e dimensão de cada grupo.

2.2.2. A síntese quanto à dicotomia imposto-taxa

Verifica-se que o Acórdão nº 320/2016, do Tribunal Constitucional, merece relevo particular e dele nos serviremos para traçar os pontos seguintes.

É consabido que existe um histórico jurisprudencial extenso no TC ao nível dos critérios de diferenciação entre imposto e taxa.⁷⁹

No referido Acórdão, o TC referiu-se expressamente a um “sistema hermenêutico”⁸⁰ com imensa importância para a distinção entre imposto e taxa a nível constitucional, exercício esse que pode ser dividido em cinco pontos fundamentais:

(i) Conforme já exposto, quanto ao conceito constitucional de imposto, é recorrente a jurisprudência do TC marcar o seu traço distintivo na característica na unilateralidade. Assim, conclui-se que imposto é “a prestação coativamente exigida pelo Estado (ou por outros entes públicos) em ordem à prossecução de uma finalidade pública geral (*máxime*, financeira), destituída de natureza sancionatória e á qual não corresponde qualquer contrapartida específica.”⁸¹

⁷⁹ Acórdãos do Tribunal Constitucional nº 348/86, Processo nº 284/86, Plenário [Conselheiro Mário Afonso; 76/88, Processo nº 2/87, Plenário [Conselheiro Raul Mateus]; 1180/96, Processo nº 430/93, Plen. Sucessivo [Conselheira Fernanda Palma]; 143/2002, Processo nº 508/98, Plen. Sucessivo [Conselheiro Bravo Serra] e 610/2003, Processo nº 187/03, Recurso [Conselheiro Paulo Mota Pinto].

⁸⁰ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 320/2016, Processo nº 107/2014, 1ª Secção, [Conselheira Maria Lúcia Amaral].

⁸¹ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 320/2016, Processo nº 107/2014, 1ª Secção, [Conselheira Maria Lúcia Amaral].

(ii) Por oposição ao referido em (i), a característica distintiva da taxa resulta da sua estrutura bilateral. Como tal, esta categoria de tributos seria identificável pelo facto de a prestação do particular a favor do Estado (ou de demais entes públicos) dever corresponder sempre à contraprestação de uma certa atividade pública (mais uma vez, do Estado ou dos demais entes públicos) especialmente dirigida ao mesmo particular, nessa medida considerado como sujeito passivo da imposição do tributo.

(iii) A jurisprudência do TC sublinhou que se deveria entender que o “sistema fiscal” objeto de alusão nos termos do artigo 103º era, essencialmente, o sistema de impostos.”

Conforme devidamente salientado pelo mesmo TC no Acórdão nº 544/2015, onde se citaram as conclusões encetadas no Acórdão nº 96/2000 “(...) o sistema fiscal é um sistema de impostos, não incluindo as taxas ou quaisquer outros tributos. Escreveu-se, de facto, no Acórdão nº 497/89 (...) ‘que o sistema fiscal’ (cuja definição é uma das dimensões da reserva parlamentar em causa) seja um sistema de impostos (e não também de quaisquer outros tributos) eis o que não pode duvidar-se, inequívoco como é o significado daquela qualificação da nossa terminologia jurídica’ [Esta ideia voltou a ser reafirmada nos acórdãos nºs 268/97 e 500/97] (...)”⁸²

Nesse sentido, temos que os impostos, por oposição às taxas, estariam sujeitos aos princípios formais, da legalidade e da tipicidade, contidos no artigo 103º, bem como aos princípios substanciais, orientadores do sistema fiscal, consagrados no artigo 104º, ambos da CRP.

Em consonância com o referido, fica claro que a criação dos impostos, ao contrário do que sucede com as taxas, estaria sujeita à reserva de lei parlamentar prevista no artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP.⁸³

(iv) Conforme referido no Acórdão nº 539/2015, “a caracterização de um tributo, quando releve para efeito de determinação das regras aplicáveis de competência legislativa, há-de resultar do regime jurídico concreto que se encontre legalmente definido, tornando-se irrelevante o *nomen juris* atribuído pelo legislador ou a qualificação expressa do tributo como constituindo uma contrapartida de uma prestação provocada ou utilizada pelo sujeito passivo.”⁸⁴

(v) Em último lugar, para poder determinar, com suficiente rigor, aquela que é a natureza de certo tributo, o TC desenvolveu essencialmente dois testes normativos, conforme oportunamente exposto, decorrentes de toda a jurisprudência acima referida.

⁸² Acórdão do Tribunal Constitucional nº 544/2015, Processo nº 30/2015, 3ª Secção, [Conselheira Maria José Rangel Mesquita].

⁸³ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 320/2016, Processo nº 107/2014, 1ª Secção, [Conselheira Maria Lúcia Amaral].

⁸⁴ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/15, Processo nº 27/15, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano].

O Acórdão nº 320/2016 merece igual relevo no que diz respeito ao perímetro das contribuições financeiras.

De forma igualmente sistemática, é possível identificar os corolários da decisão em causa.

(i) Em primeiro lugar, tal como sucede em relação às taxas, a característica estruturante das contribuições financeiras é da bilateralidade. Assim, os critérios de distinção que opõem a categoria das taxas à dos impostos podem, ainda que com as devidas adaptações, ser transpostos para a distinção entre as próprias contribuições financeiras e os impostos.

Desta forma, se o regime de certo tributo qualificado pelo legislador como contribuição financeira sobressair, como característica proeminente, a unilateralidade, deverá reconduzi-lo à categoria dos impostos, com as demais consequências no plano do regime constitucional aplicável.

(ii) Em segundo lugar, mais uma vez tal como sucede relativamente às taxas, as contribuições financeiras encontram-se fora do “sistema fiscal” referido no artigo 103º da CRP, razão pela qual o regime constitucional das taxas e contribuições financeiras, tanto no seu sentido material (tipicidade) como no respetivo sentido formal (reserva de lei) será necessariamente distinto do aplicável aos impostos.

(iii) Em terceiro lugar, os dois testes supramencionados aplicados ao nexos de equivalência inerente às taxas poderão igualmente aplicar-se ao perímetro das contribuições financeiras, ainda que com as devidas adaptações.

Desde logo se, ao nível de um tributo designado pelo legislador como contribuição financeira, não se verificar qualquer nexos de bilateralidade ou sinalagmaticidade, deverá, em princípio, optar-se por uma qualificação como imposto.

Por outro lado, caso ocorra uma quebra com o nexos de equivalência económica típico de uma contribuição financeira – o qual é distinto do relativo às taxas – poderá igualmente estar em causa a qualificação como imposto, nomeadamente, caso tal quebra seja de tal forma manifesta que, de acordo com uma ligação estabelecida com o princípio da proporcionalidade, coloque em causa o nexos de equivalência de grupo característico da figura das contribuições financeiras.

2.3. A distinção face às contribuições especiais

Na doutrina fiscal nacional, ainda hoje perdura alguma indeterminação em torno da amplitude do conceito de contribuição, residindo a sua principal expressão ao nível da dicotomia entre contribuições financeiras e especiais.

É possível dizer que a referida indeterminação decorre do modo como a Revisão Constitucional de 1997 acabou por oferecer e concretizar a figura das “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”, ao mesmo tempo que, entretanto, no artigo 4º, nº

3, da LGT, se passou a aludir às “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 atividade”.

Na doutrina fiscal nacional, ALBERTO XAVIER, citando inicialmente a doutrina de A.D. Giannini, conclui, igualmente a propósito da figura das contribuições especiais, que “a vantagem económica, a criação de maiores despesas são fundamentos, como quaisquer, que levam a lei a criar tributos, na pressuposição de que revelam capacidade contributiva”⁸⁵, o que confirma, que também para o referido Professor, inerente às contribuições especiais acaba por se encontrar um pressuposto, por parte do legislador, em valorar uma capacidade contributiva revelada de forma diferencial, ou seja, por intermédio da ação pública e a ausência de uma intervenção corretiva tendente a proceder à socialização da externalidade positiva auferida.

Como salientou o STA “(...) na contribuição especial ou há uma atividade administrativa que traz benefícios generalizados ou ocorre um gasto ou enfraquecimento do bem público utilizado por força do exercício normal da atividade autorizada. O que efetivamente diferencia a contribuição especial da taxa é em primeiro lugar o facto de a atividade administrativa não traduzir a satisfação de um interesse individual apenas, mas antes a satisfação de um interesse geral e também porque essa contribuição não é a contrapartida de utilização de um bem de domínio público, mas antes uma compensação ou amortização pelo desgaste do exercício de uma determinada atividade ocasional.”⁸⁶

Em função do exposto, bem se pode antever que a particularidade das contribuições especiais corresponde ao facto de radicarem num benefício sensivelmente superior ao geral, seja pela sua extensão ou, em alternativa, pela sua intensidade.

Como tal, uma característica que diferencia as contribuições especiais é a sua exclusividade, ou seja, o facto de representarem um benefício diferencial para um determinado sujeito passivo que, por essa via, acaba por ter acesso a um acréscimo tendencialmente líquido.

Na doutrina fiscal alemã, as contribuições que repousam sobre necessidades financeiras específicas de determinadas entidades públicas ou ainda no exercício de um determinado quadro de funções gerador de benefícios privados, são identificadas como “*Sonderabgaben*”.

De igual forma, reforça CASALTA NABAIS que, pese embora, a tradução literal de “*Sonderabgaben*” reflita uma modalidade de “tributos especiais”, certo é que a sua utilização

⁸⁵ XAVIER, Alberto – *Manual de Direito Fiscal, ob.cit.*, p. 59.

⁸⁶ Acórdão do STA de 03-12-2014, Processo nº 01273/13 [Relator Fonseca Carvalho].

no sistema alemão ocorre com um sentido bastante diferente do de “Beiträge”⁸⁷, estando este último conceito, efetivamente, mais próximo das contribuições especiais e não das contribuições financeiras.

O mesmo Professor alude ao facto de, no quadro da divisão tripartida dos tributos, se poderem encontrar duas categorias de contribuições entre a figura dos impostos e das taxas. Nesse sentido, cita que “as clássicas contribuições especiais e as demais contribuições financeiras”⁸⁸, acrescentando que estão em causa “contribuições que têm em comum (...) não se reportarem seja a normais detentores de capacidade contributiva como nos impostos, nem a destinatários de específicas contraprestações individuais como nas taxas, mas antes a grupos de pessoas ligados seja por uma particular manifestação de capacidade contributiva decorrente do exercício de uma atividade administrativa (nas contribuições especiais) seja pela partilha de uma específica contraprestação de natureza grupal.”⁸⁹

Com efeito, pese embora a existência de elementos comuns às duas categorias de contribuições – em especial, a existência de grupos distintos da sociedade em geral – existem inequívocos aspetos que as distanciam: na maioria dos casos, nas contribuições especiais estão em causa valorações diferenciais de capacidade contributiva (obtidas por virtude de benefícios não socializados ou internalizados e que, como tal, permanecem latentes na esfera dos sujeitos passivos), ao passo que, nas contribuições financeiras, está inequivocamente em causa um nexo de equivalência, revelado ou concretizado sob a forma de equivalência de grupo.

Importa dizer que, as contribuições financeiras têm assim como fundamento, prestações que não se dirigem diretamente aos respetivos sujeitos passivos, mas do que estes beneficiam de modo indireto ou reflexo, nomeadamente numa ótica de equivalência de grupo; já as contribuições especiais, são tributos que se caracterizam pelo facto de “terem por base manifestações de capacidade contributiva de determinados grupos, resultantes do exercício de uma atividade administrativa pública e/ou não exclusivamente, do exercício de uma atividade do respetivo contribuinte, como acontece nos impostos.”⁹⁰

Na verdade, a consagração da categoria das contribuições financeiras no texto constitucional e a conseqüente viragem para uma visão tripartida dos tributos públicos foi equacionada num momento em que o sistema fiscal já conhecia a figura das contribuições especiais, pelo que merece relevo SUZANA TAVARES DA SILVA, quando alude à circunstância de

⁸⁷ NABAIS, José Casalta – *Jurisprudência do Tribunal Constitucional em Matéria Fiscal* in *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2005, p. 447.

⁸⁸ NABAIS, José Casalta – *Manual de Direito Fiscal*, *ob.cit.*, p. 51.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 51.

⁹⁰ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 1239/96, Processo nº 410/89 [Conselheira Assunção Esteves].

as contribuições financeiras corresponderem a uma categoria tributária autónoma “dos impostos e das taxas (e também das contribuições especiais).”⁹¹

Ainda, a referida Professora, acrescenta que a categoria das contribuições especiais corresponde ao que atualmente se poderá designar por “contribuições especiais de igualdade ou equidade”⁹², que visam “reequilibrar as contas entre o dever e o haver dos cidadãos e do Estado quando este último, através de algumas intervenções – planificação, infra-estruturação ou criação de novos serviços – beneficia de forma especial e anormal um determinado grupo.”⁹³

De igual modo, CASALTA NABAIS, ao aludir a contraposição entre contribuições especiais e contribuições financeiras, aponta justamente para uma diferença estrutural entre ambas. Salienta ainda, que “tais contribuições ou tributos especiais não passam de impostos especiais”⁹⁴, ou seja, que “apresentam a particularidade de terem por base manifestações de capacidade contributiva de determinados grupos de pessoas resultantes do exercício de uma atividade administrativa pública e não, ou não exclusivamente, do exercício de uma atividade do respetivo contribuinte como acontece nos impostos.”⁹⁵

No caso das contribuições financeiras, não está em causa qualquer tipo de valoração de capacidade contributiva, ainda que em termos diferenciais, porquanto existe um serviço ou atividade pública que lhe dão causa, na medida em que se projetam sobre benefícios ou utilidades para os respetivos sujeitos passivos e que estes aproveitam em face daquela que é a sua própria circunstância como membros de um determinado grupo.

Deste modo, estão reunidas as condições para estabelecer uma distinção muito clara entre as contribuições especiais - que repousam essencialmente num propósito de valorar uma manifestação diferencial de capacidade contributiva e, por isso, seguem o regime dos impostos – e as contribuições financeiras, figura historicamente associada ao reduto dos tributos parafiscais e que hoje alberga um número considerável de realidades - com especial relevo para os tributos regulatórios, fiéis ao denominador comum de uma estrutura ancorada no princípio da equivalência, ainda que projetado sob uma ótica eminentemente grupal.

Nesse sentido, particular destaque merece a alusão de LIMA GUERREIRO à seguinte circunstância: “o conceito de contribuição especial é próximo do adotado no artigo 26º, b) da “Ley General Tributaria” espanhola e no artigo 12º do Modelo do Código Tributário do CIAT. Não é, no entanto, elemento de contribuição especial, ao contrário do que este último preceito

⁹¹ SILVA, Suzana Tavares da – *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, *ob.cit.*, p. 86.

⁹² *Ibidem*, p. 86.

⁹³ *Ibidem*, p. 86.

⁹⁴ NABAIS, José Casalta – *Manual de Direito Fiscal*, *ob.cit.*, p. 28.

⁹⁵ *Ibidem*, p. 28.

prevê, a afetação integral do seu produto ao financiamento de obras ou atividade que constituam o pressuposto da obrigação, o que a subtrai ao regime geral da parafiscalidade.”⁹⁶

Efetivamente, parece-nos que qualquer figura que reúna os pressupostos típicos de uma contribuição especial, deverá ser aplicado o regime dos impostos.

Posto isto, quando se verificam alusões ao fato das contribuições especiais repousarem na capacidade contributiva “revelada pela mais-valia obtida pelo cidadão, sendo esse o rendimento efetivamente tributado pela contribuição especial”⁹⁷, será necessário adotar um redobrado cuidado interpretativo, na transposição deste tipo de considerações para o plano prático, em especial pela necessária diferenciação deste tipo de contribuições face às contribuições financeiras.

Com efeito, se é pela circunstância de se alicerçarem numa valoração diferencial da capacidade contributiva que as ditas contribuições especiais são equiparadas aos impostos, não será possível reconduzir semelhante categoria ao reduto dos tributos regulatórios⁹⁸, porquanto daí resulta uma sobreposição entre figuras distintas, a saber: por um lado, as contribuições especiais e, por outro, as próprias contribuições financeiras.

Reforça CASALTA NABAIS assinala que “não se vislumbrando nenhuma contraprestação específica a favor do contribuinte, não podemos pedir quaisquer préstimos à figura das taxas”⁹⁹, o que evidencia que esta categoria de contribuições pertence a um espetro de análise substancialmente distinto daquele a que respeitam as contribuições financeiras, subordinando-se, como tal, a um percurso interpretativo totalmente autónomo e que, esse sim, é mais próximo do aplicável aos impostos.

⁹⁶ GUERREIRO, António Lima – *Lei Geral Tributária – Anotada*, Rei dos Livros, 2001, p.54.

⁹⁷ PIRES, José Maria (Coord.) – *Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada*, Almedina, 2015, p. 56.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 56.

⁹⁹ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal, ob.cit.*, p.24.

CAPÍTULO III – ANÁLISE DE CASOS

De forma a facilitar a análise que nos propomos a realizar no que diz respeito à natureza jurídica das contribuições financeiras, importa proceder ao estudo de algumas espécies tributárias.

Escolhemos duas: a taxa de segurança alimentar mais (TSAM) e a Contribuição Extraordinária sobre o Setor Bancário (CSB). Abordaremos o enquadramento jurisprudencial destes tributos, por forma a compreendermos a respetiva natureza jurídica de ambos.

3.1. A taxa de segurança alimentar mais [TSAM]

3.1.1. Enquadramento europeu da taxa de segurança alimentar mais

Para compreendermos o enquadramento e posterior qualificação da TSAM, entendemos que, inicialmente, devemos olhar para tal matéria ao nível do Direito da União Europeia.

No quadro da União Europeia (doravante “UE”), a par das políticas de proteção do consumidor, implementa-se uma política de Segurança Alimentar, com o objetivo de proteger os consumidores e garantir, neste âmbito, o bom funcionamento no Mercado Único. Os acordos alcançados nesta sede são amplos e incluem normas para garantir a higiene alimentar, a saúde e o bem-estar animal, a fito-sanidade e controle da contaminação proveniente de substâncias externas. Com controles de rastreabilidade à entrada, à saída e em todas as fases do circuito económico e com normas e procedimentos de controle aplicáveis nos mesmos moldes aos alimentos produzidos na UE e aos aqui importados.

O Livro Branco sobre a segurança dos alimentos, que desenha a matéria de forma claramente ambiciosa, é elucidativo quanto aos objetivos visados e refere expressamente que a sua aplicação dependerá do empenhamento dos Estados-Membros. Preconiza, ainda, uma forte participação dos operadores (indústria, produtores e distribuidores), a par da competência e obrigação das autoridades nacionais de controlar e garantir a responsabilidade dos primeiros através de sistemas nacionais de vigilância e controlo.¹⁰⁰

O artigo 168º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), define o padrão da União Europeia, que é o de assegurar um elevado nível de proteção da saúde humana em todas as políticas e ações da União. É com base neste artigo e em derrogação do referido artigo 44º, que o Conselho adota as medidas nos domínios veterinário e fitossanitário que tenham diretamente por objetivo a proteção da saúde pública.

No mesmo sentido, o artigo 169º do TFUE, visa assegurar um elevado nível de defesa dos consumidores. Este artigo consagra três princípios de base da política no âmbito da

¹⁰⁰ BORGES, Sofia Ricardo – *A Taxa de Segurança Alimentar Mais, Enquadramento, Análise de Jurisprudência*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 10, números 3 e 4, p. 190.

defesa dos consumidores: o direito à proteção da saúde, da segurança e dos interesses económicos dos consumidores. Além disso, a União Europeia contribui, nos termos do mesmo preceito, para a promoção do direito dos consumidores à informação, à educação e à organização para a defesa dos seus interesses.¹⁰¹

De facto, as exigências da defesa dos consumidores são igualmente uma preocupação a ter em linha de conta na definição e execução das demais políticas e ações da União Europeia e são reforçadas no artigo 35º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

O Regulamento (CE) nº 178/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 28 de janeiro de 2002, cria a Autoridade Europeia para a Segurança dos Alimentos.

