

## Il Tribunale costituzionale portoghese sul contributo straordinario del settore energetico (Tribunal Constitucional, 3.<sup>a</sup> Secção, acórdão 5 giugno 2024, n. 443)

Il Tribunale costituzionale giudica incostituzionale, per violazione dell'art. 13 della Costituzione, e quindi del principio di eguaglianza, l'art. 2, lett. d), del regime giuridico del contributo straordinario del settore energetico (approvato dall'art. 228 della legge del 31 dicembre 2013, n. 83-C, prorogato al 2019 dall'art. 313 della legge del 31 dicembre 2018, n. 71), nella parte in cui stabilisce che l'imposta si applica al valore dei beni di cui all'art. 3, par. 1, del medesimo regime, di proprietà di persone giuridiche del settore energetico nazionale, con domicilio fiscale, o sede, o direzione effettiva o stabilimento consolidato in territorio portoghese, che, al 1° gennaio 2019, sono concessionarie di attività di trasporto, distribuzione o stoccaggio sotterraneo di gas naturale (secondo i termini definiti nel decreto-legge del 26 luglio 2006, n. 140, nella formulazione in vigore nel 2019). A seguito di una modifica normativa, non è più giustificata l'inclusione dei concessionari delle attività di trasporto, distribuzione o stoccaggio sotterraneo di gas naturale (i soggetti di cui all'articolo 2, lettera d), del regime del contributo straordinario) come soggetti passivi di questo tributo, poiché la già tenue equivalenza di gruppo alla base del contributo non è più riscontrabile nei loro confronti.

\*\*\*

Fonte: [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt). Il testo riportato non ha carattere ufficiale.

Testo sentenza in lingua originale:

### ACÓRDÃO Nº 443/2024

Processo n.º 116/2023

3.<sup>a</sup> Secção

Relator: Conselheiro Afonso Patrão

Acordam na 3.<sup>a</sup> Secção do Tribunal Constitucional:

#### I. RELATÓRIO

1. Nos presentes autos, vindos do Tribunal Central Administrativo Sul, em que é recorrente A., ACE e recorrida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, foi interposto o presente

recurso, ao abrigo da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro, na sua redação atual.

2. A ora recorrente deduziu impugnação judicial contra o ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a autoliquidação da Contribuição Extraordinária do Setor Energético (CESE) relativa ao ano de 2019. Por sentença de 11 de maio de 2022, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja decidiu julgar a impugnação improcedente.

Por não se conformar, a ora recorrente interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul que, por acórdão de 11 de janeiro de 2023, lhe negou provimento.

A ora recorrente interpôs então o presente recurso de constitucionalidade, dirigido às normas dos artigos «2.º, 3.º, 4.º, 11.º e 12.º do regime jurídico da "Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético", criada pelo artigo 228.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de dezembro, em vigor durante 2019 através do artigo 313.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2019)».

3. Admitido o recurso pelo tribunal *a quo*, foi determinado seu prosseguimento por despacho do relator no Tribunal Constitucional (fls. 2-TC).

3.1. A recorrente apresentou alegações, sustentando a inconstitucionalidade das normas sindicadas com os seguintes argumentos:

«A. A CESE foi estabelecida com a intenção de constituir uma medida *extraordinária* (conforme decorre, aliás, da sua própria designação), no âmbito e a propósito da negociação e cumprimento do Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF) acordado entre o Estado português, a União Europeia e o Fundo Monetário Internacional, que vigorou entre 2011 e 2014 (vulgo "programa da Troika")- Assim sendo, era suposto que a CESE vigorasse por um período transitório e limitado. Porém, desde que foi criada, a medida tem vindo a ser prorrogada anualmente, até ao presente, estando já no nono ano de vigência (quase uma década). O período em causa nos presentes autos, 2019, foi o sexto ano em que a CESE esteve em vigor.

B. Quer agora, em 2023, quer no ano aqui em questão, 2019, estamos a falar de momentos por reporte aos quais foram há muito ultrapassadas as circunstâncias que justificaram a permanência excepcional e transitória da CESE na nossa ordem jurídica. De acordo com a jurisprudência mais recente do Tribunal Constitucional, essas circunstâncias reconduzem-se à situação de emergência financeira que a República Portuguesa atravessou entre o início e meados da década passada. Com efeito, apesar de até ao momento o Tribunal se ter colocado do lado da validade da CESE, não só teve apenas em conta o tributo vigente entre 2014 e 2017 como, das decisões conhecidas, é possível retirar como consequência que, a partir de 2018, a medida deixou de ter justificação constitucional para vigorar (extraordinariamente) no nosso ordenamento.

C. A essa luz, tanto os actuais dez anos de duração da CESE quanto os seis que ela já levava em 2019 configuram uma situação óbvia de uso excessivo e inconstitucional do poder do Estado, que requer com urgência uma intervenção que o limite - pelo menos, como *ultima ratio*, uma intervenção judicial. E essa intervenção que se requer a este Tribunal, enquanto garante máximo dos princípios constitucionais em que se baseia a ordem juridico-política portuguesa.

D. Segundo o Tribunal, a conformidade da CESE com a Constituição mantém-se apenas enquanto ela puder ser considerada uma medida extraordinária, pelo que saber se ela ainda merece ou não essa qualificação é uma questão central, um critério fundamental que deve orientar a apreciação da sua validade ou invalidade. Ora, à luz da jurisprudência, não faz sentido que, no sexto ano de vigência da medida, ainda se possa considerar admissível a permanência da CESE na ordem jurídica. E que não é só a urgência da receita gerada que desapareceu (em 2019, Portugal não estava já na situação financeira de há dez anos. Nessa altura, aliás, o Governo inclusivamente celebrava o facto de termos ultrapassado essa situação - em 2019 Portugal não teve sequer défice);

desapareceu também a urgência de o tributo existir naquelas condições - condições essas que, lembre-se, este Tribunal aceitou porque eram «*de fácil implementação e aplicação para um período de aplicação transitório e certo, onde não se justificaria a implementação de critérios, porventura mais adequados (...), mas muito complexos e com elevados custos de cumprimento, ou seja, totalmente desajustados à urgência do caso pretendido*».