Os referidos preceitos do Tratado e o Regulamento norteiam toda a legislação da União Europeia em matéria de qualidade e segurança alimentar.

Para SÉRGIO VASQUES, “a nova taxa de segurança alimentar surge no contexto de uma revisão do modelo de financiamento da segurança alimentar no país, com a criação de um fundo autónomo no âmbito do Ministério da Agricultura, Mar, Ambiente e Ordenamento do Território, ao qual é atribuída a função de custear a atividade de garantia da segurança alimentar e da prevenção e erradicação das doenças de animais e plantas. A *taxa de segurança alimentar mais* surge, assim, como um de entre vários tributos que vêm financiar o novo *Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais*, e sem dúvida o mais importante.”¹⁰²

Ainda, refere que, “a criação da taxa de segurança alimentar é expressão de uma tendência de fundo que se vem registando em Portugal ao longo dos últimos anos, a tendência ao alargamento da nossa parafiscalidade económica e à multiplicação de tributos de âmbito setorial. (...) A entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia, nos anos 80, obrigou ao desmantelamento destas estruturas corporativas e à eliminação das *taxas de coordenação* que as alimentavam, incompatíveis que eram com as grandes liberdades económicas do direito comunitário. Tratou-se de um recuo apenas temporário, porém, pois que logo nos anos 90 assistimos ao regresso progressivo destes tributos setoriais, renascidos nas vestes das modernas taxas de regulação económica, com vista a financiar entidades reguladoras, institutos ou fundos públicos, com maior ou menor grau de autonomia.”¹⁰³

Feitas estas considerações a respeito da legislação europeia subjacente à criação da taxa de segurança alimentar, importa analisar a sua natureza e adequação ao direito constitucional português.

¹⁰¹ ANTUNES, Aquilino Paulo – *A Taxa de Segurança Alimentar “Mais”*, RIDB, Ano 3, nº 2, 2014, p. 817.

¹⁰² VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar*, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº5, Julho/Setembro, 2014, p. 3.

¹⁰³ VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar*, *ob.cit.*, p. 3.

3.2. Estrutura essencial da TSAM

O Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de junho, cria, no âmbito do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais que é definido como «um património autónomo, sem personalidade jurídica e dotado de autonomia administrativa e financeira» cuja direção compete, por inerência, ao diretor-geral de Alimentação e Veterinária, coadjuvado pelo diretor da unidade orgânica com competência em matéria financeira da DGAV (artigos 2.º e 6.º).

Os objetivos do Fundo enquadram-se na proteção da segurança alimentar e da saúde do consumidor e no cumprimento das normas europeias em matéria de qualidade alimentar, nomeadamente: (a) financiar os custos de execução dos controlos oficiais no âmbito da segurança alimentar, proteção animal e sanidade animal, proteção vegetal e fitossanidade; (b) apoiar a prevenção e erradicação das doenças dos animais e das plantas, bem como das infestações por parasitas, designadamente com controlos sanitários, testes e outras medidas de rastreio, compra e administração de vacinas, de medicamentos e de produtos fitofarmacêuticos, abate e destruição de animais e destruição de culturas; (c) apoiar a preservação do património genético ou em matéria de encefalopatias espongiiformes transmissíveis; e (d) incentivar o desenvolvimento da qualidade dos produtos agrícolas (artigo 3.º).

A atividade do Fundo consubstancia-se na concessão de apoios financeiros a projetos, iniciativas e ações que visem a prossecução dos objetivos acima referidos, sendo seus potenciais beneficiários, nos termos dos artigos 7º e 8º, n.º 1, do Regulamento de Gestão do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais, aprovado pela Portaria nº 214/2012 de 17 de junho: (a) a DGAV; b) outros serviços e organismos do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território; c) demais entidades públicas, compreendendo os serviços e organismos da administração direta e indireta do Estado, as autarquias locais e as empresas do setor empresarial do Estado.

De acordo com o artigo 9º do mesmo Decreto-Lei, a taxa de segurança alimentar mais (i) constitui contrapartida da garantia de qualidade alimentar; (ii) 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 locais onde se exerce uma atividade de comércio alimentar a retalho, incluindo os de comércio misto, ou seja, aqueles onde se exerce uma atividade alimentar e uma não alimentar e em que nenhuma delas representa, pelo menos 90% do volume total de vendas; (iii) é devida anualmente e o seu valor é fixado entre € 5 e € 8 por metro quadrado de área de venda do estabelecimento; (iv) a definição do valor concreto por metro quadrado é feita por portaria de

membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da agricultura; (v) ficam isentos os estabelecimentos com área de venda inferior a 2000m² ou pertencentes a microempresas, desde que (a) a empresa a que pertencem não utilize uma ou mais insígnias nem disponha, a nível nacional, de uma área de venda acumulada igual ou superior a 6000 m² ou (b) não estejam integrados num grupo que disponha, a nível nacional, de uma área de venda acumulada igual ou superior a 6000 m².¹⁰⁴

Entende-se por “estabelecimento de comércio alimentar” o local no qual se exerce uma atividade de comércio alimentar a retalho, incluindo os incluindo os estabelecimentos de comércio misto, tal como definidos na alínea l) do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 21/2009, de 19 de janeiro.

Como resulta da respetiva nota preambular, a aprovação do Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de junho, insere-se numa política de proteção da cadeia alimentar e da saúde dos consumidores, e assenta num princípio da responsabilização de todos os agentes económicos intervenientes em matéria de segurança e qualidade alimentar, em aplicação de normas de direito europeu que consagram a «obrigação de financiamento dos custos referentes à execução dos controlos oficiais por parte dos Estados membros, conferindo a estes a possibilidade de obterem os meios financeiros adequados através da tributação geral ou da criação de taxas ou contribuições especiais a suportar pelos operadores».

Ainda segundo o preâmbulo do referido diploma pode ler-se, a respeito da receita criada (e depois de se fazer referência à existência de outras taxas que já são cobradas a produtores pecuários, estabelecimentos que laboram produtos de origem animal, produtores, distribuidores e comerciantes: *“Importa, por isso estender a todos os operadores da cadeia alimentar a responsabilidade pelo referido financiamento, através de uma contribuição financeira obrigatória que assegure a equitativa repartição dos custos dos programas de controlo, na medida em que todos são destes beneficiários. Neste âmbito, concretiza-se o princípio do «utilizador pagador», uma vez que a contribuição é exigida a todos aqueles que usufruem dos serviços ou sistemas (...).”* E mais adiante: *“(...) importa constituir um fundo financeiro que assegure o pagamento das compensações que possam ser exigidas no âmbito da defesa da saúde animal e da garantia da segurança dos produtos de origem animal e vegetal.”*

Fica assim definida a incidência subjetiva da TSAM, a saber, a distribuição¹⁰⁵, ou melhor a grande distribuição, tendo em conta o que o legislador depois refere quanto a estabelecimentos que “estão isentos”. Não ficam abrangidos, por um lado, os grossistas, nem

¹⁰⁴ ANTUNES, Aquilino Paulo – *A Taxa de Segurança Alimentar “Mais”, ob.cit.*, p. 815.

¹⁰⁵ BORGES, Sofia Ricardo – *A Taxa de Segurança Alimentar Mais, Enquadramento, Análise de Jurisprudência*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, *ob.cit.*, p. 192.

os retalhistas, por outro, cujas áreas de venda sejam inferiores ao que é determinado no Decreto-Lei (e depois também em Portaria).

Para SÉRGIO VASQUES, “a incidência subjetiva da taxa de segurança alimentar é fixada pelo DL nº 119/2012, porém de modo imperfeito. Com efeito, o seu art. 9º, dispõe que a taxa é devida pelos “estabelecimentos de comércio alimentar”, ignorando o facto de os estabelecimentos em si mesmos serem desprovidos de personalidade jurídica. O equívoco do legislador só é corrigido pela Portaria nº 215/2012, que repisa as normas de incidência da taxa, agora com o cuidado de explicitar, no seu art. 2º, que sujeitos passivos são os titulares dos estabelecimentos, não os estabelecimentos eles próprios.”¹⁰⁶

E o mesmo autor, a propósito da incidência subjetiva refere que, “(...) importa, pois, fazer duas notas. A primeira, para registar que o DL nº 119/2012 não esgota a incidência subjetiva da taxa de segurança alimentar, seja porque remete para outros diplomas legais, seja porque existem nele lacunas que só por meio de portaria de vieram suprir. A segunda, para sublinhar que o critério de que o legislador se serve para delimitar a incidência subjetiva da taxa de segurança alimentar, reside no volume de negócios dos estabelecimentos comerciais, ficando obrigados ao pagamento da taxa todos aqueles cujo volume de negócios seja originado em mais de 10% pelo comércio alimentar.”¹⁰⁷

É a portaria nº 215/2012, de 17 de julho que procede à regulamentação da taxa de segurança alimentar mais, contendo as regras relativas a incidência, liquidação, pagamento e cobrança.

A referida portaria limita-se a reiterar o que já consta no Decreto-Lei em análise, estabelecendo no art. 2º, nº 1, que “a taxa é devida pelos titulares de estabelecimentos (...) de acordo com a área de venda do estabelecimento, acrescentando um conceito de área de venda do estabelecimento”, conforme art. 2º, nº 2, alínea b), e concretizando nas diversas isenções que também já constavam no DL, de acordo com o art. 3º.

Passado pouco tempo, foi publicada a Portaria nº 200/2013, de 31 de maio, e com vista, ainda, a “clarificar o modo de determinação da área de venda”, vieram a ser introduzidos coeficientes de ponderação para apuramento da área de relevante dos estabelecimentos e para a sua determinação. Isto, note-se, também, depois de já em 2012, os contribuintes abrangidos terem ficado obrigados a comunicar à DGAV, no prazo de 30 dias a contar da data de entrada em vigor da Portaria de regulamentação, entre outros elementos, a “área de venda do estabelecimento.”¹⁰⁸

¹⁰⁶ VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar*, *ob.cit.*, p. 5.

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 5.

¹⁰⁸ BORGES, Sofia Ricardo – *A Taxa de Segurança Alimentar Mais, Enquadramento, Análise de Jurisprudência*, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, *ob.cit.*, pp.194-195.

Conforme defendido por SÉRGIO VASQUES, “incidência objetiva da taxa de segurança alimentar é fixada pelo legislador de modo mais sumário ainda e, nesta matéria, com lacunas maiores. A leitura do art. 9º do DL nº 119/2012 deixa-nos ver que a taxa é configurada como um tributo periódico, devido anualmente pelos estabelecimentos comerciais, podendo presumir-se que é por eles devido enquanto se mantenha em atividade. A incidência objetiva da taxa só implicitamente resulta da lei, portanto, constatando-se que o legislador não concretiza com rigor neste diploma o respetivo fato gerador. Com efeito, analisando a Portaria nº 215/2012, conseguimos ter exata noção do fato cuja verificação faz nascer a obrigação de pagar a taxa de segurança alimentar, ao ler no seu art. 5º que “para efeitos de aplicação da taxa, é considerada a situação dos estabelecimentos comerciais à data de 31 de Dezembro do ano anterior ao que respeita a liquidação”. Assim, o fato que obriga ao pagamento da taxa é a titularidade do estabelecimento no último dia de cada ano civil, sendo irrelevantes quaisquer vicissitudes que lhe sejam anteriores: a taxa incide sobre os estabelecimentos que a 31 de dezembro possam ser qualificados de comércio alimentar, é devida pela pessoa que deles for titular nessa data e calculada em função da área de venda que os estabelecimentos evidenciem a 31 de Dezembro.”¹⁰⁹

A base tributável da TSAM é dada pela área de venda do estabelecimento nos termos do disposto no artigo 2º, nº 2, alínea b), da Portaria nº 215/2012, de 17 de junho. A área de venda de relevante para efeitos de apuramento da taxa é fixada através dos coeficientes de ponderação, nos seguintes termos: (a) área de venda do estabelecimento inferior a 1750 m2 está sujeita a um coeficiente de ponderação de 90%; (b) a área de venda do estabelecimento igual ou superior a 1750 m2 e inferior a 5000 m2 está sujeita a um coeficiente de ponderação de 75%; (c) A área de venda igual ou superior a 5000 m2 está sujeita a um coeficiente de ponderação de 60%.

Para efeitos de aplicação da Portaria nº 215/2012, de 17 de julho, é considerado «estabelecimento autónomo» o estabelecimento alojado ou compreendido no interior de um outro estabelecimento de comércio, independentemente de ambos usarem a mesma insígnia ou nome de estabelecimento ou serem explorados pelo mesmo titular, ou de terem sido objeto de licenciamento específico, no qual se prestam serviços ou vendem produtos distintos dos que são transacionados no estabelecimento de comércio que o aloja, dotado de caixas de saída próprias ou de barreiras físicas análogas destinadas a delimitar a área de venda, e em que as transações nele efetuadas são exclusivamente registadas e pagas no seu interior ou nas respetivas caixas de saída próprias, onde não podem ser registadas ou pagas transações efetuadas no estabelecimento de comércio que os aloja.

¹⁰⁹ VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar, ob.cit.*, pp. 5-6.

A área de venda dos estabelecimentos autônomos só releva se estes forem estabelecimentos de comércio alimentar ou misto, caso em que o respetivo volume total de vendas e a sua área não têm qualquer repercussão nos estabelecimentos que os alojam, para os efeitos da presente portaria.

Deste quadro normativo, é possível depreender que no cálculo da taxa de segurança alimentar há-de ter-se em conta toda a área de venda do estabelecimento comercial que lhe está sujeito, incluindo a área de venda que não respeite a produtos alimentares.

A esse respeito, SÉRGIO VASQUES refere que, “ (...) e quer isto dizer ainda que a incidência objetiva da taxa de segurança alimentar é fixada com base em critério diferente daquele que serve à fixação da sua incidência subjetiva, olhando-se ao volume de negócios gerado pelo comércio alimentar no momento de escolher o sujeito passivo e à sua área total de venda quando se lhe fixa a taxa a pagar.”¹¹⁰

Através da Portaria nº 200/2013, de 31 de maio, e com vista, ainda, a clarificar o modo de determinação da área de venda, vieram a ser introduzidos coeficientes de ponderação para apuramento da área relevante dos estabelecimentos e para a sua determinação. Isto, note-se, depois de já em 2012, os contribuintes abrangidos terem ficado obrigados a comunicar à DGAV, no prazo de 30 dias a contar da entrada em vigor da Portaria de regulamentação, entre outros elementos, a “área de venda do estabelecimento.

Em suma, e por força dos Diplomas que a criam e regulam (e independentemente agora das questões que se poderiam levantar quanto à forma da sua produção e ao regime jurídico conforme estruturado), a taxa de segurança alimentar mais é uma obrigação de pagamento coativamente imposta a estabelecimentos de comércio alimentar a retalho, incluindo os estabelecimentos de comércio misto, situados em território continental, que reúnam certas características, designadamente as relacionadas com um determinado patamar de dimensão, como contrapartida da garantia de segurança alimentar. Taxa cuja coleta é calculada por referência ao número de metros quadrados de área de venda do estabelecimento. Por outras palavras, em que é a dimensão da área de venda o critério de cálculo para determinação do montante da dívida e em rigor, também o critério determinante para efeitos de sujeição do tributo.¹¹¹

Estruturada a taxa de segurança alimentar, todas as suas regras de liquidação e pagamento são remetidas para a Portaria nº 215/2012. Essencialmente, a mecânica de aplicação assenta em liquidação administrativa, assegurada pela Direção-Geral de Alimentação e Veterinária, a notificar ao sujeito passivo até final do mês de março todos os anos. A portaria prevê que o pagamento seja feito em duas prestações, uma até ao fim de

¹¹⁰ VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar*, *ob.cit.*, p. 6.

¹¹¹ BORGES, Sofia Ricardo – *A Taxa de Segurança Alimentar Mais, Enquadramento, Análise de Jurisprudência*, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, *ob.cit.*, p. 194.

Maio e outra no final de Outubro, uma solução invulgar no que toca a taxas e contribuições e que se explica pelo elevado peso que se antecipa que a taxa venha a ter para os contribuintes.¹¹²

3.3. Da natureza jurídica da TSAM

Verifica-se que a TSAM desde a sua criação – como vimos, recentemente - tem um peso financeiro importante nesta área do nosso sistema tributário¹¹³. Desde que foi criada, a TSAM sofreu forte contestação por parte dos operadores da grande distribuição e associações do setor. Não terá chegado a ser paga, por exemplo, por grandes empresas do setor da distribuição nacional, que desde o início contestaram a constitucionalidade do tributo e avançaram para Tribunal, como é do conhecimento público, não se conformando com os montantes que lhe foram sendo liquidados, por os considerar indevidos.

O quadro normativo da “taxa de segurança alimentar mais”, desde o início levantou questões de inconstitucionalidade orgânica e material.

Refira-se, que não deixa de ser interessante, a respeito da sua natureza, o que foi discutido no debate parlamentar de 27 de setembro de 2012, quando já estava em vigor o DL que a criou. Debate, que, *a posteriori*, que teve lugar por terem sido apresentados três projetos de resolução de cessação da respetiva vigência. Entre mais informação com interesse para a compreensão da génese deste tributo pode, por exemplo, ler-se em intervenção do Sr. Secretário de Estado das Florestas e Desenvolvimento Rural de então que “(...) o problema é a insustentabilidade financeira dos sistemas de controlo sanitário, do controlo do sistema de recolha de cadáveres e das análises laboratoriais que o Governo herdou (...) é, inclusivamente, para proteger as exportações portuguesas para os países que são importadores diretos de produtos agroalimentares de Portugal.”^{114 115}

¹¹² No ano de 2012, a forma de liquidação e pagamento foi *sui generis*, tendo em conta que o art. 17º do Decreto-Lei nº 119/2012 previa que o seu pagamento deveria ser integralmente realizado no prazo de 60 dias a contar da data de entrada em vigor da Portaria nº 215/2012. Em conformidade com o art. 10º desta Portaria, o valor da taxa de segurança alimentar para o ano de 2012 é reduzido para € 4,08 por metro quadrado da área de venda dos estabelecimentos comerciais tributáveis.

¹¹³ Em audição parlamentar de outubro de 2016 sobre questões relacionadas com a saúde animal e Sistema de Recolha de Cadáveres de Animais Mortos na Exploração (o “SIRCA”) afirmava o Sr. Ministro da Agricultura que as ações pendentes nos Tribunais relativas à TSAM eram mais de quinhentas, referindo-se aos problemas de tesouraria que tal colocava à DGAV. Ainda segundo informações daquele Ministério (cfr. noticiado pela agência Lusa/jornal de negócios online, a 4 de outubro de 2016) estariam então em dívida de TSAM cerca de 15 milhões de euros. Segundo notícias mais recentes da mesma fonte (a 30 de abril de 2017), o encaixe financeiro do Estado com a TSAM nos primeiros cinco anos (até final de 2016) foi de 35,3 milhões de euros.

¹¹⁴ BORGES, Sofia Ricardo – *A Taxa de Segurança Alimentar Mais, Enquadramento, Análise de Jurisprudência*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, *ob.cit.*, p. 195.

¹¹⁵ A mesma Autora em nota refere que “(...) Por seu turno, o Programa de Governo do executivo em funções – disponível em <http://www.portugal.gov.pt> – contém menções importantes no desígnio de garantir a sanidade animal, a este propósito nele se lendo: “Não obstante os avultados investimentos ao longo dos anos, continuam ainda por erradicar várias doenças dos animais, em particular de

Após a entrada em vigor da “taxa de segurança alimentar mais”, chegaram aos tribunais impugnações judiciais a contestar a natureza jurídica da TSAM, nomeadamente a suscitar a inconstitucionalidade orgânica e material.

No entanto, no espectro da evolução jurisprudencial em torno da figura e do regime das contribuições financeiras, o Acórdão nº 539/2015¹¹⁶ merece destaque, pois marca uma mudança na evolução jurisprudencial do TC.

Através da citada decisão, o TC procedeu a uma inversão ao nível do respetivo histórico jurisprudencial, quando à questão de saber qual o regime constitucional aplicável às contribuições financeiras, perante a contínua ausência de concretização do regime geral a que alude o artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP.

Conforme já exposto no presente estudo, a TSAM foi criada pelo Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de junho como receita do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais (FSSAM).

Por seu turno, o FSSAM 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), tendo 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.”

Em termos gerais, como ponto de partida para a análise do TC, assumiu-se que a TSAM constitui contrapartida da garantia de segurança e qualidade alimentar.

Para tal, 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 uma atividade alimentar e uma e uma não alimentar e em que nenhuma representa, pelo menos, 90% das vendas.

A este propósito, o TC começou por referir que “no caso vertente poderá afirmar-se que a “taxa de segurança alimentar mais” não constitui uma verdadeira taxa porque não incide sobre uma qualquer prestação administrativa de que o sujeito passivo seja efetivo causador ou beneficiário, sendo antes tida como contrapartida de todo um conjunto de atividades levadas a cabo por diversas entidades públicas que visam garantir a segurança e qualidade alimentar. E também porque o facto gerador do tributo não é a prestação individualizada de um serviço público mas a mera titularidade de um estabelecimento de comércio alimentar,

ovinos e bovinos, sujeitas a planos de erradicação. Subsistem igualmente problemas de financiamento das entidades encarregues da sua execução, que justificam a necessidade de readaptar estes planos. Por outro lado, importa rentabilizar a rede de abate nacional, aumentando os proveitos desta indústria, ao mesmo tempo que garante melhor a saúde pública

¹¹⁶ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Processo nº 27/15, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano.

sendo o valor da taxa calculada, com base área de venda do estabelecimento e não com base no custo ou encargo que a atividade de controlo da segurança e qualidade alimentar poderia gerar.”¹¹⁷

De igual forma, a “taxa de segurança alimentar mais” não pode também ser qualificada como um imposto porque a sua finalidade não é satisfazer os gastos gerais da comunidade, em cumprimento de um dever geral de cidadania, mas unicamente contribuir para o financiamento de uma atividade continuada de controlo e fiscalização da cadeia alimentar mediante a consignação das receitas a um Fundo que tem a missão específica de apoiar financeiramente projetos, iniciativas e ações a desenvolver nessa área.”¹¹⁸

Para a conclusão da efetiva natureza jurídica da TSAM acrescentou o TC que “como resulta do disposto no artigo 9º do Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de junho, a “taxa de segurança alimentar mais” é precisamente uma contribuição para o financiamento da atividade de garantia de segurança e qualidade alimentar. É uma comparticipação nas receitas de um fundo destinado a financiar projetos, iniciativas e ações desenvolvidos pelas entidades que operam nesse mercado. Não estamos, pois, no seu aspeto dominante, perante uma participação nos gastos gerais da comunidade, em cumprimento de um dever fundamental de cidadania, nem perante a retribuição de um serviço concretamente prestado por uma entidade pública ao sujeito passivo, pelo que a referida «taxa» não se pode qualificar nem como imposto, nem como uma verdadeira taxa, sendo tal tributo antes qualificável como contribuição financeira.”¹¹⁹

Conclui que, como resulta do disposto no artigo 9º, do Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de junho, a TSAM é precisamente uma contribuição para o financiamento da atividade de garantia de segurança e qualidade alimentar. É uma comparticipação nas receitas de um fundo destinado a financiar projetos, iniciativas e ações desenvolvidos pelas entidades que operam nesse mercado.

No âmbito da qualificação da TSAM como contribuição financeira, de acordo com o TC, “o que interessa considerar é o grau de autonomia da entidade que presta o serviço público e à qual se encontra consignada a receita resultante da contribuição financeira, de modo a poder afirmar-se que a receita não será canalizada para a administração geral do Estado ou de outras pessoas coletivas territoriais (dando relevo a este aspeto como um critério decisivo de

¹¹⁷ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Processo nº 27/15, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano.

¹¹⁸ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Processo nº 27/15, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano.

¹¹⁹ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Processo nº 27/15, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano.

aferição da independência da entidade administrativa, o acórdão do Tribunal Constitucional nº 613/2008)".¹²⁰

Sempre com todo o respeito, que é muito, parece-nos que logo neste ponto poderia ter sido apreciado o funcionamento em concreto das TSAM, retirando todas as consequências das considerações aqui feitas.

Quando o TC refere que a TSAM não tem "(...) por fim satisfazer gastos gerais da comunidade, em cumprimento de um dever geral de cidadania (...)", diríamos nós, analisada a questão de fundo, também poderia entender-se de forma diferente, no sentido de que sempre haverá algum fim (ou, pelo menos, efeito) de satisfação de gastos gerais da comunidade. Na verdade, não nos parece descabido, em absoluto, enquadrarmos a situação num contexto de saúde da comunidade em geral, apelando para o artigo 64º da CRP, para o próprio enquadramento que nesta matéria é feito no Preâmbulo do Decreto-Lei nº119/2012, de 15 de junho ou para o art. 3º desse diploma legal, ao situar a missão e objetivos do Fundo "no quadro (...) da saúde do consumidor (...). De qualquer forma a segurança alimentar é vista como um assunto de saúde pública."¹²¹

Conclui o TC, que a TSAM se pode qualificar como contribuição financeira, sendo que a distingue dos impostos, é o destinar-se não a financiar as despesas públicas em geral, mas sim despesas associadas a certos serviços públicos, por cuja execução são diretamente responsáveis determinadas entidades públicas: "são afinal contribuições que se destinam a retribuir serviços prestados por uma entidade pública, ao invés de se inserirem no objetivo estritamente financeiro do sistema fiscal (...)". A TSAM "sendo uma contribuição especial não subsumível ao conceito de imposto ou taxa é também uma contribuição que reverte a favor da entidade pública e se enquadra na categoria de contribuição financeira a que se refere o art. 165º, nº 1, al. i), da CRP."

Também nesse ponto, nos parece que fica por desenvolver o raciocínio que analisa o funcionamento na essência do tributo, partindo para a aferição possível de quais sejam os referidos "serviços prestados por uma entidade pública" no caso (a cuja retribuição a TSAM de destina e deve, pois, a sua existência).

Partilhamos da opinião de SOFIA BORGES, quando refere que "(...) ao que nos parece, e salvo melhor opinião, tal não fica suficientemente esclarecido no DL criador da TSAM. Veja-se, a este respeito, como o Diploma trata desenvolvidamente as receitas do Fundo enquanto que, quanto às respetivas despesas, se limita a remeter para "as resultantes dos encargos e responsabilidades decorrentes da prossecução das suas atividades, incluindo as despesas

¹²⁰ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Processo nº 27/15, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano.

¹²¹ BORGES, Sofia Ricardo – *A Taxa de Segurança Alimentar Mais, Enquadramento, Análise de Jurisprudência*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, *ob.cit.*, p. 199.

com o apoio administrativo e redes informáticas” (cfr. art. 5º). Esclarecendo-se, mais à frente, que “o apoio técnico e administrativo necessário ao funcionamento do Fundo é prestado pela DGAV (pelo que, aparentemente, a TSAM poderá até também destinar-se a retribuir serviços de apoio técnico e administrativo prestados pela DGAV, cfr. art. 8º), e ainda, que o Fundo concede apoios financeiros, nos termos do respetivo regulamento (cfr. art. 7º). De resto, regula-se o destino das coimas, sendo 60% para os cofres do Estado (cfr. al. a) do art. 14º), a fiscalização, que incide, tão só, note-se, sobre as receitas (cfr. art. 15º). Nem ficamos, pelo menos nós, esclarecidos a este respeito (das despesas concretas que se visa financiar) pelo regulamento de gestão do Fundo, que vem reiterar as regras já constantes no DL (v. art. 8º do regulamento) e acrescentar os potenciais beneficiários dos apoios financeiros a conceder pelo Fundo, quais sejam (i) a DGAV, (ii) outros serviços e organismos do Ministério respetivo, e (iii) demais entidades públicas (v. art. 7º do regulamento). Sendo que aqui a fiscalização, que também, se prevê, é tão só relativa à utilização, por parte dos respetivos beneficiários, dos apoios concedidos.”¹²²

Parece-nos adequado, que o diploma criador da TSAM pudesse trazer a fundamentação/justificação económico-financeira dos valores a cobrar com o mesmo.¹²³ Por aí se aportando também transparência quanto aos concretos serviços a financiar.

Antes de o TC proferir o Acórdão nº 539/2015, SÉRGIO VASQUES pronunciou-se no sentido de que assentes as noções fundamentais de imposto, taxa e contribuições financeiras, “não se mostra demasiado difícil a qualificação da “taxa de segurança alimentar mais” instituída pelo Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de junho.

Nesse sentido, consignou que, “acreditamos, porém, que a taxa de segurança alimentar não constitui um imposto. É verdade que o pressuposto desta taxa, sendo constituído pela mera titularidade dos estabelecimentos de comércio alimentar, respeita em exclusivo ao contribuinte e à sua atividade económica, surgindo inteiramente alheio à atividade da Administração. Mas se isto obsta a que nela vejamos um tributo rigorosamente comutativo não obriga, porém, a que nela vejamos um tributo rigorosamente unilateral e isso porque a natureza unilateral ou comutativa de um tributo público não se apura apenas em função do seu *pressuposto*, exigindo ainda que, além deste, olhemos a sua finalidade.”^{124 125}

E, mais adiante, destaca que, “a *taxa de segurança alimentar* não constitui um tributo que se destine amplamente a fazer com que os contribuintes contribuam para os gastos gerais da comunidade, em cumprimento de um qualquer dever geral de cidadania. A finalidade da taxa

¹²² BORGES, Sofia Ricardo – *A Taxa de Segurança Alimentar Mais, Enquadramento, Análise de Jurisprudência*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, *ob. cit.*, pp. 200-201.

¹²³ Veja-se, por comparação, o que sucede ao nível das Taxas das Autarquias Locais, em consequência do respetivo regime geral.

¹²⁴ VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar*, *ob.cit.*, p.9.

¹²⁵ Neste sentido, veja-se o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 497/89, de 13 de junho.

está em fazer com que o setor da distribuição alimentar contribua para o financiamento de uma atividade continuada de supervisão, na medida em que se presume que este grupo de operadores económicos dela beneficia indiretamente.”^{126 127}

O Acórdão nº 539/2015 assume que as contribuições financeiras se reportam a “feixes de prestações difusas” que apenas se podem “presumir provocadas ou aproveitadas por certos grupos de contribuintes”.¹²⁸

Com efeito, SÉRGIO VASQUES defende que “a taxa de segurança alimentar não incide sobre prestações individualizadas de que o sujeito passivo aproveite de modo efetivo, um pressuposto que obsta a que a qualifiquemos como verdadeira taxa. Ainda assim, a *taxa de segurança alimentar* está voltada à compensação de um “feixe” de prestações que aproveitarão ao setor em que o sujeito passivo se integra, uma finalidade que exclui a sua qualificação como imposto.”¹²⁹

Cita ainda, que, “a taxa de segurança alimentar criada pelo DL nº 119/2012 apresenta, assim, aquele desencontro entre *pressuposto* e *finalidade* característico das contribuições. Se olharmos ao seu pressuposto legal, vemos que é constituído por um facto respeitante à vida do contribuinte – a titularidade de um estabelecimento de comércio alimentar – que o legislador *presume* indiciar o aproveitamento do trabalho de supervisão que a Administração leva a cabo neste domínio. Se analisarmos a sua finalidade, verificamos que ela compensa as prestações mais ou menos difusas em que esse trabalho se traduz – as prestações objeto do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais. (...) em suma, *a estrutura da taxa de segurança alimentar corresponde de pleno à categoria das contribuições autonomizada pelo art. 165º da Constituição*, o que o legislador admite à sua maneira no preâmbulo do DL nº 119/2012, ao referir-se-lhe como uma “contribuição financeira obrigatória”.

Pese embora não seja o centro do nosso estudo, abordarmos a seguir algumas ponderações tecidas pelo TC no Acórdão nº 539/2015, no que diz respeito aos critérios adotados pelo legislador na delimitação, por um lado, da incidência subjetiva, e por outro, na definição do critério de cálculo do valor da TSAM, ou seja, se são, ou não, materialmente infundados.

3.3.1. A Reserva de lei parlamentar

No que se refere ao impacto de semelhante qualificação no plano constitucional, em especial no que se reporta à sujeição (ou ausência de sujeição) à reserva de lei, começou por

¹²⁶ VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar, ob.cit.*, p.10.

¹²⁷ Para Sérgio Vasques, a qualificação da “*taxa de segurança alimentar mais*” como imposto sempre obrigaria a testá-la à luz do princípio da capacidade contributiva.

¹²⁸ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Processo nº 27/15, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano.

¹²⁹ VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar, ob.cit.*, p.10.

referir o TC que “a revisão constitucional de 1997 ao prever a figura das contribuições financeiras como tributo, para efeitos de definição da competência legislativa, equiparou-a às taxas e distinguiu-a dos impostos. Enquanto a criação destes se manteve na reserva relativa da Assembleia da República, relativamente às taxas e às contribuições financeiras aí se incluiu apenas a previsão de um regime geral, ficando excluída da reserva parlamentar a criação individualizada quer de taxas quer de contribuições financeiras. E a aprovação desse regime geral não surge como ato-condição ou pressuposto necessário da criação individualizada desses tributos.”¹³⁰

Acrescentou o TC que “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.”¹³¹

O TC 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 nº 38/2000 e 333/2001), não havendo razões para que, no que concerne à criação de contribuições financeiras, se estabeleça uma solução diversa, efetuando uma distinção onde o texto constitucional não distingue.

Como referimos, talvez como em nenhuma outra decisão anterior, no Acórdão nº 539/2015, o TC enveredou por um exercício bastante mais pormenorizado quanto à estrutura normativa das contribuições financeiras, por contraposição ao que resultara da sua jurisprudência anterior – mesmo aquela que já se havia pronunciado sobre tributos com a natureza de contribuição financeira, como sucedera nos Acórdãos nº 365/08, 613/08, 152/2013 e 80/2014.

O entendimento do TC nesse ponto suscita as maiores reservas. O princípio da legalidade neste âmbito, das contribuições financeiras (como no das taxas), exige, tão só que a AR legisle e autorize o Governo a legislar sobre as regras e os princípios gerais comuns às diversas contribuições financeiras; que esse regime geral deverá conter os princípios estruturantes e as regras elementares quanto aos seus pressupostos essenciais comuns, mas não mais do que isso.

No caso da TSAM não descortina o TC uma qualquer intervenção da AR, passível de ser considerada como minimamente habilitante do Governo para criá-la; e, acrescenta que tal não resulta de uma imposição específica da União Europeia. Mas, nesse caso, o TC evidenciou a

¹³⁰ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Processo nº 27/15, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano.

¹³¹ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Processo nº 27/15, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano.

necessidade de efetivamente ponderar as consequências, ao nível da reserva parlamentar, da não existência de um regime geral das contribuições financeiras.

Face do exposto, concluiu o TC que a ausência da aprovação de um regime geral das contribuições financeiras por parte da 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 poder sempre revogar, alterar ou suspender o respetivo diploma, no exercício dos seus poderes constitucionais. Conclui, pois, que o art. 9º, do Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de junho, não viola o art. 165º, nº 1, al. i), da CRP.

Nesse ponto, mais uma vez, e sempre com o devido respeito, que é muito, entendemos que os fundamentos invocados pelo TC, possuem uma consistência reduzida.

Vemos a alteração introduzida pela revisão da CRP, no sentido de que o legislador interveio para conferir maior nível de segurança jurídica à matéria das taxas e contribuições financeiras. Não nos parece plausível ter sido intenção do legislador constituinte que passasse a ser possível, em consequência da alteração por si efetuada, e enquanto não concretizado o comando constitucional acrescentado, a criação livre das Contribuições pelo Governo.¹³²

Analisadas as coisas por outro prisma, não parece realista esperar que a AR se dê ao trabalho de revogar, alterar ou suspender diplomas do Governo neste âmbito, sempre e todas as vezes em que se suscitem quaisquer dúvidas que o possam justificar, quando na realidade, há mais de 20 anos que lhe incumbe legislar (ou autorizar ao Governo que legisle mediante competente Lei de Autorização por si preparada) cumprindo, por essa via, o comando constitucional constante na segunda parte do art. 165º, nº 1, al. i), e tal não ocorreu.

Pela importância que o Acórdão nº 539/2015 ocupa para os futuros desenvolvimentos em torno do regime constitucional das contribuições financeiras, entendemos que não podemos deixar de dar atenção aos respetivos Votos de Vencido, que, no âmbito da inconstitucionalidade orgânica, se pronunciaram em sentido contrário ao da referida decisão.

O voto de vencido do Conselheiro Carlos Fernando Cadilha, repousa sobre os seguintes argumentos:

- (i) Em primeiro lugar, começou por mencionar o referido Juiz Conselheiro que “não parece aceitável que o simples alargamento da reserva parlamentar nos termos antes enunciados tenha passado a constituir habilitação constitucional suficiente para permitir ao Governo instituir livremente contribuições financeiras independentemente da intervenção qualificada da Assembleia da República a quem compete definir os critérios de enquadramento geral a que esses tributos devem obediência, acrescentando ainda que “a inclusão da reserva de lei formal do regime geral das contribuições financeiras

¹³² VASQUES, Sérgio – *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Almedina, 2008, p. 38.

parece ter tido em vista garantir uma uniformização de critérios relativamente ao modo como deverão ser asseguradas as necessidades financeiras das entidades públicas e preservar a coerência e justiça do sistema tributário, tendo também em linha de conta os princípios da segurança jurídica e da justa repartição dos encargos públicos. Não terá sido propósito do legislador constituinte facultar incondicionalmente ao Governo a criação de contribuições financeiras públicas enquanto se mantenha uma situação de omissão legislativa em matéria de definição do regime geral.”¹³³

- (ii) Em segundo lugar, “perante um domínio que se move no quadro de prestações económicas e relações sociais de maior complexidade, relativamente ao qual não existe uma tradição legislativa consequente, e em que se torna mais exigente a definição por via parlamentar dos princípios estruturantes e elementos essenciais do tributo.”¹³⁴

Não ignoramos, de igual modo, as considerações constantes no voto de vencido do Conselheiro Joaquim Sousa Ribeiro, que tentaremos sintetizar doravante, em termos semelhantes ao que fizemos no caso no voto de vencido anteriormente analisado:

- (i) Em primeiro lugar, pese embora reconheça a existência de dois tipos de reserva parlamentar em matéria de contribuições financeiras, o Conselheiro Sousa Ribeiro destaca que “ambas as reservas representam uma garantia para o cidadão-contribuinte: a de quem nenhum tributo, com a correspondente afetação patrimonial, lhe poderá ser exigido sem a mediação parlamentar, o mesmo é dizer, sem o assentimento do órgão representativo da vontade popular, ou, pelo menos, sem enquadramento em normas gerais estruturantes e condicionantes emanadas desse órgão.”¹³⁵
- (ii) Em segundo lugar, refere ainda o citado Juiz Conselheiro que “este regime, introduzido pela revisão constitucional de 1997, já traduz, aliás, atenuação do originariamente em vigor, uma vez que “antes dessa revisão, não sendo a figura das contribuições financeiras objeto de autonomização constitucional, a todo o tributo que não pudesse ser qualificado como taxa cabia o tratamento jurídico-constitucional reservado aos impostos.”¹³⁶
- (iii) Em terceiro lugar, refere “o segmento do artigo 165º, nº 1, alínea i) introduzido na revisão de 1997 comunga ainda da matriz de sentido associada à origem histórica desta reserva parlamentar da qual constitui uma refração atualizada e ajustada à natureza

¹³³ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano] – Voto de Vencido do Conselheiro Carlos Fernando Cadilha.