E. Pois bem: para o Tribunal (por exemplo, no Acórdão n.º 532/2021), saber se a CESE reveste ou não natureza extraordinária é uma pergunta cuja resposta tem de ser determinada por um "*critério conjuntural* em cada ano de vigência, à luz da "*verificação periódica de um certo estado de coisas*".

F. No entanto, esta circunstância de a validade da CESE tem de ser apreciada ano a ano, de acordo com a manutenção ou não do contexto que justificou a sua criação, implica que não nos possamos desviar de alguns princípios essenciais. Em primeiro lugar, sob pena de se abrir a porta à maior arbitrariedade possível, ao configurarem-se as razões que justificam a continuidade do tributo na ordem jurídica, não podemos estar permanentemente a pesquisar razões novas que sustentem, por exemplo, a natureza extraordinária da CESE.

G. É verdade que, potencialmente e em abstracto, em todos anos, até à eternidade, existirão por certo no Estado português circunstâncias (por exemplo, de índole orçamental) que poderão justificar a necessidade de receitas tributárias acrescidas, de natureza extraordinária; todavia, quando nos debruçamos sobre uma determinada medida concreta, para averiguar se ela é (ou ainda permanece) constitucionalmente válida - desde logo à luz da sua eventual natureza extraordinária - , não nos podemos afastar dos motivos que levaram o legislador a criá-la: é que, se optarmos por esse afastamento, estamos a aceitar que pode deixar de haver - ou deixar de ser impossível averiguar - qualquer correspondência entre a razão de ser do tributo e a necessidade de o exigir especificamente aos operadores económicos que são os seus sujeitos passivos.

H. Em vez de estarmos sempre a justificar a CESE com razões novas, ou com razões que, mesmo existindo à data da criação do tributo, não consta dos documentos legislativos ou de qualquer elemento do contexto da sua criação que tenham sido levadas em conta, aquilo a que estamos adstritos é a perguntar se as razões que presidiram à implementação do tributo se mantêm ou não, ou se foram cumpridas com a receita gerada pela medida. Caso contrário, estaremos perante uma medida violadora do princípio da proporcionalidade, por não existir correspondência entre a sua suposta necessidade e os objectivos determinado pelo legislador.

I. Nesse caso, só há duas hipóteses: ou a CESE tem de ser expurgada da ordem jurídica ou as suas regras têm de ser alteradas, com - nas palavras do TC - "*a implementação de critérios, porventura mais adequados*" à vigência do tributo posterior ao momento *extraordinário* da sua criação.

J. De resto, diga-se também, em segundo lugar, que não se pode dar justificações para a CESE que alterem natureza do tributo, a não ser que daí se retirem as devidas consequências, por exemplo e desde logo, considerando que não se trata de uma contribuição financeira, mas sim de um imposto. Lembre-se que a qualificação da CESE como uma contribuição, estabelecida no Acórdão n.º 7/2019, tinha por pressuposto que a actividade dos sujeitos passivos dava causa aos problemas que o tributo visava ajudar a resolver e/ou beneficiavam da actuação do Estado na resolução desses problemas. Porém, se a CESE passar a ser justificada sem apelo a essa ideia de bilateralidade, então é porque é um imposto e tem de ser tratada como tal, de acordo com os princípios que conformam a constitucionalidade da criação de impostos.

K. Ora, o único argumento que o TC avança para justificar a validade da CESE até 2017 é o das condições de emergência financeira em que a República Portuguesa se encontrava. Em concreto, o TC justifica a CESE com a situação de *rescaldo* do PAEF, durante o qual Portugal permanecia num contexto de fragilidade das contas públicas, e a manutenção do procedimento por défice excessivo, previsto no artigo 126º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (relativamente à

CESE dos anos de 2015 e 2016, podemos referir as Decisões Sumárias n.ºs 358/2021 e 422/2021 e os Acórdãos n.ºs 436/2021, 437/2021, 438/2021, 513/2021 e 532/2021. Quanto a 2017, podemos citar o Acórdão 736/2021).

L. Antes de mais, analisada a jurisprudência em apreço, o que importa sublinhar é que o TC dá apenas uma justificação para a CESE de 2015, 2016 e 2017 - e essa justificação é a necessidade de consolidação orçamental. Esta circunstância transporta dois significados importantes para o caso vertente.

M. Em primeiro lugar, implica necessariamente que a CESE deve ser considerada como um verdadeiro imposto, na medida em que, se serviu simplesmente para consolidação orçamental, constitui afinal um tributo cobrado para os fins gerais dos impostos, sem qualquer efeito no financiamento de medidas de sustentabilidade do sector energético, seja na redução da dívida tarifária do Sistema Eléctrico Nacional ou em qualquer outra. Assim, é indispensável a medida ser apreciada à luz dos princípios constitucionais que regem a criação de impostos

N. Aliás, insista-se, a partir de 2018 a CESE perdeu até a ligação à emergência da consolidação orçamental, que nessa altura deixou de se verificar, o que acarreta que deixou de existir qualquer corresponsabilidade especial entre a CESE e uma necessidade do Estado que pudesse justificar, mesmo que temerariamente, a sua vigência extraordinária. Também por este facto se deve concluir, então, que falar hoje da CESE como um tributo bilateral **designadamente** uma contribuição especial - é um erro.

O. Com efeito, em segundo lugar, levando em linha de conta a jurisprudência do Tribunal Constitucional, tem de se concluir que a CESE deixou de ser uma medida extraordinária em 2018, pois que nesse ano Portugal não só já tinha há muito deixado para trás o PAEF como havia fechado o procedimento por défice excessivo. Por reporte a 2017, o último ano analisado pelo Tribunal, este já só teve como pressuposto da natureza extraordinária da CESE a existência do procedimento por défice excessivo: se este terminou, terá de se concluir que com ele terminou igualmente a validade transitória e excepcional da CESE. Ao contrário do que sucedeu de 2014 a 2017, em 2018 e nos anos seguintes Portugal já não estava obrigado pela União Europeia à adopção de medidas orçamentais extraordinárias. Em 2018, o défice foi de 0,5% do PIB, que na altura o Governo celebrou como um «*resultado histórico e virtuoso*». Em 2019, o ano aqui em causa, Portugal teve o primeiro excedente em democracia.

P. Portanto, se a jurisprudência do Tribunal Constitucional é a que é, e se os factos de 2019 são o que são, nada pode justificar a vigência da CESE nesse ano. O Tribunal sinaliza claramente uma aproximação da CESE ao limite do aceitável, já que a razão com a qual o tem identificado a justificação da validade temporária da medida - a emergência financeira de Portugal - não se verifica nos anos seguintes àqueles sobre os quais se debruçou a jurisprudência conhecida. O limite do aceitável, segundo o TC, foi ultrapassado em 2018.

Q. E por isso que, precisamente a partir de 2018, o Governo foi dando sinais *formais* - nas sucessivas leis orçamentais - de que pretende uma revogação faseada da medida. Fê-lo mediante autorizações legislativas, para sinalizar uma alegada vontade do Estado português de, mais tarde ou mais cedo, remover a CESE do ordenamento jurídico. E fê-lo porque teve a noção do risco de constitucionalidade de o não fazer.

R. Porém, ao desaproveitar sistematicamente essas autorizações legislativas, o que o Governo demonstrou é que, em bom rigor, a sua intenção é fazer letra-morta da natureza extraordinária da CESE, que deste modo permanece ainda na ordem jurídica basicamente como foi aprovada em 2014.

S. Do exposto resulta que a CESE tem de ser apreciada como aquilo que verdadeiramente é - ou que verdadeiramente era já a partir de 2018: um imposto especial sobre o sector da energia, sem natureza extraordinária.

T. Trata-se, sem dúvida, de uma medida inconstitucional.

U. A inconstitucionalidade decorre, antes de mais, de a CESE ser um imposto cujas bases de tributação subjectiva e objectiva violam o princípio da capacidade contributiva, concretização do princípio da Igualdade (artigo 13º da Constituição), desenvolvido também, no que respeita à base objectiva, pelo princípio da tributação das empresas pelo lucro real (n.º 2 do artigo 104º).

V. Sobre isso, deve começar-se por sublinhar que a Recorrente não exerce qualquer actividade no sector electroprodutor, nem sequer em qualquer outro subsector da electricidade, pelo que em nada contribui para o problema da dívida tarifária do Sistema Eléctrico Nacional (SEN) - que é o principal problema *regulatório* que o regime da CESE declara pretender resolver -, não beneficiando, pois, de nenhuma forma directa ou especial, da actividade do Estado exercida no âmbito do problema em causa (o mesmo acontecendo com grande parte dos sujeitos passivos do tributo).

W. Não tendo qualquer relação com a dívida tarifária do SEN, a Recorrente não contribuiu ou beneficiou das circunstâncias que geraram esse problema, pelo que não tem também relação com o consequente desequilíbrio orçamental que o Estado português assumiu igualmente como objectivo anular ou atenuar (o mesmo acontecendo, também aqui, com grande parte dos sujeitos passivos da CESE). A Recorrente não é parte da causa de tal desequilíbrio, nem retirará da actuação estadual nesse aspecto qualquer benefício que não seja partilhado, em princípio na mesma medida, por todos os particulares.

X. Quanto ao financiamento de outras políticas sociais e ambientais do sector energético, em geral, que o legislador também inscreveu formalmente no regime como justificação da CESE, não se conhecem, com um grau mínimo de probabilidade objectiva, qual a natureza, o conteúdo e a importância das mesmas, razão pela qual nunca poderemos dar por demonstrada a sua indispensabilidade e, portanto, que os sujeitos passivos do tributo poderão em princípio, alguma vez, ser efectivos beneficiários de uma ou mais das políticas em causa.

Y. Aliás, mesmo que pudéssemos estabelecer uma ligação entre um benefício decorrente das políticas em questão e a actividade das empresas energéticas que não actuam no sector da produção de electricidade - no qual se gerou o problema da dívida tarifária do SEN e o consequente desequilíbrio orçamental -, sempre essa ligação seria insuficiente para assegurar a legitimidade da CESE, na medida em que aquelas empresas continuariam a suportar um tributo cuja receita (a restante receita) é afectada a um objectivo com o qual nada têm a ver (a redução da dívida tarifária do sector electroprodutor) e a um outro cuja solução beneficia de igual modo, geral e indiscriminadamente, todos os particulares - para além de ser ele próprio, em parte, uma consequência daquela dívida tarifária (a consolidação orçamental).

Z. Em face do exposto, a CESE não cabe no campo dos tributos bilaterais ou sinalagmáticos (taxas ou contribuições financeiras), por não respeitar o princípio da equivalência: os montantes exigidos não o são para o exercício de uma actividade do Estado de que os sujeitos passivos concretamente em causa beneficiem (directa ou indirectamente, efectiva ou presumivelmente, de modo suficientemente distinto da generalidade dos particulares não abrangidos pela incidência do tributo), não sendo sequer possível dizer que a actividade a financiar é originada, específica ou genericamente, pela daqueles sujeitos passivos.