¹³⁴ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano] – Voto de Vencido do Conselheiro Carlos Fernando Cadilha.

¹³⁵ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano] – Voto de Vencido do Conselheiro Joaquim Sousa Ribeiro.

¹³⁶ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano] – Voto de Vencido do Conselheiro Joaquim Sousa Ribeiro.

própria desta espécie de tributos. Se assim é, a atribuição à Assembleia da República de competência reservada não pode significar apenas que ao Governo está vedado estabelecer, sem autorização o regime geral das contribuições financeiras. Significa sobretudo que a criação e a fixação do regime, por via governamental, de cada um dos tributos desta espécie deverá ter em linha de conta e amoldar-se às regras gerais de enquadramento previamente definidas, a nível parlamentar.”¹³⁷

(iv) Em quarto lugar, referiu o Juiz Conselheiro que “uma jurisprudência dúctil e flexível deste Tribunal, constante dos Acórdãos nº 365/2008, 613/2008, 152/2013, e com particular evidência, 80/2014, prova que assim não é. Essa jurisprudência tem considerado que a ratio da disposição constitucional é satisfeita, mesmo na ausência de um regime geral, quando é possível identificar uma norma primária, de fonte parlamentar, que dê suporte mínimo habilitante à criação da contribuição financeira em causa e aos seus elementos essenciais.” Do exposto retira que “pretender que a persistência da omissão legislativa em editar o regime geral faculta a criação faculta a criação livre e incondicionada de contribuições financeiras, por meio de diploma governamental, subverte inteiramente o alcance garantístico que a reserva iniludivelmente possui.”¹³⁸

De acordo com as considerações anteriores, cumpre-nos questionar: Poderá a criação de contribuições como a taxa de segurança alimentar pode ser levada a cabo pelo Governo o através de Decreto-Lei simples mesmo antes de aprovado o “regime geral” a que se refere o art. 165º da Constituição?

A esta questão entendemos que deve ser dada uma resposta negativa.

Tendo em linha de conta o disposto no art. 165º da CRP e ao reconduzir a reserva de lei parlamentar ao “regime geral”, o legislador constituinte não pretendeu facultar ao Governo a criação incondicional de tributos com a estrutura híbrida e os contornos fugidios das modernas contribuições mas antes subordinar essa faculdade à publicação prévia de uma lei-quadro que lhe fixe os princípios estruturantes e elementos essenciais. A publicação prévia de um tal diploma de enquadramento constitui uma condição indispensável para assegurar a legitimação material destas contribuições, garantir a sua articulação recíproca e prevenir a formação de um conglomerado de tributos fronteiros mas alheios ao consentimento político da Assembleia da República.¹³⁹

A esse propósito, SÉRGIO VASQUES defende que “as alterações à reserva de lei parlamentar trazidas pela Revisão Constitucional de 1997 devem por isso ser tratadas com o

¹³⁷ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano] – Voto de Vencido do Conselheiro Joaquim Sousa Ribeiro.

¹³⁸ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano] – Voto de Vencido do Conselheiro Joaquim Sousa Ribeiro.

¹³⁹ VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar, ob.cit.*, p.11.

meio cuidado, se quisermos prevenir o alargamento desordenado da nossa parafiscalidade económica e a substituição progressiva dos impostos por tributos de âmbito setorial como a nova *taxa de segurança alimentar*. É talvez cedo ainda para dizer quando e como se procederá à aprovação de um “regime geral” para as modernas contribuições mas até que se aprove o regime geral para que aponta o art. 165º da CRP, devemos continuar a subordinar a criação e a disciplina das contribuições à reserva de lei parlamentar.”^{140 141}

No Acórdão nº 365/2008, atrás mencionado, relativo às taxas de regulação e supervisão devidas à Entidade Reguladora para a Comunicação Social (ERC), o TC reconheceu a autonomia às contribuições, entre as quais integra as modernas taxas de regulação. No entendimento do Tribunal Constitucional, esta taxa de regulação e supervisão representa “uma contribuição para o financiamento da ação quotidiana da ERC, a qual é exigida pela natureza da atividade desenvolvida pelos sujeitos passivos da taxa, visando cobrir “os custos do serviço de monitorização e acompanhamento contínuo e permanente de cada entidade que prossiga atividades de comunicação social”, em ordem a “assegurar o cumprimento das competências que estão atribuídas à ERC”. Assim, o TC conclui não estarmos “perante uma participação nos gastos gerais da comunidade, em cumprimento de um dever fundamental de cidadania, nem perante a retribuição de um serviço concretamente prestado por uma entidade pública ao sujeito passivo, pelo que uma entidade pública ao sujeito passivo, pelo que a referida taxa não se pode qualificar nem como imposto, bem como uma verdadeira taxa, sendo tais tributos antes qualificáveis como contribuições.”¹⁴²

Tal como assegura SÉRGIO VASQUES, o paralelo entre a *taxa de regulação e supervisão* devida à ERC e a taxa de segurança alimentar cobrada pela DGAV, é óbvio. Um e outro tributo representam a contrapartida do trabalho continuado de “monitorização e acompanhamento” de um determinado setor, assentando na presunção de que os operadores económicos que o integram são causadores ou beneficiários dessa atividade. Mas se no tocante à *taxa de regulação* da ERC a violação da reserva de lei parlamentar era questão que verdadeiramente não se punha porque a sua criação tinha sido levada a cabo por lei da Assembleia da República, o caso mostra-se inteiramente diferente no que respeita à *taxa de segurança alimentar*, criada como foi pelo DL nº 119/2012, à margem de intervenção parlamentar.

¹⁴⁰ VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar, ob.cit.*, p.11.

¹⁴¹ Em nota, Sérgio Vasques refere que “além disto, importa também ter presente que a introdução de um regime geral capaz de enquadrar estas “contribuições financeiras devidas a favor de entidades públicas” não se afigura uma empresa fácil e não se mostra identicamente exequível relativamente a todo o género de contribuições. Com efeito, o espaço grande que vai das taxas aos impostos é hoje em dia povoado por um universo muito largo de espécies tributárias e se todas elas possuem em comum o dirigirem-se à compensação de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos respetivos sujeitos passivos, os seus contornos mostram-se em tudo o mais muito heterogéneos, prestando-se mal a um tratamento comum.

¹⁴² V. *supra*, nota 56.

De facto, a taxa de segurança alimentar é instituída por decreto-lei não autorizado, um diploma que, aliás, define os seus elementos essenciais de modo apenas imperfeito, remetendo para portaria aspetos importantes da sua incidência subjetiva e objetiva. Certamente terão sido prementes as razões políticas e financeiras que levaram que se optasse pelo uso de decreto-lei simples na criação desta taxa, mas as mais prementes das razões não podem legitimar a subversão da reserva de lei parlamentar estabelecida pela Constituição da República. Na falta do “regime geral” que enquadre as contribuições previsto no art. 165º, nº 1, alínea i), da CRP, deve entender-se que a criação da taxa de segurança alimentar por meio do DL nº 119/2012 acarreta inconstitucionalidade orgânica, invalidando a sua liquidação.”¹⁴³

3.4. A TSAM na jurisprudência

Efetivamente, verifica-se, no plano jurisprudencial, que o Acórdão nº 539/2015 despoletou consequências extremamente relevantes.

Como já tivemos oportunidade de salientar, o referido Acórdão do TC vem em sentido contrário ao da anterior Jurisprudência que o mesmo TC vinha firmando em matéria de Contribuições, que exigia sempre – pelo menos mínima – intervenção Parlamentar.¹⁴⁴

Pela primeira vez, e em clara inversão de sentido face ao sentido interpretativo que vinha pautando a sua análise, o TC acolheu a posição de alguma doutrina constitucional que já vinha pronunciando sobre a omissão inerente ao artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP expressamente se rejeitou a necessidade de sujeição à aprovação parlamentar quanto ao regime individual de um tributo qualificado como contribuição financeira, no caso, como vimos, a TSAM.

Em momento praticamente imediato ao Acórdão nº 539/2015, o TC foi chamado a pronunciar-se sobre a potencial inconstitucionalidade orgânica das normas legais contidas no artigo 9º do Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de junho, e dos artigos 3º e 4º da Portaria nº 215/2012, de 17 de julho, na sequência de recurso obrigatório interposto pelo Ministério Público à decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé.

Conforme se pode verificar, à semelhança do que sucedera com o Acórdão nº 539/2015, voltou a estar em causa, no aresto agora analisado, a conformidade constitucional da TSAM.

Pese embora as particularidades da argumentação esgrimida, releva sobremaneira o facto de o TC ter concluído que “não apresentando especificidade relativamente à questão apreciada no referido Acórdão nº 539/2015, e afigurando-se que a fundamentação expendida

¹⁴³ VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar, ob. cit.*, p.12.

¹⁴⁴ Veja-se, a título de exemplo e por bastante elucidativo nestas matérias, o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 96/00, proferido no processo nº 636/99, a respeito da “taxa da peste suína”.

naquele Acórdão é transponível para o caso em apreço, haverá que concluir, em aplicação daquela jurisprudência, pela não inconstitucionalidade das normas objeto do presente recurso.”¹⁴⁵

Já no Acórdão nº 399/2017 esteve em causa a potencial inconstitucionalidade material do artigo 1º da Portaria nº 200/2013, de 31 de maio, mais uma vez reportada à TSAM, mas concretamente à segunda prestação do ano de 2013.

Como tal releva novamente o facto de o TC ter concluído que estaria em causa uma contribuição financeira, “razão pela qual se não inscreve no âmbito da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, consagrada na alínea i) do nº 1 do artigo 165º da Constituição – que apenas abrange o próprio regime geral das contribuições financeiras”¹⁴⁶, à semelhança do que fora decidido no Acórdão nº 539/2015, que o próprio TC cita e reconhece como base para o sentido da sua decisão.

Conforme se pode verificar, os Tribunais de primeira e segunda instância têm aderido massivamente ao entendimento sufragado pelo TC no Acórdão nº 539/2015.

Em recente Acórdão, o Tribunal Central Administrativo Sul sumariou que: “1 – A “taxa de segurança alimentar mais” é uma compensação financeira anual que incide sobre a área de venda do estabelecimento, entendendo-se como tal toda a área de comércio alimentar, pelo que a sua criação por Decreto-Lei do Governo, não viola nenhuma reserva constitucional de lei parlamentar, nem enferma de inconstitucionalidade orgânica (...)”¹⁴⁷

No corrente ano, o mesmo Tribunal decidiu que “a *“taxa de segurança alimentar mais”* é uma contribuição financeira. Não se verifica a inconstitucionalidade orgânica e material das normas constantes do artigo 9º do Decreto-Lei nº 119/ 2012, de 15 de Junho, e dos artigos 3º e 4º da Portaria nº 215/2012, de 17 de Julho, nem do nº 1, do artigo 1º da Portaria nº 200/ 2013, de 31 de Maio(...)”¹⁴⁸

Face do exposto, verifica-se que o percurso jurisprudencial subsequente em matéria de contribuições financeiras, não foi indiferente às conclusões do TC proferidas no Acórdão nº 539/2015, sendo revelador da dimensão que pode revestir um entendimento sufragado pelo TC nas suas decisões e, para o que aqui nos ocupa, nestas matérias.

Em moldes relativamente similares, importa tecer algumas considerações a respeito de um Acórdão proferido pelo STA¹⁴⁹

¹⁴⁵ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 544/2015, Processo nº 30/2015, 3ª Secção [Conselheira Maria José Rangel Mesquita].

¹⁴⁶ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 399/2017, Processo nº 839/2017, 3ª Secção [Conselheira Joana Fernandes Costa].

¹⁴⁷ Processo nº 1131/14.5BELRS, Data: 11-04-2019 [Relator Jorge Cortês].

¹⁴⁸ Processo nº 923/16.5BELRS, Data: 21-05-2020 [Relator Víta Lopes].

¹⁴⁹ Processo nº 01000/16, Data: 17-05-2017 [Relator Pedro Delgado].

Neste Acórdão, que versa sobre a “taxa “SIRCA”, estamos perante uma situação em que o Tribunal de primeira instância recorre ao mesmo Acórdão do TC supra analisado para fundamentar e proferir a sua Sentença. É nesta medida que, por ser pertinente também para o nosso tema, o vamos abordar.

Assim, com recurso ao entendimento sufragado pelo TC no Acórdão nº 539/2015, a Sentença perfilha o entendimento de que as contribuições financeiras não se encontram sujeitas à reserva relativa de competência legislativa da AR, e assim, decide pela não inconstitucionalidade orgânica do Diploma que cria a “taxa SIRCA”.

Na sua decisão, por seu turno, o STA refere expressamente o entendimento seguido pelo TC naquele Acórdão como sendo “ao arrepio de doutrina qualificada (...)”. Embora não se posicione, parece-nos, contra ou a favor do mesmo.

Acaba depois, o STA por decidir no sentido de inconstitucionalidade do tributo, porém com fundamento distinto. A saber: por entender, após desenvolvida apreciação, que o tributo – nos termos em que foi configurado no Decreto-Lei nº 19/2011 – viola o princípio da igualdade. Decide-se, assim, que o tributo se encontra ferido de inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência (art. 13º da CRP).

O referido Acórdão merece a nossa atenção, na medida em que, diferentemente do que mais habitualmente sucede, deixou claro que o Julgador se debruçou especificamente sobre o concreto funcionamento do tributo e seu enquadramento no sistema, ou seja, sobre a constitucionalidade material do mesmo. O que levou, como é bom de ver, a uma decisão em sentido inverso daquela a que, potencialmente, se chegaria se assim não tivesse sucedido (pelo menos se se sufragasse, desde logo, o entendimento seguido no Acórdão nº 539/2015, do TC).

3.5. A contribuição sobre o setor bancário

3.5.1. A génese da CSB

A proposta de criação de contribuições sobre o setor bancário partiu do G-20, com o objetivo declarado de recuperação dos custos associados ao apoio que foi dado ao setor durante a crise. Por este motivo, as contribuições deveriam ter como característica a proporcionalidade e a sua aplicação deveria ser limitada no tempo, devendo reger-se por princípios de equidade e eficiência.¹⁵⁰

A proposta apresentada pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) em resultado do mandato, que para o efeito lhe foi conferido pelo G-20, alterava, de alguma forma, aqueles objetivos: pretendia-se agora a criação de uma “contribuição para a estabilidade financeira”

¹⁵⁰ TEIXEIRA, Manuela Duro – *A tributação da Banca em Tempos de Crise*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 4, Número 1, p. 133.

com o objetivo de compensar o custo associado a um “futuro apoio governamental ao setor”. A contribuição deveria refletir o nível de risco assumido por cada instituição e, conseqüentemente, a sua contribuição para o risco sistémico. O FMI recomendou ainda que os traços gerais da contribuição fossem objeto de acordo a nível internacional, assegurando algum tipo de coordenação por forma a evitar, por exemplo, a deslocalização de ativos com vista a evitar a tributação.¹⁵¹

Verifica-se, que a Comissão Europeia aceitou sem reservas, as indicações que lhe foram transmitidas pelo Conselho Europeu, tendo manifestado entendimento no sentido de que as contribuições sobre o setor financeiro justificar-se-ão porque se assume que o comportamento do setor criou externalidades negativas para o resto da economia. As contribuições assumiriam assim natureza punitiva e corretiva.¹⁵²

Portugal, influenciado por tal movimento, avançou para a criação de uma contribuição sobre o setor bancário, inicialmente anunciada como estando “em linha com a iniciativa em curso no seio da União Europeia”¹⁵³

A contribuição sobre o setor bancário (“CSB”) foi implementada em Portugal através da Lei nº 55/A/2010, de 31 de dezembro («Lei do Orçamento do Estado para 2011»)¹⁵⁴, tendo sido objeto de regulamentação pela Portaria nº 121/2011, de 30 de março. De acordo com o legislador, a CSB tinha uma dupla finalidade: por um lado pretendeu aproximar a carga fiscal que impende sobre o setor financeiro daquela que onera os demais setores da economia e, por outro lado, procurou contribuir para uma atenuação do risco sistémico.¹⁵⁵

O próprio Relatório do Orçamento de Estado para 2011, explica a génese da contribuição sobre o setor bancário, em termos suficientemente elucidativos quanto aos objetivos que se pretendiam atingir, afirmando: “a proposta do Orçamento do Estado para 2011 procede ainda à criação de uma contribuição sobre o setor bancário na linha daquelas que foram já introduzidas noutros Estados Membros, com o propósito de aproximar a carga fiscal suportada pelo setor financeiro da que onera o resto da economia e de o fazer contribuir de forma mais intensa para o esforço de consolidação das contas públicas e de prevenção de riscos

¹⁵¹ TEIXEIRA, Manuela Duro – *A tributação da Banca em Tempos de Crise*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, *ob.cit.*, p. 134.

¹⁵² Cfr. COMISSÃO EUROPEIA – *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Taxation of the Financial Sector*, COM (2010) 549 final, 7-10-2010, p. 3.

¹⁵³ TEIXEIRA, Manuela Duro – *A tributação da Banca em Tempos de Crise*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, *ob.cit.*, p. 134.

¹⁵⁴ Cfr. artigo 141º, da Lei do Orçamento do Estado para 2011, que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2011.

¹⁵⁵ A CSB foi criada no contexto de um “esforço de ajustamento orçamental bastante exigente (...) em linha com a iniciativa em curso da União Europeia e com vista (...) a aproximar a carga fiscal suportada pelo setor financeiro da que onera o resto da economia e de o fazer contribuir de forma mais intensa para o esforço de consolidação das contas públicas e de prevenção de riscos sistémicos” – Cfr. Relatório do Orçamento do Estado para 2011, pp. 41-313 e pp.195-313.

sistêmicos, protegendo também, assim, os trabalhadores do setor e os mecanismos de segurança social...”¹⁵⁶

Aquando da sua criação, a CSB era aplicável: (i) às instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração situada em território português; (ii) às filiais de instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração situada em território português e (iii) às sucursais portuguesas de instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração em Estados terceiros.¹⁵⁷

3.5.2. Da Estrutura essencial da CSB

Conforme acima referido, o artigo 141º da Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro (LOE 2011), aprovou o regime que cria a CSB. O artigo 182º da Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro (LOE 2012) prorrogou o regime em causa e alterou o normativo do artigo 3º, alínea a), sendo que o artigo 252º da Lei nº 66-B/2012 (LOE 2013), de 31 de dezembro, prorrogou o regime para o ano de 2013.

Na sequência das alterações operadas pelo artigo 182º da Lei nº 64-B/2011, a Portaria nº 77/2012, de 26 de março alterou os artigos 3º, alínea a) e 4º, alínea c) da Portaria nº 121/2011.

O artigo 226º da Lei nº 83-C/2013, de 31 de dezembro (LOE 2014) prorrogou o regime que cria a contribuição sobre o setor bancário. Pela Portaria nº 64/2014, de 12 de março foram alteradas as taxas previstas no artigo 5º da Portaria nº 121/2011, de 30 de março, alterada pela Portaria nº 77/2012, de 23 de março.

No artigo 1º do referido artigo 141º é definido o objeto de tal regime, no artigo 2º é definida a incidência subjetiva, no artigo 3º é definida a incidência objetiva, no artigo 4º é definida a taxa entre um limite mínimo e um limite máximo, no artigo 5º é regulada a liquidação, no artigo 6º o pagamento da contribuição e o artigo 7º define o direito subsidiário aplicável.

Com a aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2016, a CSB passou a ser aplicável a todas as sucursais, em Portugal de instituições de crédito com sede fora do território português. Este alargamento do âmbito de incidência subjetivo da CSB suscitou novas questões jurídicas (em particular, no que tange à natureza jurídica deste tributo) que será objeto de análise no presente estudo.