AA. A CESE é, pois, um verdadeiro imposto - um imposto especial sobre alguns operadores de um sector de actividade específico, em razão da sua alegada capacidade contributiva particular.

**BB.** Posto isto, a CESE é um imposto materialmente inconstitucional, por violação do princípio da capacidade contributiva, subprincípio em que se concretiza no campo dos impostos o princípio constitucional da Igualdade (artigo 13º da Constituição), porque a sua base de incidência subjectiva atinge contribuintes que pouco ou nada têm a ver com os fins declarados da "contribuição" (não são de todo beneficiados com as actividades estaduais que a receita pretende financiar nem deram origem aos problemas que aquela é suposto colmatar) - designadamente todos aqueles que não actuam no âmbito do sector da produção de electricidade, como é caso da ora Recorrente.

**CC.** Vista como um imposto sobre o rendimento, a CESE viola ainda o princípio da capacidade contributiva por, ao ter como base objectiva o valor dos activos das empresas abrangidas, constituir uma aproximação *indirecta* ou *presumida* aos lucros das mesmas - uma aproximação ou presunção fantasiosa, puramente conjecturada do rendimento real, que facilmente conduzirá a resultados arbitrários: com efeito, a CESE permite ao Estado apurar uma colecta sobre lucros ainda que nenhuma capacidade contributiva se revele efectivamente nessa forma, ou uma colecta igual ou superior aos lucros efectivamente obtidos, caso em que representará uma taxa de 100% ou mais de tributação do rendimento e, nessa medida, um imposto confiscatório.

**DD.** Além disso, a CESE tem um efeito de dupla tributação e sobreposição ao IRC que é inaceitável, acentuado pela decisão do legislador de impedir que aquela seja dedutível em sede do referido imposto, o que define com especial clareza a violência do tributo e a sua inconstitucionalidade, mesmo se considerado como um imposto sobre o património ou uma contribuição financeira, pelo menos por violação do princípio da proporcionalidade.

**EE.** E, na verdade, a CESE apresenta problemas inultrapassáveis também ao nível do respeito devido pelo princípio da proporcionalidade.

**FF.** Este princípio é violado, em primeiro lugar, na sua dimensão de *idoneidade* ou *adequação*, porque a CESE não é um instrumento tendente a resolver o problema da dívida tarifária do SEN - um dos objectivos legislativamente declarados da medida, ao qual é consignado uma parte importante da respectiva receita: não se trata de uma medida que possa assegurar a eliminação ou sequer uma atenuação séria, estrutural, dessa dívida tarifária (mediante uma alteração das regras vigentes em que assenta a sua existência), mas antes, simplesmente, de uma fonte de receita obtida a fim de o Estado continuar a assegurar o objectivo político central quanto à matéria em causa, ou seja, proteger os consumidores finais de electricidade do esforço de redução da dívida tarifária, impedindo o aumento dos preços em medida pelo menos aproximada à exigida por aquela redução.

**GG.** Neste sentido, a CESE é uma medida inócua e indiferente, tendo por referência a sua aproximação ao fim visado, e até contraproducente, porque produz o efeito negativo de adiar a resolução dos desequilíbrios do SEN e, assim, prolongar e acentuar o problema.

**HH.** Depois, a CESE viola o princípio da proporcionalidade também porque é consignada em parte ao financiamento de políticas sociais e ambientais no mesmo ano em que, por exemplo e desde logo, foi reduzida a taxa de IRC em dois pontos percentuais, perdendo-se uma receita pública, já existente, que poderia obviamente servir para aquele fim (não está, assim, cumprida a dimensão da *necessidade* ou *exigibilidade* em que assenta a regra da proporcionalidade), e ainda porque, apesar de os objectivos declarados do legislador serem importantes, nunca poderão ser considerados como pretextos suficientes para justificar o prejuízo económico e patrimonial que a CESE inflige nos seus sujeitos passivos, ainda para mais de modo tão violador do princípio da igualdade: na incidência, lembre-se, são incluídas entidades - como a Recorrente - que pouco ou nada têm a ver com as causas dos problemas que suscitaram a criação do tributo ou que pouco ou

nada beneficiarão, directa e especialmente, com a solução de tais problemas (desrespeita-se, assim, a dimensão da *proporcionalidade em sentido estrito* ou do *equilíbrio*)».

3.2. Apesar de notificada, a recorrida não contra-alegou (fls. 160-TC).

Cumpre apreciar e decidir.

## II. FUNDAMENTAÇÃO

4. O presente recurso foi interposto ao abrigo da alínea *b*, do n.º 1 do artigo 70.º da LTC e tem como objeto as normas dos artigos «2.º, 3.º, 4.º, 11.º e 12.º do regime jurídico da "Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético", criada pelo artigo 228.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de dezembro, em vigor durante 2019 através do artigo 313.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2019)».

Importa delimitar com maior precisão o objeto do recurso.

Compulsadas as alegações apresentadas pela recorrente, verifica-se que o centro gravitacional da questão de constitucionalidade suscitada se reporta à norma que conforma a *incidência subjetiva* da CESE, em particular o artigo 2.º, alínea *d*), do respetivo regime jurídico. É o que resulta inequivocamente da alegação «BB», onde a recorrente sustenta que a «CESE é um imposto materialmente inconstitucional, por violação do princípio da capacidade contributiva, subprincípio em que se concretiza no campo dos impostos o princípio constitucional da Igualdade (artigo 13º da Constituição), porque a sua base de incidência subjetiva atinge contribuintes que pouco ou nada têm a ver com os fins declarados da "contribuição" (não são de todo beneficiados com as actividades estaduais que a receita pretende financiar nem deram origem aos problemas que aquela é suposto colmatar) - designadamente todos aqueles que não actuam no âmbito do sector da produção de electricidade, como é caso da ora Recorrente».

O Tribunal Constitucional já por várias vezes teve oportunidade de se pronunciar sobre *norma* extraída do artigo 2.º, alínea *d*), do regime jurídico da CESE. Fê-lo, designadamente, no Acórdão n.º 101/2023, onde se *delimitou o objeto do recurso* nos seguintes moldes:

«4. A ora recorrente requereu a este Tribunal a apreciação da constitucionalidade das normas contidas nos preceitos do Regime Jurídico da Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (adiante designada «CESE») – aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, e cuja vigência foi prorrogada para o ano de 2018 pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro – que modelam a incidência subjetiva e objetiva do tributo (artigos 2.º e 3.º), estabelecem as respetivas isenções (artigo 4.º), preveem a consignação da receita ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (artigo 11.º) e excluem-no do âmbito dos gastos dedutíveis ao lucro tributável para efeitos de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (v. o artigo 12.º). Atento o teor das alegações apresentadas e o sentido da decisão recorrida, importa delimitar com maior precisão o objeto do presente recurso.

Em primeiro lugar, retira-se das alegações da recorrente que o núcleo da questão de inconstitucionalidade suscitada perante o tribunal recorrido e colocada nos presentes autos se cinge à norma que determina a incidência subjetiva do tributo cuja liquidação foi impugnada, e em especial ao artigo 2.º, alínea *d*), do regime jurídico da CESE, na medida em que determina que o tributo incide sobre as pessoas coletivas que integram o setor energético nacional, com domicílio fiscal ou com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território português, que, em 1 de janeiro de 2018, sejam concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 140/2006, de 26 de julho, na sua redação atual), grupo em que a recorrente se insere.

É o que resulta, com clareza, da alegação reiterada de que a «base de incidência subjetiva atinge contribuintes que pouco ou nada têm a ver com os fins declarados da "contribuição" (não são de

todo beneficiados com as atividades estaduais que a receita pretende financiar nem deram origem aos problemas que aquela é suposto colmatar) - designadamente todos aqueles que não atuam no âmbito do setor da produção de eletricidade» (cf. as conclusões V., W., Y., Z., BB. e HH., supratranscritas). É sobre esta premissa que a recorrente apoia a conclusão de que a CESE é um imposto (v. a conclusão AA.) sobre o rendimento presumido (v. a conclusão CC.), que se sobrepõe ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas em termos discriminatórios e desproporcionais, designadamente por não configurar um gasto dedutível ao lucro tributável (v. a conclusão DD.) e por não configurar um meio válido para a realização dos fins que através do Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético se visa atingir (v. as conclusões FF. a HH.). Em suma, é da inconstitucionalidade imputada à norma que modela a incidência subjetiva da CESE que a recorrente extrai os demais vícios apontados aos artigos 3.º, 4.º, 11.º e 12.º do respetivo regime jurídico.

Em segundo lugar, é imprescindível identificar, tomando em conta o conteúdo do ato de liquidação cuja impugnação foi julgada improcedente nos autos, as normas extraídas dos preceitos legais indicados no requerimento de interposição de recurso que foram objeto de efetiva aplicação pelo Tribunal a quo e cuja inconstitucionalidade pode ser apreciada por este Tribunal, nos termos do artigo 79.º-C da LTC. Se não há dúvida de que foram determinantes do sentido da decisão recorrida as normas que modelam a incidência da CESE, já o mesmo não pode dizer-se da norma que estabelece as respetivas isenções (artigo 4.º), já que a recorrente não se encontra isenta do tributo; da norma que determina o destino da receita (artigo 11.º); ou da norma que exclui os gastos suportados com a CESE do elenco dos encargos dedutíveis ao lucro tributável em IRC (artigo 12.º), já que em causa nos autos estava a impugnação de um ato de liquidação da CESE, e não daquele imposto (a este respeito, v. os Acórdãos n.os 301/2021, 303/2021, 532/2021, 756/2021 e 856/2021, entre outros). Trata-se de aspetos extrínsecos aos fundamentos do ato de liquidação em causa, cuja validade é questionada pela recorrente com o fito de ilustrar a violação dos parâmetros constitucionais invocados.

Tudo visto, impõe-se reduzir o objeto do presente recurso ao artigo 2.º, alínea d), do regime jurídico da CESE (aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, e cuja vigência foi prorrogada para o ano de 2018 pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro), na parte em que determina que o tributo incide sobre o valor dos elementos do ativo a que se refere o n.º 1 do artigo 3.º, da titularidade das pessoas coletivas que integram o setor energético nacional, com domicílio fiscal ou com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território português, que, em 1 de janeiro de 2018, sejam concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 140/2006, de 26 de julho, na sua redação atual).».

Os presentes autos partilham com aqueles que originaram Acórdão n.º 101/2023 a identidade da questão normativa apreciada, pelo que devem ter-se por válidas, nesta instância, *mutatis mutandis*, as considerações *supra* transcritas.

Com efeito, o objeto do recurso é o que resulta da norma extraída do artigo 2.º, alínea d), do regime jurídico da CESE, criada pelo artigo 228.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de dezembro, em vigor durante 2019 através do artigo 313.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2019), na parte em que determina que o tributo incide sobre o valor dos elementos do ativo a que se refere o n.º 1 do artigo 3.º, da titularidade das pessoas coletivas que integram o setor energético nacional, com domicílio fiscal ou com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território português, que, em 1 de janeiro de 2019, sejam concessionárias das atividades de

transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural, nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 140/2006, de 26 de julho, na redação em vigor em 2019.