No artigo 8º do citado artigo 141º, estatui-se que a base de incidência definida pelo artigo 3º, as taxas aplicáveis nos termos do artigo 4º, bem como as regras de liquidação, cobrança e pagamento serão objeto de regulamentação por portaria.

¹⁵⁶ Cfr. Preâmbulo da Lei do Orçamento do Estado para 2011, que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2011.

¹⁵⁷ Cfr. artigos 2º do Regime da CSB e 2º da Portaria nº 121/2011 (ambos na sua redação originária).

Posto isto, foi publicada a Portaria nº 121/2011, de 30 de março, que veio regulamentar e estabelecer as condições de aplicação da contribuição sobre o setor bancário, sendo certo que no artigo 4º regulamenta a quantificação da base de incidência e no artigo 5º fixa as taxas aplicáveis.

Consta do preâmbulo da Portaria nº 121/2011 que “(...) a Lei 55-A/2010, de 31 de dezembro, estabeleceu no seu artigo 141.º um regime de contribuição sobre o setor bancário, definindo os elementos essenciais deste tributo público em termos semelhantes das contribuições, já introduzidas por outros Estados membros da União Europeia, com o duplo propósito de reforçar o esforço fiscal feito pelo setor financeiro e de mitigar de modo mais eficazes os efeitos sistémicos que lhe estão associados”.

O Decreto-Lei nº 31-A/2012, de 10 de fevereiro aditou ao RGICSF (Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras), os artigos 153º-B a 153º-U, por via dos quais foi criado o Fundo de Resolução.

O Fundo de Resolução tem por objeto prestar apoio financeiro à aplicação de medidas de resolução adotadas pelo Banco de Portugal e desempenhar todas as demais que lhe sejam conferidas por lei no âmbito do exercício de tais medidas (artigo 153º-C do RGICSF), sendo certo que as receitas da CSB constituem, também, seu recurso (artigo 153º-F, nº1, alínea a) do RGICSF).

A Lei nº 75-A/2014, de 30 de setembro alterou o Orçamento de Estado para 2014, de modo a permitir a transferência das receitas da CSB dos anos de 2013 e 2014 para o Fundo de Resolução.

Note-se que o artigo 22º, nº2 da Lei nº 83-C/2013, de 31 de dezembro (LOE 2014), prevê que a transferência será feita ao abrigo do disposto no artigo 153º-F, nº 1, alínea a) do RGICSF, que estatui que as receitas da CSB são próprias do Fundo de Resolução.

O fundo de resolução é uma pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira e de património próprio, e foi criado com vista a apoiar o financiamento de determinados passivos da instituição visada pela aplicação de uma medida de resolução pelo Banco de Portugal.¹⁵⁸

Nos termos do artigo 153º-D do RGICSF, participam obrigatoriamente no Fundo de Resolução as seguintes entidades: (i) as instituições de crédito com sede em Portugal¹⁵⁹; (ii) as empresas de investimento¹⁶⁰; (iii) as sucursais de instituições de crédito não

¹⁵⁸ Atendendo à importância de – por razões de salvaguarda da estabilidade financeira – serem preservados determinados credores da instituição que se encontra em dificuldades.

¹⁵⁹ As instituições de crédito são definidas nos termos da alínea w) do artigo 2º-A do RGICSF como as empresas “(...) cuja atividade consiste em receber do público depósitos ou outros fundos reembolsáveis e em conceder crédito por conta própria.”

¹⁶⁰ As empresas de investimento são definidas nos termos da alínea r) do artigo 2º-A do RGICSF como “as empresa em cuja atividade habitual se inclua a prestação de um ou mais serviços de investimento a terceiros ou o exercício de uma ou mais atividades de investimento e que estejam sujeitas aos

compreendidas no artigo 48º do RGICSF¹⁶¹; (iv) as sucursais das instituições financeiras abrangidas pelo artigo 189º do RGICSF¹⁶² e que exerçam as atividades previstas nas alíneas c) ou f) do nº 1 do artigo 199º-A do mesmo diploma, com exceção do serviço de colocação sem garantia e; (v) sociedades relevantes para sistemas de pagamentos que estejam sujeitas a supervisão do Banco de Portugal.

Do exposto resulta que, as sucursais portuguesas de instituições de crédito com sede em outros Estados-Membros da União Europeia (entidades que passaram a estar sujeitas a CSB com a aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2016) não são instituições participantes obrigatórias do Fundo de Resolução nem podem, como veremos, ser alvo do apoio financeiro concedido pelo Fundo de Resolução à aplicação de medidas de resolução adotadas pelo Banco de Portugal.

Por outro lado, o Fundo de Resolução apenas presta apoio financeiro às medidas de resolução aplicadas pelo Banco de Portugal nos termos do Capítulo III do Título VIII (Intervenção corretiva, administração provisória e resolução) do RGICSF e já não quando esteja em causa uma mera medida de intervenção corretiva ou de administração provisória reguladas em detalhe no Capítulo II do mesmo Título.

3.5.3. Da natureza jurídica da CSB

Desde a entrada em vigor da CSB, a sua natureza jurídica tem suscitado diversas interpretações.

Tendo por referência a análise que realizamos aos conceitos das categorias de impostos, taxas e contribuições financeiras, apuramos que aquando da criação da CSB, a suas receitas eram integralmente destinadas ao financiamento das despesas gerais do Estado e, por conseguinte, a qualificação jurídica da CSB como imposto, era relativamente incontroversa.

Apenas com a aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2014¹⁶³, as receitas provenientes da CSB passaram a estar consignadas ao Fundo de Resolução com vista a

requisitos previstos na Diretiva nº 2004/39/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de abril de 2004, com exceção das instituições de crédito e das pessoas ou entidades previstas no nº 1 do artigo 2º da mesma diretiva” que exerçam as atividades previstas nas alíneas c) ou f) do nº 1 do artigo 199º-A do RGICSF, com exceção do serviço de colocação sem garantia.

¹⁶¹ O artigo 48º do RGICSF respeita às sucursais de instituições de crédito autorizadas noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados pertencentes ao Espaço Económico Europeu e sujeitas à supervisão das respetivas autoridades.

¹⁶² O artigo 189º do RGICSF abrange qualquer sucursal de instituição financeira com sede noutro país terceiro que não Estado-Membro da União Europeia ou, se a respetiva sede se localizar noutro Estado-Membro, tal instituição financeira não tiver a natureza de filial de instituição de crédito ou de filial comum de várias instituições de crédito, ou caso tenha essa mesma natureza, não preencha qualquer das condições previstas no artigo 188º do RGICSF e, em qualquer dos casos, que corresponda a um dos tipos previstos no artigo 6º do RGICSF.

¹⁶³ Cfr. artigo 226º da Lei nº 83-C/2013, de 31 de dezembro, com as alterações introduzidas pela Lei nº 75-A/2014, de 30 de setembro.

assegurar a sua solvência¹⁶⁴ remetendo-se para o disposto no artigo 153º-F, nº 1, alínea a) do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei nº 298/92, de 31 de dezembro (RGICSF).

Há quem defenda que o alargamento do âmbito de incidência subjetivo da CSB às sucursais de instituições de crédito com sede em outros estados Estados-Membros da União Europeia retirou inelutavelmente a característica de homogeneidade do grupo de entidades que suportam a CSB, afastando qualquer possibilidade de caracterização deste tributo como contribuição financeira.

Neste contexto, cumpre salientar que a consignação das receitas da CSB ao Fundo de Resolução não contende com a sua caracterização como imposto pois que: “são vários os casos em que surgem como impostos consignados”.¹⁶⁵

Parece que a intenção do legislador que subjaz à criação e prorrogação da CSB e que está devidamente evidenciada nos Relatórios das Leis do Orçamento do Estado para 2011, para 2014 e para 2015 foi, designadamente, a de aproximar a carga fiscal do setor financeiro à carga fiscal dos demais setores da economia, de “(...) repartir o esforço de ajustamento orçamental com as empresas de maior capacidade contributiva”¹⁶⁶ e de “(...) assegurar que todos os agentes económicos, e em particular aqueles com maior capacidade contributiva, são chamados a participar no esforço de ajustamento.”¹⁶⁷

Tal intenção, revela que o legislador desejou aproximar a carga fiscal do setor bancário à carga fiscal dos demais setores e de tributar as entidades com maior capacidade contributiva, instando-as a participar no esforço de ajustamento orçamental, o que representa um argumento adicional a favor da caracterização deste tributo como imposto.

Sucedem que, no que tange à natureza jurídica da CSB, o acolhimento por parte da maioria da jurisprudência vai noutro sentido.

A jurisprudência maioritária tem caracterizado a CSB como uma contribuição financeira a favor de uma entidade pública (Fundo de Resolução), já que tem uma natureza híbrida, que compartilha em parte a natureza dos impostos, porquanto não tem uma contrapartida individualizada para cada contribuinte e em parte a natureza das taxas, pois que visa retribuir o serviço prestado pelo Fundo de Resolução a um certo círculo de entidades que beneficiam coletivamente da atividade daquela.

¹⁶⁴ De acordo com o Relatório do Orçamento de Estado para 2014, a consignação de receitas ao Fundo de Resolução “representa a participação do setor na repartição de risco relativa aos eventos no setor bancário e (...) num contexto de aumento das responsabilidades do Fundo de Resolução, estabelecer um nível de contribuições que assegure a sua solvência inequívoca”.

¹⁶⁵ GOUVEIA, Jorge Bacelar – *A permilagem devida à Caixa de Compensações da Câmara dos Solicitadores pelos Agentes de Execução: uma análise Jurídico-Constitucional*, Revista de Direito Público, Ano VI, nº 13, janeiro a junho de 2015, p. 183.

¹⁶⁶ Relatório da Lei do Orçamento de Estado para 2014, p. 51.

¹⁶⁷ Relatório da Lei do Orçamento de Estado para 2015, p. 56.

A esse propósito o STA, manifestou-se no seguinte sentido: “(...) a evolução de regime jurídico de tributação sectorial da Banca em Portugal foi a seguinte: em 2011 e 2012 vigorou no nosso ordenamento um regime extraordinário de tributação do sector bancário, a CESB, cuja afetação de receita foram as despesas estaduais gerais; em 2013 e 2014, vigoraram em paralelo dois regimes distintos de contribuições sobre o sector bancário: (i) a CESB, cuja afetação de receita foram as despesas estaduais gerais tal como previsto na lei orçamental, e (ii) as contribuições para o Fundo de Resolução (iniciais, periódicas e especiais), àquele efetiva e diretamente destinadas; a partir de 2015, inclusive, vigoram em paralelo três regimes de contribuições sobre o sector bancário: (i) a CESB, cuja afetação de receita foram as despesas estaduais gerais tal como previsto na lei orçamental, (ii) as contribuições para o Fundo de Resolução (iniciais, periódicas e especiais), àquele efetiva e diretamente destinadas, e (iii) as contribuições comunitárias cobradas pelo Fundo de Resolução; Conhecendo dos fundamentos recursórios atinentes ao invocado erro de julgamento da sentença recorrida ao não recusar, nos termos do art. 204º da CRP a aplicação das normas que integram o regime jurídico da Contribuição sobre o Sector Bancário relativo aos anos de 2012 e 2013, é patente que tais questões se conectam com a apreciação da natureza da Contribuição sobre o Sector Bancário, bem como com a invocada violação dos referidos princípios constitucionais. (...) Idêntica solução foi adotada nos acórdãos posteriores deste STA proferidos em 04-09-2019, no Processo nº 02456/16.0BELRS (0730/18), em 11-09-2019, no Processo nº 02697/13.2BEPRT (0436/17) e em 25-09-2019, no Processo nº 0498/12.3BELRS (0494/18).

Na esteira do ali decidido, que, tendo a Contribuição sobre o Sector Bancário natureza jurídica de contribuição financeira, não ocorre inconstitucionalidade orgânica e material das normas do seu regime jurídico, por violação dos princípios constitucionais da legalidade, da não retroatividade, da igualdade, capacidade contributiva e equivalência...”¹⁶⁸

Pese embora a questão esteja a ser debatida nos tribunais de primeira e segunda instância, o STA tem entendido de forma reiterada, que a CSB tem natureza jurídica de contribuição financeira.¹⁶⁹

Mais recentemente, o STA¹⁷⁰ abordou esta temática nos seguintes termos:

“(...) As questões carentes de solução, neste recurso jurisdicional, presente a alegação produzida pela Requerente e a síntese delimitadora das correspondentes conclusões, podem reconduzir-se, na identificação preconizada no Acórdão do STA de 19.06.2019, tirado, em

¹⁶⁸ Acórdão do STA, de 30-10-2019, Processo nº 01270/14.2BELRS 0781/17, 2ª Secção [José Gomes Correia].

¹⁶⁹ Acórdão do STA, de 11-07-2019, Processo nº 02666/16.0BELRS 01066/17, 2ª Secção [António Pimpão]; Acórdão do STA, de 25-09-2019, Processo nº 0498/12.4BELRS 0494/18, 2ª Secção [Pedro Delgado].

¹⁷⁰ Acórdão do STA, de 12-02-2020, Processo nº 02273/16.8BELRS, 2ª Secção [Aníbal Ferraz].

formação alargada, no processo n.º 2340/13.0BELRS (0683/17) (disponível, em www.dgsi.pt), à apreciação da natureza (jurídica) da Contribuição sobre o Setor Bancário, bem como, à invocada violação de (vários) princípios constitucionais. Ora, na medida em que estas vieram, seguidamente, a ser versadas e julgadas, sempre de forma unânime e reiterada, em, muitos outros (Ver, a título exemplificativo, acórdãos do STA de 3 de julho de 2019 (processos n.ºs 2132/14.9BELRS e 2135/15.6BEPRT), 11 de setembro de 2019 (processo n.º 2697/13.2BEPRT), 18 de setembro de 2019 (processo n.º 2883/16.3BELRS) e 25 de setembro de 2019 (processo n.º 498/12.4BELRS). (...) no referido acórdão de 19 de Junho de 2019 firmou-se a seguinte interpretação: "Tendo a Contribuição sobre o Sector Bancário natureza jurídica de contribuição financeira, não ocorre inconstitucionalidade orgânica e material das normas do seu regime jurídico, por violação dos princípios constitucionais da não retroatividade, da tutela da confiança e da segurança jurídica, da igualdade, capacidade contributiva e equivalência, pelo que também a respetiva autoliquidação, ainda que referente ao ano de 2011, não enferma de ilegalidade por alegada violação desses mesmos princípio...

Quanto à natureza jurídica da contribuição sobre o sector bancário com(o) contribuição financeira a favor de entidades públicas: "(...) [N]ão se reconduz à taxa strictu sensu (não incide sobre uma prestação concreta e individualizada que a administração dirija aos respetivos sujeitos passivos) nem se reconduz a um imposto, pois que não se verifica a respetiva unilateralidade: não tem como finalidade exclusiva a angariação de receita (não se destina a que «as instituições participantes concorram para os gastos da comunidade, em cumprimento de um qualquer dever de solidariedade»), antes se pretendendo que o sector financeiro contribua para a cobertura do risco sistémico que é inerente à sua atividade (...) toda a motivação legislativa constante dos supra apontados diplomas legais, legítima, em termos de interpretação, a conclusão de que a CSB visou, em primeiro lugar e desde o início, atenuar as consequências resultantes das intervenções públicas no sector financeiro, face à situação de crise financeira então desencadeada no âmbito desse mesmo sector, reconduzindo-se a um instrumento de apoio na prevenção dos inerentes riscos sistémicos que ali então se identificaram, e não se destinando, assim, a colmatar necessidades genéricas de financiamento do Estado (...)".

Na decisão arbitral do CAAD¹⁷¹, podemos ler que: "(...) face ao regime jurídico sucintamente descrito, a CSB tem por base uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constitui um preço público a pagar pelo conjunto dos regulados à respetiva entidade ou agência de regulação. Não se reconduz à taxa strictu sensu, visto que não incide sobre uma prestação concreta e individualizada que a Administração dirija aos respetivos sujeitos passivos, nem se caracteriza como um imposto, pois que não se verifica requisito de

¹⁷¹ Processo n.º 706/2018-T, de 06-09-2019.

unilateralidade: não tem como finalidade exclusiva a angariação de receita (não se destina a que «as instituições participantes concorram para os gastos da comunidade, em cumprimento de um qualquer dever de solidariedade»), antes se pretendendo que o setor financeiro contribua para a cobertura do risco sistémico que é inerente à sua atividade.

E a sua natureza não é afastada pela circunstância de as receitas provenientes da CSB serem consignadas ao Fundo de Resolução, porquanto o Fundo tem por objeto prestar apoio financeiro à aplicação de medidas pelo Banco de Portugal e visa a prevenção dos riscos sistémicos do setor bancário. Esse mesmo objetivo é assinalado na nota preambular da Portaria nº 121/2011, onde se refere que os elementos essenciais da CSB são definidos «em termos semelhantes aos das contribuições já introduzidas por outros Estados membros da União Europeia, com o duplo propósito de reforçar o esforço fiscal feito pelo setor financeiro e de mitigar de modo mais eficaz os riscos sistémicos que lhe estão associados.

(...) Trata-se, nestes termos, de um tributo que, interessado a um grupo homogéneo de destinatários e visando prevenir riscos a este grupo associados, se efetiva na compensação de eventual intervenção pública na resolução de dificuldades financeiras das entidades desse setor, assumindo assim a natureza jurídica de contribuição financeira.”

3.5.3.1. Da violação da reserva de lei parlamentar

Assim como no caso da TSAM, a existência da CSB passou a suscitar controvérsia também no que diz respeito ao respetivo regime legal, na medida em que o princípio da legalidade fiscal impõe que seja uma lei ou um Decreto-Lei emitido pelo Governo ao abrigo de autorização legislativa a criar os impostos e a definir os seus elementos essenciais, designadamente a sua incidência e taxas, nos termos do art. 103º, nº 2 da CRP e do art. 8º, da LGT.

A este propósito, em decisão arbitral¹⁷², o CAAD concluiu que:

“(…) A Lei nº 55-A/2010 estabeleceu os elementos essenciais da Contribuição sobre o Sector Bancário, nomeadamente a sua incidência objetiva e subjetiva e as taxas aplicáveis. A lei estabeleceu que são sujeitos passivos desta contribuição as instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração situada em território português; as filiais em Portugal de instituições de crédito que não tenham a sua sede principal e efetiva da administração em território português; as sucursais, em Portugal, de instituições de crédito com sede principal e efetiva fora da União Europeia (i.e. Estados terceiros).

A lei estabeleceu também que a Contribuição incide sobre o passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos deduzidos dos fundos próprios de base (Tier1) e complementares (Tier 2) e dos depósitos abrangidos pelo Fundo de Garantia de Depósitos, e o valor nominal dos

¹⁷² Processo nº 156/2018-T, de 10-05-2019.

instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos. Já quanto à base de incidência, a lei determinou que a mesma poderia variar entre determinadas percentagens em função dos valores apurados. (...) A CRP determina, no artigo 103º, nº 2 da CRP, que os impostos são criados por lei, lei essa que deve regular a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Ora, no caso em apreço, não se verificou qualquer inconstitucionalidade por violação do princípio da reserva de lei, já que o artigo 141º da Lei nº 55-A/2010 determinou os elementos essenciais do tributo, disciplinando a incidência objetiva e subjetiva e o intervalo de taxas a aplicar. Assim, temos que entender que os elementos essenciais da Contribuição sobre o Setor Bancário, que são as regras de incidência e as taxas estão determinados pela Lei nº 55-A/2010, de 31-12.

A referida posição assumida pelo CAAD, é a mesma que está a ser acolhida pelo STA.