5. Em termos nem sempre coincidentes com os definidos no ponto 4. como objeto de apreciação do presente recurso, o Tribunal Constitucional tem vindo, desde 2019, a pronunciar-se sobre diversas questões de constitucionalidade concernentes ao regime jurídico da CESE. Fê-lo, primeiramente, no Acórdão n.º 7/2019.

Neste primeiro acórdão decidiu-se «*não julgar inconstitucionais as normas ínsitas nos artigos 2.º, 3.º, 4.º, 11.º e 12.º que modelam o regime jurídico da “Contribuição Extraordinária Sobre o Sector Energético”, aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro*». Essa decisão foi confirmada e desenvolvida unanimemente pela jurisprudência do Tribunal Constitucional em numerosos acórdãos, por referência aos regimes jurídicos da CESE em vigor nos anos de 2014 (Cfr. Acórdãos n.ºs 303/2021, 437/2021, 777/2021, 856/2021, 204/2022, 366/2022, 411/2022, 454/2022, 564/2022, 572/2022, 739/2022, 154/2023, 231/2023, 300/2023, 352/2023 e 585/2023), em 2015 (Cfr. Acórdãos n.ºs 437/2021, 438/2021, 513/2021, 735/2021, 777/2021, 215/2022, 357/2022, 429/2022, 597/2022, 646/2022, 683/2022, 759/2022, 229/2023, 390/2023 e 775/2023), em 2016 (Cfr. Acórdãos n.ºs 436/2021, 513/2021, 532/2021, 756/2021, 231/2022, 232/2022, 271/2022, 298/2022, 356/2022, 367/2022, 368/2022, 553/2022, 25/2023, 130/2023 e 284/2023) e em 2017 (Cfr. Acórdãos n.ºs 736/2021, 214/2022, 269/2022, 305/2022, 439/2022, 580/2022, 581/2022, 658/2022, 782/2022, 837/2022, 846/2022, 848/2022, 851/2022, 142/2023, 183/2023 e 220/2023).

Subsequentemente, quando confrontado com o regime jurídico da CESE aplicável ao ano de 2018, o Tribunal Constitucional apresentou, pela primeira vez, respostas divergentes. Com efeito, Acórdão n.º 325/2024, do plenário, foi prolatado na sequência de uma mesma questão de inconstitucionalidade ter sido decidida, no Acórdão n.º 372/2023, em sentido divergente ao anteriormente adotado (Acórdão n.º 101/2023).

Na delimitação do objeto do recurso, o Acórdão n.º 325/2024, do plenário, verificou que a divergência entre o Acórdão n.º 101/2023 e o Acórdão n.º 372/2023 se centrava, fundamentalmente, no artigo 2.º, alínea d), do regime jurídico da CESE. Na parte que releva, lê-se no Acórdão n.º 325/2024 o seguinte:

«6.(...) Ora, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 101/2023 pronunciou-se no sentido da inconstitucionalidade do disposto no artigo 2.º, alínea d), do regime jurídico da CESE, aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na versão e período de vigência conferidos pelo artigo 280.º da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, na parte em que determina que o tributo incide sobre o valor dos elementos do ativo a que se refere o n.º 1 do artigo 3.º do mesmo regime, da titularidade das *peças coletivas que integram o setor energético nacional, com domicílio fiscal ou com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território português*, que, em 1 de janeiro de 2018, sejam *concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural* nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 140/2006, de 26 de julho, na sua redação atual.

Como se vê, a norma censurada pelo aresto cinge-se à incidência subjetiva da contribuição sobre empresas do setor de gás natural no exercício fiscal de 2018 de forma específica, o que se relaciona com os particulares fundamentos divisados pelo Tribunal para concluir pelo vício de inconstitucionalidade: concluiu-se que os operadores deste subsector do mais amplo setor energético não se podiam entender integrados na lógica de grupo que suporta a caracterização da CESE como contribuição financeira e que a sua sujeição ao tributo representava por isso violação do princípio da igualdade (tributária), *ex vi* artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa.

O Acórdão recorrido, debruçando-se sobre esta jurisprudência constitucional, afastou o juízo de inconstitucionalidade adotado por aquela decisão, entendendo conforme com a Lei Fundamental a inclusão daquele tipo de agentes económicos no âmbito de incidência da CESE.

A dissidência e oposição entre precedentes decisórios nos termos do artigo 79.º-D, n.º 1, da LTC, cinge-se, pois, a este segmento normativo, pelo que tudo o mais que se compreende nas alegações da recorrente (a fiscalização das normas dos artigos 2.º – em tudo o mais que exceda este recorte disciplinador do dispositivo legal –, 3.º, 4.º, 11.º e 12.º, todos do RJCESE), exorbita o espaço de confronto entre acórdãos e não é passível de apreciação de mérito por este Plenário».

Para negar provimento ao recurso interposto ao abrigo do disposto no artigo 79.º-D da LTC e confirmar o Acórdão n.º 372/2023, que havia concluído pela «*não inconstitucionalidade das normas constantes dos artigos 2.º, 3.º, 4.º, 11.º e 12.º do regime jurídico da Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético, criada pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013 de 31.12, em vigor durante o exercício fiscal de 2018 ex vi artigo 280.º da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro*», o Acórdão n.º 325/2024 apresentou, em síntese, a seguinte fundamentação:

«As alterações introduzidas no regime jurídico do Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (FSSSE) pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, não descaracterizam a CESE enquanto tributo comutativo e continua a observar-se a conexão necessária entre contribuição e benefício (difuso) obtido da atividade do FSSSE por todos os operadores vinculados à obrigação tributária, incluindo os agentes económicos do subsector do gás natural, talvez mesmo especialmente quanto a esses. Isto, não apenas quando se leve em conta a afetação da receita da CESE obtida de contratos de aprovisionamento *take-or-pay*, alocada que fica, no atual contexto legal, ao alívio dos gastos tarifários pela utilização do sistema em benefício particular dessa categoria de operadores, mas também porque a atividade do FSSSE persiste dirigida à estabilização e promoção de todo o setor energético, de que aqueles constituem também parte. Acresce que o combate à dívida tarifária (associável à instituição da CESE desde a sua génese, como o Tribunal Constitucional nunca deixou de fazer ver) e incluso nas atribuições do Fundo, se protege as bases de consumo do subsector elétrico, impacta diretamente nas condições operacionais do subsector do gás natural: a atividade destes últimos esgota-se no abastecimento das empresas electroprodutoras com energia primária (gás) e, no mais, com elas partilha fonte de procura, pelo que a estabilidade que se confere ao primeiro, é instrumental à defesa e crescimento do segundo. Em face de todo o exposto, não existe fundamento para encontrar, no plano do RJCESE, um qualquer comando constitucional de diferenciação (artigo 13.º da Lei Fundamental) das empresas do setor energético face às demais, razão por que a interpretação normativa obtida do disposto no artigo 2.º, alínea d), do regime jurídico da CESE (aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, cuja vigência foi mantida durante o exercício fiscal de 2018 pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro) que inclui na norma de incidência as empresas do subsector do gás natural, seja o caso da recorrente, não incorre em vício de inconstitucionalidade material.»

7. Os fundamentos transcritos *supra*, que justificaram conclusão pela «*não inconstitucionalidade das normas constantes dos artigos 2.º, 3.º, 4.º, 11.º e 12.º do regime jurídico da Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético*» em vigor durante o exercício fiscal de 2018 – e divergem dos que fundamentaram o juízo de inconstitucionalidade do artigo 2.º, alínea d), do regime jurídico da CESE em vigor 2018, firmado pela 3.ª Secção no Acórdão n.º 101/2023, aos quais se adere – não lograriam vencimento se em apreciação estivesse, como nos presentes autos está, o regime jurídico da CESE em vigor em 2019, em especial a norma extraída do artigo 2.º, alínea d).

Vejamos porquê.

8. Sobre os fundamentos da inconstitucionalidade da norma extraída no artigo 2.º, alínea d), na parte que releva, lê-se no Acórdão n.º 101/2023:

«5. Recorde-se que a CESE foi criada no contexto da execução do Programa de Assistência Económica e Financeira («PAEF»), acordado pelo Estado português com a União Europeia e o Fundo Monetário Internacional. O *Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica*, celebrado em maio de 2011, estabelecia como objetivo para o mercado de energia, a par da conclusão dos processos de liberalização dos mercados de eletricidade e de gás natural e da avaliação dos instrumentos de política energética e de tributação, a adoção de medidas tendentes a conter o défice tarifário do setor elétrico (v. o n.º 5 do Memorando, disponível, em versão portuguesa, em [https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexosmou\\_pt.pdf](https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexosmou_pt.pdf)).

Era então patente a tendência de crescimento da dívida tarifária do setor elétrico, em grande medida resultante das opções políticas adotadas num contexto de liberalização do mercado da eletricidade, que se concretizaram na imposição de limites legais à fixação de preços ajustados aos custos reais de funcionamento do sistema e na consequente previsão de «diferimentos tarifários» (tais como os estabelecidos pelo Decreto-Lei n.º 187/95, de 27 de julho, e já numa fase mais adiantada da liberalização dos mercados, pelo Decretos-Lei n.º 237-B/2006, de 18 de dezembro, o Decreto-Lei n.º 165/2008, de 21 de agosto, e o Decreto-Lei n.º 78/2011, de 20 de junho, que aditou o artigo 73.º-A ao Decreto-Lei n.º 29/2006, de 15 de fevereiro).

Para fazer face a esse problema, previa-se no Memorando que os sobrecustos associados à produção de eletricidade em regime ordinário fossem reduzidos – através da renegociação ou de revisão em baixa dos custos de manutenção do equilíbrio contratual (CMEC) dos restantes contratos de aquisição de energia a longo prazo (CAE) –, bem como que fossem revistas em baixa as tarifas bonificadas de venda da energia produzida em regime especial, ou seja, através da utilização de recursos endógenos renováveis ou de tecnologias de produção combinada de calor e eletricidade (v. o artigo 18.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 29/2006, de 15 de fevereiro). Em dezembro de 2011, o Governo viria a reconhecer os riscos associados ao previsível aumento da dívida tarifária associada às «elevadas margens de retorno» de que eram beneficiários os produtores de eletricidade em regime ordinário e especial, comprometendo-se a adotar as medidas necessárias para eliminar este défice até 2020, assim assegurando a sustentabilidade do Sistema Elétrico Nacional (v. o Anexo à *Carta de Intenções* apresentada ao Fundo Monetário Internacional, n.º 36, pp. 13-14, disponível em língua inglesa em <https://www.imf.org/-/media/files/publications/loi/imported-cpid-pdfs/external/np/loi/2011/prt/120911.ashx>).

Com esse intuito, promoveram-se várias iniciativas legislativas e negociais – tais como as que levaram à aprovação de novas regras de remuneração aplicáveis às instalações de cogeração (Portaria n.º 140/2012, de 14 de maio); à alteração do regime de atribuição de incentivos à garantia de potência (Portaria n.º 251/2012, de 20 de agosto); à reconfiguração do regime de remuneração da produção em regime especial a partir de fontes renováveis (com as alterações introduzidas pelos Decretos-Leis n.ºs 215-A/2012 e 215-B/2012, ambos de 8 de outubro); à alteração do regime de remuneração dos centros electroprodutores eólicos (Decreto-Lei n.º 35/2013, de 28 de fevereiro); ou ao uso das receitas geradas pelos leilões de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na redução dos sobrecustos associados à produção de energia em regime especial a partir de fontes de energia renovável (v. o artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 38/2013, de 15 de março). Não obstante estas medidas, os esforços de contenção do défice tarifário e promoção da sustentabilidade do sistema elétrico, apreciados no âmbito da oitava e nona revisões do Memorando de Entendimento, foram considerados «insuficientes», anunciando-se a criação de um tributo especial sobre o setor energético cujas receitas se destinariam, na parte que excedesse os cem milhões de euros, à redução da dívida tarifária deste subsector (v. “The Economic Adjustment Programme for Portugal – Eighth and Ninth Review”, *Occasional Papers*, n.º 163, Direção-Geral dos Assuntos Económicos e Financeiros da Comissão Europeia, Novembro de 2013, p. 33, disponível em [https://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/occasional\\_paper/2013/pdf/ocp164\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2013/pdf/ocp164_en.pdf)).