Recentemente, o STA¹⁷³ expressou-se no seguinte sentido:

“(...) assumindo a natureza de contribuição financeira (pelos motivos enunciados na solução da primeira questão) a CSB não está sujeita a reserva de lei formal, expressa na imperatividade de lei da Assembleia da República ou de decreto-lei do Governo, com credencial parlamentar (arts. 165.º n.º 1 al. i) e 198.º n.º 1 al. b) CRP). A ausência de aprovação de um regime geral das contribuições financeiras não é impeditiva da aprovação pelo Governo de contribuições financeiras individualizadas, sem prejuízo de a Assembleia da República poder revogar, alterar ou suspender os respetivos diplomas (acórdãos Tribunal Constitucional n.ºs 70/2014, 20 março 2014; 365/2008, 2 Julho 2008; 539/2015, 20 Outubro 2015-Plenário). No caso concreto o regime jurídico da CSB (RCSB) foi criado por lei da Assembleia da República (art. 141.º Lei n.º 55-A/2010, 31 dezembro - Lei OGE 2011), dela constando a incidência subjetiva e objetiva e as margens de variação das taxas aplicáveis a cada uma das componentes da base de incidência objetiva (arts. 2.º, 3.º e 4.º). A Portaria n.º 121/2011, de 30 março limitou-se à densificação das características essenciais do regime jurídico (base de incidência, taxas, regras de liquidação, de cobrança e de pagamento), cumprindo a missão regulamentar prescrita no próprio regime jurídico da CSB constante da Lei da Assembleia da República (art. 8.º RCSB).

Neste contexto: - as normas constantes dos arts. 3º, 4º e 8º do RCSB não enfermam de inconstitucionalidade material, por violação do princípio da legalidade fiscal (art. 103.º n.º 2 CRP).”

As decisões acima referidas vão de encontro à tese corretiva formulada pelo Tribunal Constitucional nos Acórdãos nº 365/08, 613/08, 152/2013 e 80/2014, já referidos no presente estudo.

¹⁷³ Acórdão do STA, de 17-06-2020, Processo 02381/15.2BELRS 01165/17, 2ª Secção [Francisco Rothes].

No mesmo sentido, tal tese é defendida pelo Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha no seu voto de vencido constante no Acórdão do TC nº 539/2015, e encontra correspondência também na doutrina do Professor Sérgio Vasques.¹⁷⁴

Posto isto, tendemos a concordar que no tocante à CSB, inexistente a violação da reserva de lei parlamentar, na medida em que foi criada por *lei do Parlamento*, que traça os seus elementos essenciais.

¹⁷⁴ V. Nota 143.

CAPÍTULO IV – DAS CONSEQUÊNCIAS PARA AS EMPRESAS

4.1. Considerações gerais

Do exposto resulta que o sistema fiscal português está repleto de mutações, cujo modelo se encontra esgotado, juntamente com o aparecimento e crescimento de novas realidades tributárias, incluindo a deslocação da tributação tradicional para um modelo de tributação setorial e com a crescente necessidade de receita por parte do Governo, levam a um aumento da carga fiscal total das empresas.

As empresas encontram-se adstritas ao pagamento de uma miríade de taxas, contribuições e outros tributos e figuras paralelas, cuja relevância e onerosidade não deve ser descurada no cálculo da carga fiscal total das empresas. Os custos com o exercício da função tributária por parte das empresas, extravasa as suas fronteiras quando determina o cumprimento de obrigações tributárias no âmbito da sua relação com outras entidades.

Verifica-se, por intermédio da análise realizada à natureza jurídica da TSAM e CSB que, com o objetivo de criar fluxos de receita estáveis, são criados tipos tributários anómalos, sucessivamente agravados, sendo recorrente a afetação da receita a determinados fundos, para legitimação de tributações agressivas, utilizando abusivamente o modelo de contribuição ou taxa.

Posto isto, julgamos pertinente efetuar uma análise integrada e completa do quadro fiscal criado pela TSAM e CSB, possibilitando extrair daí as consequências geradas por estas novas figuras tributárias.

4.2. Extrafiscalidade e as contribuições financeiras em análise

Em bom rigor, com a intervenção do Estado na economia, o imposto surge como instrumento de política económica e social, destinado a satisfazer os objetivos de políticas económicas ou sociais. As funções fiscais visam a arrecadação de receita para suportar as despesas. Por outro lado, as funções extrafiscais têm preocupações distintas quando visem objetivos de política económica e social. Com o aparecimento de funções fiscais, nasce o conceito de extrafiscalidade.

Podemos dizer que a extrafiscalidade é constituída por um conjunto de normas que, embora contenham na sua base o direito fiscal, visam a prossecução de determinados objetivos económicos recorrendo a instrumentos fiscais, ou seja, normas fiscais que preveem uma tributação, uma não tributação ou uma tributação menor, reclamada pelo princípio da capacidade contributiva. Estas normas congregam assim medidas de política económica e

social, atuando de forma direta sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus recetores, desincentivando-os ou fomentando-os.¹⁷⁵

Em particular, temos observado o surgimento de novas figuras com impacto fiscal e financeiro nos diferentes setores económicos. Em cada ano orçamental surgem novas figuras tributárias com diferentes configurações, abrangendo realidades múltiplas, na maior parte das vezes sem uma conexão óbvia com os princípios constitucionais estruturantes que se encontram na génese dos impostos ditos tradicionais, incidentes sobre o rendimento, consumo e património.

Nessa medida, verificamos com preocupação, a tendência de deslocação do peso da receita fiscal proveniente das tradicionais figuras tributárias, para a receita obtida por via da aplicação de um conjunto diversificado de tributos setoriais, cujo impacto na rentabilidade dos respetivos operadores não deverá ser minorado. Neste domínio, assume crescente relevância a figura das contribuições (financeiras e especiais), que tem vindo a ganhar destaque no sistema fiscal português.

Conforme exposto no presente estudo, verificamos que uma vasta jurisprudência reconhece a natureza jurídica da contribuição financeira aos tributos que estivemos a analisar, designadamente a “taxa de segurança alimentar mais” e “contribuição sobre o setor bancário”.

Tal como sucede em relação a qualquer categoria de tributo, também ao nível das contribuições financeiras é possível equacionar a presença de uma expressão de extrafiscalidade, coincidente com a intenção, por parte do legislador, em modelar ou induzir certo tipo de comportamentos.¹⁷⁶

Nas palavras de FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, “(...) não nos parece que, quer de um ponto de vista teórico ou até mesmo prático possa ser equacionada a existência de contribuições financeiras que tenham uma componente extrafiscal prevalecente, na medida em que uma das características estruturantes desta tipologia de tributo – que se insere naquela que optámos por designar como componente qualitativa – é precisamente a existência de um serviço ou quadro de ação pública e a correspondente arrecadação de receita por parte do ente prestador ou, em alternativa, outra entidade pública dotada de autonomia administrativa e financeira.”¹⁷⁷

De acordo com as considerações de SUZANA TAVARES DA SILVA as contribuições financeiras podem “agrupar-se em três tipos fundamentais: 1) como instrumento de financiamento de novos serviços de interesse geral que ocasionam um benefício concreto imputável a alguns destinatários diferenciados (ex. prevenção de riscos naturais) –

¹⁷⁵ NABAIS, José Casalta – *O dever fundamental de pagar impostos*, *ob.cit.*, p. 629.

¹⁷⁶ FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *As Contribuições Financeiras no Sistema Fiscal Português, Uma Introdução*, Gestlegal, 2020, p. 152.

¹⁷⁷ *Ibidem*, p. 154.

contribuições especiais financeiras; 2) como instrumento de financiamento de novas entidades administrativas cuja atividade beneficia um grupo homogêneo de destinatários (ex. taxas de financiamento das entidades reguladoras) – contribuições especiais para fiscais; e 3) como instrumentos de orientação de comportamentos (finalidades extrafiscais) – contribuições orientadoras de comportamentos ou (...) contribuições especiais extrafiscais.”¹⁷⁸

Mais uma vez, as considerações de SÉRGIO VASQUES parecem-nos clarividentes quando refere que: “a incidência da taxa de segurança alimentar deixa ver que o legislador pretendeu onerar grandes operadores da distribuição, seguramente por ver neles melhor fonte de receita...”¹⁷⁹

Na apreciação que fez sobre a TSAM, o Tribunal Constitucional não se pronunciou sobre a sua índole extrafiscal.

É referido no Acórdão nº 539/2015¹⁸⁰ que: “conforme foi enunciado no preâmbulo do Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de Junho, a criação da “taxa de segurança alimentar mais”, pretendeu dar concretização ao princípio da responsabilidade partilhada na garantia da segurança alimentar entre os diversos operadores económicos, tendo em linha de conta que se encontram já instituídas taxas destinadas a suportar financeiramente atos de verificação e controlo que incidem sobre produtores pecuários e os estabelecimentos que laboram produtos de origem animal, e outras taxas, que são cobradas a produtores, distribuidores e comerciantes, para verificação da conformidade dos alimentos para animais, de medicamentos veterinários ou de produtos fitofarmacêuticos. E, nesse contexto, a ideia central da criação dessa nova contribuição financeira foi a de estender a um grupo de operadores da cadeia alimentar que não estavam onerados por aquelas taxas, a participação na responsabilidade pelo financiamento dos custos dos controlos oficiais da qualidade dos alimentos.”

A “taxa de segurança alimentar mais” é uma das receitas do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais. Por sua vez, já vimos que os objetivos do Fundo se enquadram na proteção da segurança alimentar e da saúde do consumidor e no cumprimento das normas europeias em matéria de qualidade alimentar.

A finalidade da TSAM reside no financiamento de uma atividade continuada de controlo e fiscalização da cadeia alimentar mediante a consignação das receitas a um Fundo que tem a missão específica de apoiar projetos, iniciativas e ações a desenvolver nessa área.

Face ao exposto, não encontramos manifestações de extrafiscalidade na TSAM. Não parece que o legislador tenha pretendido com a sua criação desincentivar comportamentos por parte dos operadores económicos atingidos.

¹⁷⁸ SILVA, Suzana Tavares da – *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, *ob. cit.*, p. 48.

¹⁷⁹ VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar*, *ob. cit.*, p.14.

¹⁸⁰ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano].

Efetivamente, no que se refere à Contribuição sobre o Setor Bancário, foi uma das primeiras contribuições de âmbito setorial a surgir no ordenamento jurídico Português. Esta contribuição foi criada com vista a reforçar o esforço fiscal do setor financeiro e a mitigar os riscos sistémicos que lhes estão associados correspondendo, nesta medida, a um tributo que visa onerar os potenciais beneficiários da garantia da estabilidade financeira, enquanto categoria *sui generis* de bem público.

O âmbito de incidência subjetiva está estruturado de acordo com o exercício de atividades em que a exposição ao risco sistémico é incrementada por força da necessidade de riscos operacionais mais elevados.

Na jurisprudência analisada sobre a CSB não se revelam os aspetos de extrafiscalidade do tributo em questão.

No entanto, parece-nos perfeitamente razoável assumir que, a base de incidência residual da CSB – instrumentos financeiros derivados – não traduz uma dissuasão de comportamento avesso ao risco, porquanto os instrumentos financeiros derivados, têm, muito frequentemente, uma função de cobertura do risco e não especulativa, e o fato de a lei desatender à função do instrumento (diferentemente da base de incidência da contribuição comunitária) revela a ausência de desígnio dissuasivo de comportamentos.

Em síntese, o desígnio primordial a CSB é o financeiro e não a prevenção de comportamentos.

4.3. Incoerências da TSAM

Como referimos, o citado Acórdão nº 539/2015 analisou a inconstitucionalidade material invocada pela Recorrida, com base na violação do princípio da equivalência enquanto expressão do princípio da igualdade em sede de contribuições financeiras (art. 13º da CRP).

Quanto à incidência subjetiva – e ao facto de o tributo não incidir sobre todos os operadores da cadeia alimentar mas apenas sobre os titulares de estabelecimentos de comércio alimentar a retalho e, ainda, quanto a estes, só se aplicar em geral aos de maiores dimensões (por força de isenções) – o TC conclui, em face do princípio da responsabilidade partilhada e da existência de múltiplas taxas incidentes sobre outros intervenientes económicos do ramo alimentar, que não fica posto em causa o princípio da equivalência. Entre outras, pelas considerações seguintes: “(...) não faz sentido dizer que a seleção de operadores da distribuição retalhista constitui uma discriminação inexplicada (...) uma vez que a sua seleção visou precisamente fazê-los participar no financiamento de atividades onde os outros já participaram através do pagamento de diferentes tributos.”¹⁸¹

¹⁸¹ BORGES, Sofia Ricardo – *A Taxa de Segurança Alimentar Mais, Enquadramento, Análise de Jurisprudência*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, *ob.cit.*, p. 204.

Para SÉRGIO VASQUES a incoerência material da taxa de segurança alimentar mostra-nos evidente quando olhamos à respetiva base de cálculo.¹⁸² A esse propósito, defende que “a escolha desta base de cálculo mostra-se totalmente incongruente com os propósitos que o legislador assinala à taxa de segurança alimentar. De facto, a área de venda total de um estabelecimento comercial – incluindo a área afetada à venda de produtos não alimentares – não constitui um indicador válido do custo que o estabelecimento gera à Administração com o controlo contínuo da segurança dos produtos alimentares ou do benefício que o estabelecimento retira desse trabalho. A escolha da base de cálculo representa um dos pontos mais relevantes da estruturação de uma taxa ou contribuição em conformidade com o princípio da igualdade tributária e, neste particular respeito, é grosseira a falha do DL nº 119/2012. É evidente que o legislador onera os operadores com base na área total de venda com o único propósito de maximizar a receita da taxa de segurança alimentar. E evidentes são também os resultados arbitrários a que a escolha leva no tratamento dos operadores (...).”¹⁸³

Por seu turno, SOFIA BORGES conclui que “ousamos, aqui, questionar se sobre os mesmos sujeitos passivos, as grandes superfícies em geral, não recairiam já também outros tributos no circuito da cadeia alimentar. Bem como seria relevante questionar, a nosso ver, até que ponto a TSAM vem ou não, também ela, de alguma forma financiar o sistema “SIRCA” – despesa pré-existente e já financiada pela taxa “SIRCA” – em face dos termos com que o legislador desenhou a conexão entre os dois tributos e as respetivas receitas, sem apresentar uma mais concreta fundamentação económica no caso, como vimos.”¹⁸⁴

Também, o TC¹⁸⁵ não identifica na TSAM uma violação do princípio da igualdade, tendo entendido que a opção restrita da base de incidência não se revela violadora de tal princípio constitucional, tendo em linha de conta que, por essa forma se tributam apenas aqueles que se presume serem os principais beneficiários dos custos públicos suportados.

Justamente em relação à base de cálculo da TSAM, SÉRGIO VASQUES conclui que, “(...) a base de cálculo da taxa de segurança alimentar introduz diferenciações entre os sujeitos passivos manifestamente arbitrarias e inteiramente alheias aos custos ou benefícios associados ao controlo e segurança dos produtos alimentares. E, assim, logo se impõe a conclusão de que também por isto o DL nº 119/2012 viola o princípio da igualdade tributária consagrado pelo art. 13º da Constituição.”¹⁸⁶

¹⁸² VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar, ob.cit.*, p.14.

¹⁸³ VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar, ob.cit.*, p.15.

¹⁸⁴ BORGES, Sofia Ricardo – *A Taxa de Segurança Alimentar Mais, Enquadramento, Análise de Jurisprudência, ob.cit.*, p. 205.

¹⁸⁵ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano].

¹⁸⁶ VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar, ob.cit.*, p.15.

Em relação à incidência subjetiva, refere o TC, que o facto de o tributo apenas recair sobre os proprietários de estabelecimentos de maior dimensão “não demonstra só por si que se pretenda tributar apenas em função da especial capacidade contributiva de determinados operadores do setor da distribuição.

Concretamente, seguindo argumentação de SOFIA BORGES, “neste ponto, poderia diretamente levantar-se a dúvida quanto à qualificação do “nosso tributo”, pois que por via da fórmula utilizada pelo TC nos aproximamos aqui de característica definidora dos Impostos, que é de assentarem essencialmente na capacidade contributiva (cfr. art. 4º, nº1, da LGT). A lei não chega a exigir que eles – Impostos – assentem “apenas” na capacidade contributiva. Bastará que os tributos assentem nela “essencialmente”, para serem qualificáveis como Impostos. Não estamos com isto a concluir que é, ou não, o caso. Estamos, porém, a constatar que aquela expressão utilizada pelo TC não exclui o que se pretendeu afastar.”¹⁸⁷

Quanto ao método de cálculo na base da determinação do montante da TSAM – para a determinação da incidência objetiva e da base tributável – conclui o TC¹⁸⁸ que “é possível descortinar que o critério tem uma relação objetiva com a finalidade compensatória que está presente na estruturação do tributo”, considerando que “fica cumprida a exigência de que os tributos comutativos sejam diferenciados em função dos benefícios a compensar”, sendo que, considera, o grau de benefício obtido com as atividades financiadas pela entidade da qual o tributo constitui receita relacionado com o volume de produtos comercializados e que “constitui indício aproximado suficientemente credível” desse volume a área de venda dos respetivos estabelecimentos. Por esta via igualmente decidindo assim o Tribunal pela não inconstitucionalidade das normas em causa, pois que também neste particular, conclui, não fica violado o princípio da equivalência.

4.3.1. Da violação do princípio da tributação pelo lucro real

Efetivamente, parece-nos que adoção do critério da área de venda é insuficiente para permitir a desejável mensuração de benefícios derivados de um serviço público. Com efeito, para além de revestido de dificuldades de concretização (como revela a sucessiva necessidade de aperfeiçoamento com que o legislador se deparou neste ponto, e mesmo, a litigiosidade que originou), não fica claro se estará implícita, por parte do legislador, alguma assimilação com a capacidade contributiva. Desde logo, assimilação entre área de venda e volume de negócios do sujeito passivo. O que, a confirmar-se, implicaria, por exemplo, o afastamento do princípio da tributação do rendimento das empresas pelo lucro real.

¹⁸⁷ BORGES, Sofia Ricardo – *A Taxa de Segurança Alimentar Mais, Enquadramento, Análise de Jurisprudência, ob.cit.*, p. 206.

¹⁸⁸ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano].

No caso das empresas, a sua capacidade contributiva é, na verdade, revelada fundamentalmente pelo seu lucro real, por opção legal e constitucional, nos termos do nº 2 do artigo 104º da CRP.

Nesse sentido, refere VASCO BRANCO GUIMARÃES que “a consagração em sede constitucional deste princípio coloca-o ao topo da hierarquia das normas, o que implica uma clara subordinação do todo normativo, a esta regra constitucional. Daqui resulta uma necessidade de conformação das normas hierarquicamente inferiores com este princípio, não podendo o nele consagrado ser violentado, sob pena de inconstitucionalidade.¹⁸⁹

Os efeitos diretos da solução jurídica acolhida pelo TC no Acórdão nº 539/2105¹⁹⁰, são evidentes, sendo o setor do retalho, mais uma das áreas da atividade económica em que os operadores são onerados com configurações tributárias, sem ligação com os princípios constitucionais inerentes.

E aqui, mais uma vez, verifica-se os efeitos diretos da solução e interpretação jurídica acolhida pelo TC, quando enuncia expressamente que “(...) deste quadro normativo resulta que a “taxa de segurança alimentar mais” é uma compensação financeira anual que incide sobre a área de venda do estabelecimento, entendendo-se como tal «toda a área de comércio alimentar», apurada de acordo com determinados coeficientes de ponderação, e o seu valor é fixado, por portaria, entre € 5 e € 8 por metro quadrado da área de venda alimentar do estabelecimento, o que revela ter sido opção do legislador graduar a tributação em função do maior ou menor volume de produtos alimentares comercializados, indiciado pela dimensão da área do estabelecimento destinada a essa finalidade, uma vez que o valor do benefício resultante da adoção das diversas ações públicas visando garantir a qualidade e segurança alimentar para os operadores da distribuição retalhista variará em função do volume dos produtos comercializados no estabelecimento em causa. Assim, no que respeita ao método de cálculo para a determinação da incidência objetiva da contribuição financeira e da sua base tributável, é possível descortinar que o critério adotado tem uma relação objetiva com a finalidade compensatória que está presente na estruturação do tributo em causa. O grau do benefício obtido com as atividades financiadas pela entidade da qual constitui uma das receitas a contribuição *sub iudicio*, está relacionado com o volume de produtos alimentares comercializados, constituindo um indício aproximado suficientemente credível deste a área dos estabelecimentos afeta à sua comercialização. Não se ignora que era possível definir outros critérios cuja aplicação tivesse como resultado uma maior aproximação ao real benefício obtido pelos sujeitos passivos desta contribuição, mas ao Tribunal Constitucional

¹⁸⁹ GUIMARÃES, Vasco Branco – “*Considerações sobre o Rendimento Tributável*” in *Estudos em Homenagem ao Professor Pedro Soares Martinez*, Almedina, 2000, p. 437.

¹⁹⁰ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano].

apenas compete verificar se o critério escolhido não respeita os parâmetros constitucionais no domínio das contribuições financeiras...”

O próprio TC reconhece que poderiam ter sido escolhidos outros critérios pelo legislador com “uma maior aproximação ao real benefício obtido pelos sujeitos passivos” da TSAM.

Por esta via, é possível referir que numa decisão tão marcante do ponto de vista da jurisprudência constitucional, poderia o TC ter sido mais profundo nas teses acolhidas no Acórdão em questão.

É inegável o acolhimento unânime que a jurisprudência¹⁹¹ tem efetuado da referida interpretação do TC, e conseqüentemente, os respetivos efeitos para as empresas do setor.

Nesse sentido, apesar de na lógica do legislador, a área de venda se caracterizar como um dado suficiente para a aferição da suscetibilidade de gerar lucros, entendemos que se trata de uma aproximação ou presunção fantasiosa, puramente conjeturada do rendimento real, que tem conduzido a resultados arbitrários: é que o facto de uma empresa dispor de capacidade de gerar um rendimento não significa que o gere efetivamente, nem muito menos que gere um rendimento líquido (um lucro), conforme é exigido que ocorra para se poder falar de uma tributação conforme ao princípio da capacidade contributiva.

De acordo com a doutrina aqui consignada, podemos dizer que o legislador ao proceder a criação da TSAM pretendeu, tão-só, a pura arrecadação de receita, tendo em conta a especial capacidade contributiva dos grandes operadores do sector da distribuição, e nunca, verdadeiramente, a criação de um tributo pensado exclusivamente como a contraprestação de um serviço público.

Finalmente, ao constituir um mecanismo de tributação de lucros (apurados de forma presuntiva), que funciona paralela e simultaneamente com o IRC, acaba por representar a consagração sistemática da dupla tributação jurídica: os sujeitos passivos da TSAM serão tributados duas vezes sobre o mesmo rendimento (os lucros), em sede de IRC e nesta nova contribuição financeira.

Todavia, até ao presente momento, a jurisprudência tem entendido que a dupla tributação em face do IRC não se comprova, dado que a base tributável e o método de apuramento da TSAM é diferente da base tributável e método de apuramento de um imposto sobre o rendimento, como sucede com o IRC.¹⁹²

4.4. Incongruências da CSB

¹⁹¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo nº 1131/14.5BELRS, Data: 11-04-2019, [Relator Jorge Cortês].

¹⁹² Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo nº 1131/14.5BELRS, Data: 11-04-2019, [Relator Jorge Cortês].

Em conformidade com o que já foi aqui mencionado, o sistema fiscal português tem vindo a focar-se em determinados setores de atividade económica que se presume serem dotados de maior capacidade tributária quando comparado com outros. Neste domínio, destaca-se a CSB, que foi a primeira das contribuições de âmbito setorial a surgir no ordenamento jurídico português e que deu mote a figuras semelhantes que se seguiram.¹⁹³

Tal como tivemos oportunidade de referir, esta contribuição foi criada com vista a reforçar o esforço fiscal do setor financeiro e a mitigar os riscos sistémicos que lhes estão associados, correspondendo, nesta medida, a um tributo que visa onerar os potenciais beneficiários da garantia da estabilidade financeira enquanto categoria de bem público.

Uma das coisas que podemos destacar é a qualificação “extraordinária”¹⁹⁴ atribuída à CSB aquando da sua criação.

Na linha das considerações supra invocadas, em nosso entender a qualificação extraordinária da CSB é utilizada como subterfúgio para justificar a imposição de sobrecargas supostamente temporárias, mas que tendem a ser permanentes, cristalizando-se nos custos das empresas.

Nesta senda, é possível aferir que, desde a entrada em vigor da CSB (2011), a sua permanência tem sido prorrogada sucessivamente, estando inclusive a constar no Orçamento do Estado para 2021.¹⁹⁵

Ao traçar um paralelo entre a CSB, que entrou em vigor em 2012, e a CESE (Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético) vigente desde 2014, podemos entender que a contribuição em apreço não reveste carácter extraordinário e transitório.

Como se poderá verificar, por um lado não é possível concluir que a CSB é uma medida extraordinária, porque o legislador não estipulou o prazo de vigência do tributo, reforçando a natureza não extraordinária na sua “prorrogação” desde 2011 até 2021.

De acordo com o exposto no Acórdão do TC nº 7/2019¹⁹⁶, “(...) naturalmente que, se o legislador qualifica e designa *ab initio* um tributo como “extraordinário”, é porque o seu fundamento está numa circunstância ou razão excecional, que “exige” a sua instituição, e a sua instituição com a configuração que o legislador lhe dá. Ainda que a lei não estabeleça expressamente um limite temporal para tal tributo, o facto é que uma tal qualificação indicia que o mesmo tributo não será para manter indefinidamente, ou não será para manter indefinidamente nos termos e com a conformação jurídica que recebeu – será, nesse sentido, «provisório».”

¹⁹³ Cfr. Estudo sobre a Carga Fiscal em Portugal, Confederação Empresarial de Portugal, Julho de 2020, p.13

¹⁹⁴ Cfr. art. 141º, da Lei nº 55-A/2011, de 31 de dezembro.

¹⁹⁵ Cfr. Proposta de Lei nº 61/XIV.

¹⁹⁶ Acórdão do Tribunal Constitucional nº 7/2019, Processo nº141/16, 2ª Secção [Conselheira Catarina Sarmiento e Castro].

Neste caso, seguindo o raciocínio do TC, a manutenção da cobrança da CSB há dez anos de forma sucessiva, demonstra que as motivações da sua exigência não tinham carácter temporário e excepcional.

4.4.1. Base de incidência da CSB e a violação do Direito da União Europeia

Nos termos acima referidos, a CSB foi criada pela LOE para 2011, porém, só com a LOE para 2016 (Lei nº 7-A/2016) foi alargada a sua incidência pessoal, também, às sucursais de instituições de crédito não residentes, ou seja, com sede noutros Estados, nomeadamente, em Estados membros da União Europeia. A LOE para 2016 entrou em vigor em março de 2016.

A base de incidência real da CSB, aplicada às sucursais, nos termos supra expostos vem a ser a matéria coletável determinada pelos saldos médios dos passivos apurados pela contabilidade, com referência a todos os meses do ano. Por sua vez, estes saldos médios só podem ser determinados com exatidão após a aprovação de contas, porquanto até lá, podem ser efetuados ajustamentos ou correções, determinados pelas auditorias de contas e por consequente deliberação social. Assim sendo, não há dúvida que a CSB se aplica a fatos tributáveis ocorridos ao longo do exercício económico, desde que plenamente verificados e consolidados à data de 31 de dezembro de cada ano.

Nesta sequência, o artigo 49º do TFUE, que consagra o direito de estabelecimento, prevê que são proibidas as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro da União no território de outro Estado-Membro.

De acordo com jurisprudência unânime, o artigo 49º do TFUE destina-se a pôr em prática, no domínio das atividades não assalariadas, o princípio da igualdade de tratamento, princípio geral do direito da União, consagrado no artigo 18º do TFUE, considerando uma violação da liberdade de estabelecimento qualquer discriminação em razão da nacionalidade que resulte das legislações nacionais. Por esta razão, qualquer medida nacional que seja incompatível com o artigo 49º, viola igualmente o disposto no artigo 18º do TFUE.^{197 198}

A este respeito, importa dizer que o princípio da não discriminação proíbe não apenas as discriminações diretas ou ostensivas, baseadas na nacionalidade, mas também qualquer forma dissimulada de discriminação que, por aplicação de outros critérios de distinção, leve, de facto, ao mesmo resultado.¹⁹⁹

¹⁹⁷ Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 28 de janeiro de 1986, Comissão/França “Avoir Fiscal”, processo C-270/83.

¹⁹⁸ Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 30 de maio de 1989, Comissão/Grécia, processo C-305/87.

¹⁹⁹ Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 26 de junho de 2001, Comissão/Itália, processo C-212/99.

É o que sucede com a discriminação da base de incidência – também denominada de discriminação indireta – já que por regra, e na maioria dos casos, os não residentes em um determinado Estado-Membro, são também não nacionais desse Estado-Membro, pelo que de acordo com a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça da União Europeia esta discriminação dissimulada é também proibida, pois conduz, efetivamente, ao mesmo resultado que é discriminar não nacionais face a nacionais.

Daqui resulta que, o artigo 49º do TFUE impede, desde logo, que os Estados-Membros tomem medidas que favoreçam as sociedades residentes em detrimento das sociedades não residentes.²⁰⁰

Assim sendo, relativamente a uma sucursal UE que atua em Portugal, ao abrigo da liberdade de estabelecimento, as regras de determinação da base de incidência da CSB são diferentes das que se aplicam às instituições financeiras residentes.

Para efeitos de incidência objetiva, a CSB incide sobre o passivo deduzido dos elementos que integram os fundos próprios dos sujeitos passivos – cfr. art. 3º, alínea a), do regime da CSB. Por sua vez, o artigo 4º, nº 1, alínea a) da Portaria nº 121/2011, de 30 de Março, prevê que para efeitos de definição do passivo, entende-se “o conjunto de elementos reconhecidos em balanço que, independentemente da sua forma ou modalidade, representam uma dívida para com terceiros, com exceção (...) dos elementos que, segundo as normas da contabilidade aplicáveis, sejam reconhecidos como capitais próprios.”

Nos termos do disposto no artigo 2º-A, alínea II) do RGICSF, as sucursais não têm personalidade jurídica, efetuando diretamente, no todo ou em parte, operações inerentes à atividade da instituição de crédito não residente que integram.

A ausência de personalidade jurídica determina, *a priori*, a inexistência de capital social e, deste passo, a inexistência de capitais próprios tal como estes são considerados e contabilizados para efeito das instituições de crédito em Portugal, o que implica a impossibilidade de aplicar às sucursais UE a dedução que é conferida às instituições residentes tal como vertida no artigo 4º, nº 1, alínea a), da Portaria nº 121/2011, de 30 de março.

Tal significa dizer que, no caso das instituições de crédito residentes a CSB, incide sobre os seu passivo “líquido”, depois de deduzidos os capitais próprios, ao passo que no que diz respeito às sucursais UE, a incidência ocorre sobre o seu passivo “bruto”, sem qualquer dedução relacionada com capitais próprios, colocando as últimas em situação desfavorável face às primeiras.

²⁰⁰ Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 14 de fevereiro de 1995, Comissão/Itália, processo C-279/93.

Nestes termos, este tratamento discriminatório funda-se apenas na nacionalidade das instituições, pelo que o mesmo se mostra contrário ao Direito da União Europeia em geral, violando a liberdade de estabelecimento associada ao exercício de uma atividade por parte de uma instituição de crédito residente num Estado-Membro da UE, por via da constituição de uma sucursal localizada em Portugal.

A liberdade de estabelecimento, é um dos pilares essenciais do funcionamento do mercado interno, tal como prevê o artigo 26º do TFUE.

Posto isto, parece-nos que a existência de uma contribuição nacional, que na fixação da respetiva base de incidência discrimina e prejudica as sucursais UE face às instituições de crédito nacionais e residentes em território português, é incompatível com o direito da União Europeia, sendo uma clara expressão da violação da liberdade de estabelecimento.

Ao decidir um caso que bem exemplifica a pretensão da nossa exposição, o CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa)²⁰¹ fundamenta – e bem, em nosso entender – que: “(...) Nos termos da jurisprudência nacional da União Europeia, para que uma diferença de tratamento fiscal seja discriminatória é necessário que as entidades em questão se encontrem em situações objetivamente comparáveis, sendo a comparabilidade objetiva das situações analisada tendo em conta o objetivo prosseguido pelo regime nacional em questão (acórdãos Comissão/Hungria, proc. C-253/09, nº 50, e X Holding, proc. C-337/08, nº 17). (...) Acresce que, não obstante as sucursais não disporem, como já referido, de capitais próprios *strictu sensu*, poderia a Administração fiscal ter adotado orientações para a incidência da CSB com base em pressupostos similares àqueles que fundaram as orientações que adotou para efeitos de IRC, no que diz respeito ao designado free capital das sucursais. (...) não restam dúvidas de que as regras especialmente aplicáveis às sucursais UE, na definição da sua base de incidência da CSB, implicam uma clara discriminação da Requerente, face às instituições de crédito residentes em território português, ao determinar a aplicação de uma carga fiscal agravada e uma taxa efetiva de tributação mais alta, o que não é permitido pelo Direito da União Europeia. (...) Segundo a jurisprudência, uma medida nacional que constitua uma violação à liberdade de estabelecimento e à livre circulação de capitais apenas pode ser considerada compatível com o direito da União se for justificada por uma das derrogações previstas, respetivamente, nos artigos 52º e 65º do TFUE...”

Em consonância com as considerações acima referidas, e com o sentido de decisão do CAAD²⁰², uma sucursal não tem, de facto, tendo em conta as regras jurídicas de organização destas entidades, capitais próprios, e na forma de cálculo da contribuição verá sempre o valor

²⁰¹ Processo nº 156/2018-T, de 10-05-2019.

²⁰² Processo nº 156/2018-T, de 10-05-2019.

da contribuição ser calculado sem nada por deduzir ao valor do passivo a título de capital próprio.

Tal diferença na norma de desenvolvimento da incidência das sucursais em relação às pessoas coletivas residentes sujeitas ao Código das Sociedades Comerciais, ao normativo contabilístico e ao CIRC, implica, na prática, uma restrição à liberdade de estabelecimento.

Assim, poder-se-á dizer, para os devidos efeitos, que a liquidação da CSB nos termos acima indicados consubstancia uma evidente violação do direito de estabelecimento e do princípio da não-discriminação, previstos nos artigos 49º e 18º do TFUE.

4.4.2. A CSB e o artigo 23º-A do CIRC

A norma constante na alínea a) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC, sob a epígrafe “Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais”, na parte que mais interessa considerar, determina que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...) p) a contribuição sobre o setor bancário.

A redação da referida norma faz-nos questionar se não estaríamos perante uma inconstitucionalidade material por violação dos princípios da tributação segundo o rendimento real e da capacidade contributiva, bem como do princípio da igualdade, consagrados no artigo 104º, nº 2 e 13º da CRP.

A este propósito, podemos considerar, em suma, que a concretização dos princípios da tributação segundo o rendimento real e da capacidade contributiva implica que todos os custos incorridos que se encontrem relacionados com a obtenção de rendimentos, devem ser dedutíveis para efeitos fiscais, e qualquer desvio a essa regra terá de encontrar-se justificado através de um fundamento racional bastante.

Verifica-se, por esta via que, a dedutibilidade dos gastos e perdas, genericamente consagrado no nº1 do artigo 23º do CIRC, deverá ser aplicada uniformemente aos diversos setores de atividade empresarial, pelo que a alínea p), do nº2, do artigo 23º-A, do CIRC, ao impedir a dedução do gasto com a contribuição sobre o setor bancário por parte dos respetivos sujeitos passivos, consubstancia-se numa violação ao princípio da igualdade, consagrado constitucionalmente.

De acordo com o artigo 23º, nº 1, do CIRC, “para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Por sua vez, o nº 2 da mesma norma, especifica quais são os gastos e perdas abrangidos para esse efeito.

O artigo 23º-A, do CIRC, aprovado pela Lei nº 2/2014, de 16 de janeiro, corresponde ao antigo artigo 42º, veio elencar através de enumeração taxativa, um conjunto de encargos que,

tendo sido efetiva e comprovadamente suportados pelas empresas, não podem ser levados em conta para efeito do cálculo do lucro tributável.

São considerados encargos não dedutíveis para efeitos fiscais a contribuição sobre o setor bancário, criada pelo artigo 141º, da Lei nº 55º-A/2010, de 31 de dezembro, a contribuição sobre o setor energético, criada pelo artigo 228º, da Lei nº 83º-C/2013, de 31 de dezembro, e a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica, criada pelo artigo 168º, da Lei nº 82-B/2014, de 31 de dezembro, a que se referem as alíneas p), q) e s) do nº 1, do artigo 23º-A, do CIRC.

Numa análise ao anterior artigo 42º do CIRC, SALDANHA SANCHES entende que a não dedutibilidade de encargos para efeitos fiscais, poderiam ser enquadrados em três grupos: (a) normas de mera técnica de quantificação do imposto, como sucede quando se proíbe a dedução da coleta do IRC; (b) normas que procuram evitar a dedução de custos que correspondem a atos que são reprováveis à luz do ordenamento jurídico, como é o caso das multas, coimas e despesas ilícitas; (c) normas que visam excluir os custos que se inserem na zona de confluência entre esfera privada dos sócios e esfera empresarial, tais como despesas de ajudas de custo e compensação pela deslocação do trabalhador.²⁰³

Retomando o que referimos inicialmente, a jurisprudência reconhece que a CSB é um tributo que, interessando a um grupo homogêneo de destinatários e visando prevenir riscos a este grupo associados, se efetiva na compensação de eventual intervenção pública na resolução de dificuldades financeiras das entidades desse setor, assumindo assim a natureza jurídica de contribuição financeira.

De facto, é possível depreender que possa ter sido intenção do legislador evitar que o gasto efetivo com o pagamento da CSB pudesse ser repercutido em desfavor do Estado através da dedução para efeitos do apuramento do lucro tributável.

Por seu turno o CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa)²⁰⁴, ao analisar a questão da não dedutibilidade da CSB, concluiu que:

(...) de facto, como se deixou exposto, a contribuição sobre o setor bancário tem uma finalidade extrafiscal, assumindo não apenas uma função compensatória relativamente às medidas que a entidade reguladora possa ser forçada a adotar no âmbito da atividade bancária, como também uma função moderadora dos comportamentos das instituições bancárias, além de que serve também para assegurar a aproximação em termos de carga fiscal a outros setores da atividade económica. Em todo este contexto, não pode deixar de reconhecer-se que subsiste uma justificação plausível para a não dedutibilidade do encargo como meio de evitar a redução do impacto financeiro que a medida legislativa pretende

²⁰³ SANCHES, Saldanha – *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra, 2006, pp.393-394.

²⁰⁴ Processo nº 706/2018-T, de 06-09-2019.

alcançar. E não pode ignorar-se que o legislador adotou idêntico tratamento legislativo em relação à contribuição para o setor energético, que igualmente tem em vista financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do setor energético, e à contribuição sobre a indústria farmacêutica, que tem por objetivo garantir sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde na vertente dos gastos com medicamentos. (...) A não dedutibilidade do encargo suportado com a contribuição corresponde, por outro lado, a uma opção legislativa que se encontra justificada pela própria natureza jurídica e finalidade extrafiscal.”

Com efeito, e de acordo com o que atrás foi referido, não vislumbramos uma finalidade extrafiscal na CSB, sendo o seu objetivo principal a questão financeira, e não a prevenção de comportamentos, pelo que, salvo o devido respeito, discordamos da interpretação que integra a decisão arbitral supra referida.

CONCLUSÃO

A multiplicação de contribuições e outras figuras tributárias paralelas que compõem o sistema tributário português é evidente, com custos que se tornam cada vez mais relevantes para as empresas. Muitas delas foram inicialmente qualificadas como extraordinárias, mas como pudemos verificar tornam-se permanentes, sendo a CSB um claro exemplo disso.

A panóplia de grandes e pequenos tributos – impostos, taxas e contribuições – não é benéfica para ninguém e cria dificuldades acrescidas para as empresas gerando obstáculos, muitas vezes desnecessários e desproporcionados, para que possam cumprir os seus desígnios.

Não obstante, e especialmente com respeito às figuras tributárias recentemente introduzidas no sistema fiscal português, muitas incertezas se têm suscitado no que respeita à sua qualificação face às principais características apresentadas, sobretudo, quando confrontadas com a própria natureza e lógica que levou à criação das respetivas figuras.

No presente estudo, debruçamo-nos sobre a natureza jurídica de duas figuras tributárias, designadamente a “taxa de segurança alimentar mais” (TSAM) e a “contribuição sobre o setor bancário” (CSB).

No desenvolvimento do estudo, foi manifesta a escassez de obras ao nível da doutrina sobre os tributos em questão.

Nesse sentido, resultou claro que o Tribunal Constitucional tem desempenhado um papel fundamental ao nível da análise do regime constitucional aplicável, elencando quais são os pressupostos que devem verificar-se para que dado tributo seja qualificado como contribuição financeira.

Ao analisarmos as definições constitucionais de taxa e imposto, espelhados em vários Acórdãos do Tribunal Constitucional, tivemos oportunidade de verificar a evolução jurisprudencial pela qual o TC passou nos últimos tempos, no que diz respeito aos critérios para qualificação de determinado como contribuição financeira.

Posto isto, o Acórdão nº 539/15²⁰⁵ constitui um marco e um ponto de viragem para análise e atribuição da natureza jurídica de contribuição financeira, conforme foi exposto no presente trabalho.

Resultou claro que o conceito de imposto aceite pelo TC vem se pautando essencialmente pelos caracteres de unilateralidade e da generalidade, uma vez que correspondem a imposições efetuadas em termos abstratos, sem atender qualquer tipo de benefício, mediato ou imediato, que se encontre inerente à condição de sujeito passivo.

²⁰⁵ Acórdão do TC nº 539/15, Processo nº 27/15, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano].

No que se refere à TSAM, o TC entendeu que não existe no seu aspeto dominante, uma participação nos gastos gerais da comunidade, em cumprimento de um dever fundamental de cidadania, nem uma retribuição de um serviço concretamente prestado por uma entidade pública ao sujeito passivo, pelo que não se pode qualificar nem como imposto, nem como uma verdadeira taxa, sendo tal tributo antes qualificável como contribuição financeira.

Conclui que, como resulta do disposto no artigo 9º, do Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de junho, a TSAM é precisamente uma contribuição com reflexo na comparticipação nas receitas de um fundo destinado a financiar projetos, iniciativas e ações desenvolvidos pelas entidades que operam nesse mercado.

Da legislação aplicável não é claro quais são as despesas concretas que o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais (FSSAM) visa financiar.

Igualmente, parece-nos adequado, que o diploma criador da TSAM trouxesse a fundamentação/justificação económico-financeira dos valores a cobrar com o mesmo. Por aí se aportando também transparência quanto aos concretos serviços a financiar.

No entanto, com a Revisão Constitucional de 1997, operada pela Lei Constitucional nº 1/97, de 20 de setembro, a Constituição Portuguesa passou a referir-se aos “impostos”, “taxas”, e às demais “contribuições financeiras a favor das entidades públicas”.

Assim, a Constituição da República Portuguesa fixou uma reserva relativa de competência da Assembleia da República para “o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas” – regime esse que, até ao momento, continua por consagrar.

É bastante evidente que no Acórdão nº 539/2015, o TC enveredou por um exercício bastante mais pormenorizado, quanto à estrutura normativa das contribuições financeiras, por contraposição ao que resultara da sua jurisprudência anterior – mesmo aquela que já se havia pronunciado sobre tributos com a natureza de contribuição financeira, como sucedera nos Acórdãos nº 365/08, 613/08, 152/2013 e 80/2014.

É certo que o TC concluiu, no referido Acórdão, que o art. 9º, do Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de junho, não viola o art. 165º, nº 1, al. i), da CRP, na medida em que a ausência da aprovação de um regime geral das contribuições financeiras por parte da 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 poder sempre revogar, alterar ou suspender o respetivo diploma, no exercício dos seus poderes constitucionais.

Mas, nesse ponto, concordamos com o voto de vencido do Conselheiro Carlos Fernando Cadilha, quando refere que o próprio TC em jurisprudência constante nos Acórdãos nº 365/2008, 613/2008, 152/2013, e com particular evidência, 80/2014, considerou que a *ratio* da disposição constitucional é satisfeita, mesmo na ausência de um regime geral, quando é possível identificar uma normação primária, de fonte parlamentar, que dê suporte mínimo

habilitante à criação da contribuição financeira em causa e aos seus elementos essenciais. Ora, isto não ocorre no caso da TSAM.

Posto isto, pensamos que a persistência da omissão legislativa em editar o regime geral não pode facultar a criação livre e incondicionada de contribuições financeiras, sob pena de subverter inteiramente o alcance garantístico que a reserva iniludivelmente possui.

No que diz respeito à CSB, apuramos que a jurisprudência maioritária caracteriza tal tributo como contribuição financeira a favor de uma entidade pública (Fundo de Resolução), já que tem uma natureza híbrida, que compartilha em parte a natureza dos impostos, porquanto não tem uma contrapartida individualizada para cada contribuinte e em parte a natureza das taxas, pois visa retribuir o serviço prestado pelo Fundo de Resolução a um certo círculo de entidades que beneficiam coletivamente da atividade daquela.

No caso concreto, o regime jurídico da CSB (RCSB) foi criado por lei da Assembleia da República (art. 141º Lei nº 55-A/2010, 31 dezembro - LOE 2011), dela constando a incidência subjetiva e objetiva e as margens de variação das taxas aplicáveis a cada uma das componentes da base de incidência objetiva (arts. 2º, 3º e 4º).

Posto isto, tendemos a concordar que no tocante à CSB, inexistente a violação da reserva de lei parlamentar, na medida em que foi criada por *lei do Parlamento*, que traça os seus elementos essenciais.

Relativamente às finalidades da TSAM e da CSB, não encontramos manifestações de extrafiscalidade em ambas. Não parece que o legislador tenha pretendido com a criação de tais contribuições, desincentivar comportamentos por parte dos operadores económicos atingidos.

Efetivamente, no que concerne à base de cálculo da TSAM, o próprio TC²⁰⁶ reconhece que poderiam ter sido escolhidos outros critérios pelo legislador, com “uma maior aproximação ao real benefício obtido pelos sujeitos passivos.

Por esta via, é possível referir que numa decisão com um significado tão marcante do ponto de vista da jurisprudência constitucional, o TC poderia ter sido mais profundo nas teses acolhidas.

Em conformidade, apesar de na lógica do legislador, a área de venda se caracterizar como um dado suficiente para a aferição da suscetibilidade de gerar lucros, entendemos que se trata de uma aproximação ou presunção fantasiosa, puramente conjeturada do rendimento real, que tem conduzido a resultados arbitrários. De acordo com a doutrina aqui consignada, podemos dizer que o legislador ao proceder a criação da TSAM pretendeu, tão-só, a pura arrecadação de receita, tendo em conta a especial capacidade contributiva dos grandes

²⁰⁶ Acórdão do TC nº 539/15, Processo nº 27/15, Plenário [Conselheiro João Cura Mariano].

operadores do sector da distribuição, e nunca, verdadeiramente, a criação de um tributo pensado exclusivamente como a contraprestação de um serviço público.

Finalmente, ao constituir um mecanismo de tributação de lucros (apurados de forma presuntiva), que funciona paralela e simultaneamente com o IRC, acaba por representar a consagração sistemática da dupla tributação jurídica: os sujeitos passivos da TSAM serão tributados duas vezes sobre o mesmo rendimento (os lucros), em sede de IRC e nesta nova contribuição financeira.

No mesmo sentido, no que diz respeito às sucursais, face aos argumentos expostos, poder-se-á concluir, para os devidos efeitos, que a liquidação da CSB nos termos acima indicados consubstancia uma evidente violação do direito de estabelecimento e do princípio da não-discriminação, previstos nos artigos 49º e 18º do TFUE.

Concluimos ainda, que, a dedutibilidade dos gastos e perdas, genericamente consagrado no nº1 do artigo 23º do CIRC, deverá ser aplicada uniformemente aos diversos setores de atividade empresarial, pelo que a alínea p), do nº2, do artigo 23º-A, do CIRC, ao impedir a dedução do gasto com a contribuição sobre o setor bancário por parte dos respetivos sujeitos passivos, consubstancia-se numa violação ao princípio da igualdade, consagrado constitucionalmente.

Uma última consideração relativa à aprovação do regime geral das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Este ónus de concretização de um regime geral para as contribuições financeiras, que o legislador constituinte pretendeu consagrar, faz com que, na respetiva ausência, se possa suscitar, de entre outros, um problema de inconstitucionalidade por omissão, ao qual alguns autores, na doutrina fiscal e constitucional, atribuem consequências muito relevantes no que se reporta à determinação do regime constitucional aplicável ao regime individual de cada contribuição financeira.

Resulta da análise desenvolvida no presente estudo, que as contribuições financeiras atualmente são uma categoria dotada de grande relevo no sistema fiscal português, albergando uma ampla e cada vez mais diferenciada panóplia de tributos de base bilateral e grupal, cuja característica estruturante recai sobre o tipo de relação ou expressão de equivalência, que concretizam os benefícios ou utilidades que daí decorrem para os sujeitos passivos.

A crescente incidência de figuras tributárias, ou de natureza semelhante, acaba por impor um elevado encargo financeiro sobre determinados setores, reduzindo as suas margens de lucro e restringindo a sua capacidade financeira, o que acaba por condicionar a sua atividade.

Não bastasse o aumento da carga tributária incidente sobre as empresas, acresce que estas figuras apresentam diversas desconformidades com alguns dos princípios orientadores do ordenamento jurídico português.

A dinâmica fiscal que temos verificado em Portugal nos últimos anos revela a importância de uma reforma da política fiscal, no sentido de promover o investimento, criação de emprego e dinamização da economia.

O quadro das contribuições financeiras em Portugal demonstra que tem ocorrido uma tributação setorial em determinados ramos da atividade económica, que se presume serem dotados de maior capacidade tributária quando comparado com outros, sendo a CSB um claro exemplo disso.

Do ponto de vista do empresário, a tributação setorial materializada através das contribuições financeiras com bases de incidência e critérios pouco claros constitui uma barreira à entrada de investimento, pelo que é essencial que o legislador transmita aos contribuintes de forma ágil, clara e transparente a exigibilidade das obrigações fiscais impostas.

No mesmo sentido, deve ser efetuado um confronto direto de natureza e fundamentação constitucional de várias contribuições financeiras, que a par de outros tributos são suportados pelos operadores de diversos setores da economia, tendo como objetivo eliminar ou mitigar situações de sobreposição e dupla tributação.

Não restam dúvidas de que a cobrança de contribuições financeiras de forma economicamente distorcida, gera custos acrescidos tanto ao contribuinte, como à administração tributária.

Na breve análise realizada no presente trabalho académico, é perceptível que a ausência de uma regulação adequada das contribuições financeiras no sistema fiscal português trouxe a exigência de tributos que se destacam pela sua desadequação em relação à natureza jurídica que lhes é atribuída.

Posto isto, é necessário que a criação do Regime Geral das Contribuições Financeiras tenha por base a concretização dos princípios constitucionais que estão na génese do nosso sistema fiscal.

A criação de tal regime permitirá a revisão de todos os tributos em vigor no ordenamento jurídico, e a concretização da maximização da receita fiscal à administração tributária, bem como da minimização dos custos associados para os sujeitos passivos.

Ao contrário do que acontece atualmente na tributação setorial, a capacidade contributiva não deverá ser o fundamento oculto da maioria dos tributos que vêm sendo criados, impondo ao legislador um dever acrescido de fundamentação jurídica.

FONTES

I. Fontes Normativas

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia
Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
Constituição da República Portuguesa
Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro
Decreto-Lei nº 267/2002, de 26 de novembro
Decreto-Lei nº 119/2012, de 15 de junho
Decreto-Lei nº 31-A/2012, de 10 de fevereiro
Lei nº 53-E/2006, de 29 de dezembro
Lei nº 64-A/2008, de 31 de dezembro
Lei nº 117/2009, de 29 de dezembro
Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro
Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro
Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro
Lei nº 83-C/2013, de 31 de dezembro
Lei nº 75-A/2014, de 30 de setembro
Lei nº 82-B/2014, de 31 de dezembro
Lei nº 7-A/2016, de 30 de março
Regulamento (CE) nº 178/2002, de 28 de janeiro de 2002
Portaria nº 121/2011, de 30 de março
Portaria nº 214/2012, de 17 de junho
Portaria nº 215/2012, de 17 de julho
Portaria nº 77/2012, de 23 de março
Portaria nº 200/2013, de 31 de maio
Portaria nº 64/2014, de 12 de março
Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)

II. Fontes Jurisprudenciais

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 82/84, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;
Acórdão do Tribunal Constitucional nº 348/86, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;
Acórdão do Tribunal Constitucional nº 76/88, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;
Acórdão do Tribunal Constitucional nº 372/89, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;
Acórdão do Tribunal Constitucional nº 363/92, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;
Acórdão do Tribunal Constitucional nº 430/93, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;
Acórdão do Tribunal Constitucional nº 57/95, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 1180/96, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 1239/96, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 354/98, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 354/98, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 96/2000, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 143/2002, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 610/2003, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 142/2004, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 68/2007, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 365/2008, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 177/2010, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 306/2010, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 695/2010, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 135/2012, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 84/2013, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 152/2013, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 42/2014, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 80/2014, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 539/2015, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 544/2015, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 590/2015, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 620/2015, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 275/2016, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 320/2016, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 399/2017, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 7/2019, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 344/2019, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 363/2019, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 303/2020, disponível em: www.tribunalconstitucional.pt;

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo nº 0428/14, disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo nº 01273/13, disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo nº 01000/16, disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo nº 1131/14.5 BELRS, disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo nº 923/16.5BELRS, disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo nº 01270/14.2BELRS, disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo nº 02666/16.0BELRS, disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo nº 0498/12.4BELRS, disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo nº 02273/16.8BELRS, disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo nº 02381/15.2BELRS, disponível em: www.dgsi.pt;

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 30 de maio de 1989, Comissão/Grécia, processo C-305/87, disponível em www.curia.europa.eu;

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 26 de junho de 2001, Comissão/Itália, processo C-212/99, disponível em www.curia.europa.eu;

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 14 de fevereiro de 1995, Comissão/Itália, processo C-279/93, disponível em www.curia.europa.eu;

Decisão Arbitral de 06-09-2019, processo nº 706/2018-T, disponível em www.caad.org.pt;

Decisão Arbitral de 10-05-2019, processo nº 156/2018-T, disponível em www.caad.org.pt;

Decisão Arbitral de 10-05-2019, processo nº 156/2018-T, disponível em www.caad.org.pt;

Documentos oficiais

Portugal: Memorandum Of Understanding On Specific Economic Policy Conditionality”, de 17 de maio de 2011, disponível em https://ec.europa/economy_finance/eu_borrower/mou/2011-05-18;

Communication from the Commission to the European Parliament the Concil, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Taxation of the Financial Sector, COM (2010) 549 final, 7-10-2010, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0549:FIN:EN:PDF>;

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTUNES, Aquilino Paulo – *A Taxa de Segurança Alimentar “Mais”*, RIDB, Ano 3, nº 2, 2014;
- BORGES, Sofia Ricardo – *A Taxa de Segurança Alimentar Mais, Enquadramento, Análise de Jurisprudência*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 10, números 3 e 4;
- CANOTILHO, J.J; MOREIRA, Vital - *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, 2014;
- CARLOS, Américo Fernando Brás - *Impostos – Teoria Geral*, 2ª Edição, Almedina, 2008;
- COELHO, Sacha Calmon Navarro - *Conceito de Tributo, Direito Tributário em Questão*, FESDT, nº 5, Jan./Jun.2010;
- COSTA, José Manuel Cardoso da – *Ainda a distinção entre taxa e imposto na jurisprudência constitucional*, in *Livro de Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, 2006;
- COSTA, José Manuel Cardoso da - “*O Princípio da Capacidade Contributiva no Constitucionalismo Português e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional*”, *Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes*, BCE, Volume LVII, Tomo I, 2014;
- COSTA, José Manuel Cardoso da – “*Sobre o Princípio da legalidade das taxas (e das demais contribuições financeiras)*”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano no Centenário do seu Nascimento*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Volume I, Coimbra Editora, 2006;
- COSTA, José Manuel Cardoso da – *Ainda a distinção entre taxa e imposto na jurisprudência constitucional*, in *Livro de Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, 2006;
- DOURADO, Ana Paula - *Direito Fiscal – Lições*, 3ª edição, Almedina 2018;
- FAVEIRO, Vítor António Duarte - *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Volume I, Coimbra Editora, Limitada, 1984;
- FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *As Contribuições Financeiras no Sistema Fiscal Português, Uma Introdução*, Gestlegal, 2020;
- FRANCO, António L. de Sousa – *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol II, 4ª Edição (12ª Reimpressão), Almedina, 2008;
- GUERREIRO, António Lima – *Lei Geral Tributária – Anotada*, Rei dos Livros, 2001;
- GOUVEIA, Jorge Bacelar – *A permissão devida à Caixa de Compensações da Câmara dos Solicitadores pelos Agentes de Execução: uma análise Jurídico-Constitucional*, Revista de Direito Público, Ano VI, nº 13, janeiro a junho de 2015;
- GUIMARÃES, Vasco Branco – “*Considerações sobre o Rendimento Tributável*” in *Estudos em Homenagem ao Professor Pedro Soares Martinez*, Almedina, 2000;
- MIRANDA, Jorge - *A fiscalização da Inconstitucionalidade por Omissão*, RDL, V. 14, nº 1, Jan./Jun. (2012);

NABAIS, José Casalta – “*Jurisprudência do Tribunal Constitucional em Matéria Fiscal*” in *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2005;

NABAIS, José Casalta – *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, 1998;

NABAIS, José Casalta – *Por um Estado Fiscal Sustentável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2005;

NABAIS, José Casalta – “*Sobre o regime jurídico das taxas*”, in *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Volume IV, Almedina, 2015;

PALHA, Maria Margarida Mesquita – “*Sobre o conceito jurídico de taxa*”, in *Estudos em Comemoração do XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, Vol. II, 1983;

PIRES, José Maria (Coord.) – *Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada*, Almedina, 2015;

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – *Noção Jurídica de Taxa*, Revista de Legislação e Jurisprudência, nº 117, 1984;

SANCHES, J.L Saldanha – *Anotação ao Acórdão do TC 640/95*, Fisco, nº 76/77, Março/Abril 96, Ano VIII;

SANCHES, J.L. Saldanha - *A Regulação: História Breve de um Conceito*, ROA, Ano 60, Lisboa, 2000;

SANCHES, J.L. Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007;

SANCHES, Saldanha – *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra, 2006;

SILVA, Suzana Tavares da - *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2ª Edição, Cejur, 2013;

TEIXEIRA, Manuela Duro – *A tributação da Banca em Tempos de Crise*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 4, Número 1;

VALDEZ, Vasco – “*A Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa. A Relação Jurídica Tributária*”, in *Lições de Fiscalidade*, Vol. I, Almedina, 2017, 5ª Edição;

VASQUES, Sérgio – *A Taxa de Segurança Alimentar*, Cadernos de Justiça Tributária, nº5, Julho/Setembro, 2014;

VASQUES, Sérgio – *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Almedina, 2008;

VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012;

VASQUES, Sérgio - *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, 2008;

XAVIER, Alberto - *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Lisboa, 1981.