Embora estreita e geneticamente ligada ao problema do défice tarifário do setor elétrico, a CESE foi criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro) com o mais amplo desígnio de «*financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do setor energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do setor energético*» (v. o artigo 1.º, n.º 2, do regime jurídico da CESE, na redação original), abrangendo operadores de *todo* o setor energético. Em síntese, o tributo então criado caracterizava-se por: *i*) ser concebido como um tributo de natureza «extraordinária» ou «transitória» (não só por assim ser designado, mas também por o seu regime participar da anualidade do Orçamento do Estado); *ii*) incidir sobre os operadores económicos do sector energético que desenvolvam determinadas atividades nos subsectores da eletricidade (produção, transporte, distribuição e comercialização grossista), do gás natural (transporte, distribuição, armazenamento ou comercialização grossista) e do petróleo e produtos de petróleo (refinação, tratamento, armazenamento, transporte, distribuição ou comercialização grossista – v. o o artigo 2.º); *iii*) incidir sobre o valor dos ativos fixos tangíveis, intangíveis (excetuados os elementos da propriedade industrial) e financeiros afetos a concessões ou às atividades licenciadas exercidas, tal como reconhecido na contabilidade dos sujeitos passivos (ou pela Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos, na hipótese prevista no n.º 2 do artigo 3.º); *iv*) estabelecer um elenco complexo de «isenções», que abrangia boa parte dos operadores visados por outras medidas de redução dos sobrecustos, mas também os sujeitos passivos cujo valor total de balanço, no termo do ano civil anterior, fosse inferior a mil e quinhentos euros (v. o artigo 4.º); *v*) definir uma taxa-regra de 0,85% e taxas especiais para as atividades de produção de eletricidade por intermédio de centrais termoelétricas de ciclo combinado a gás natural e de refinação de petróleo bruto, variáveis em função, respetivamente, da potência instalada ou do índice de operacionalidade das refinarias (v. o artigo 6.º); *vi*) vedar a repercussão tarifária, direta ou indireta, das importâncias suportadas pelos sujeitos passivos, bem como a sua dedução ao lucro tributável para efeitos de liquidação do IRC (artigos 5.º e 12.º, respetivamente); e *vii*) constituir receita consignada ao financiamento do Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (adiante designado «FSSSE»), a criar «*com o objetivo de estabelecer mecanismos que contribuam para a sustentabilidade sistémica do setor energético, designadamente através da contribuição para a redução da dívida tarifária e do financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, de medidas relacionadas com a eficiência energética, de medidas de apoio às empresas e da minimização dos encargos financeiros para o Sistema Elétrico Nacional decorrentes de custos de interesse económico geral (CIEGs), designadamente resultantes dos sobrecustos com a convergência tarifária com as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira*» (v. o n.º 1 do artigo 11.º).

Este Fundo foi posteriormente criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de abril, em que a receita angariada através da CESE figurava como a sua principal fonte de financiamento (v. o artigo 3.º, n.º 1). Em linha com as previsões dos valores da CESE a arrecadar no ano de 2014, previa-se neste diploma que dois terços da receita do Fundo (com o limite máximo de cem milhões de euros) seriam prioritariamente destinados ao financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética, e o remanescente seria aplicado na redução do défice tarifário do Setor Elétrico Nacional (v. o artigo 4.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 55/2014).

6. A criação deste tributo desencadeou, como é sabido, a mais intensa litigância.

O Tribunal Constitucional tomou posição sobre a inconstitucionalidade do regime jurídico da CESE, pela primeira vez, no Acórdão n.º 7/2019, que versou sobre as normas aplicadas no seu primeiro ano de vigência. Nesse aresto, concluiu-se que a CESE tinha a natureza de uma *contribuição financeira*, sujeita ao princípio da equivalência, refração no universo dos tributos

bilaterais dos princípios constitucionais da igualdade tributária e da proporcionalidade, não sem antes se pronunciar sobre os aspetos mais controversos do respetivo regime jurídico – e em especial, sobre o nexa entre a ampla base de incidência subjetiva do tributo e a finalidade de redução da dívida tarifária do setor elétrico.

Quanto à incidência subjetiva, estando em causa um recurso interposto por um sujeito passivo da CESE que não integrava o subsector da eletricidade, afirmou o Tribunal:

*«10. A recorrente veio invocar que, em virtude da sua atividade, não exercia «qualquer atividade no sector electroprodutor, nem sequer em qualquer outro subsector da eletricidade (a atividade da Recorrente é a de armazenamento subterrâneo de gás natural), pelo que em nada contribuiria para o problema da dívida tarifária do SEN». Assim sendo, não usufruiria da contrapartida traduzida na redução do défice ou dívida tarifária, pelo que não estaria assegurada a bilateralidade ou sinalagmaticidade do tributo, devendo este ser considerado um imposto.*

*Sucedo que aquela redução é apenas um dos objetivos da CESE, prescrevendo a lei que esta contribuição visa, genericamente, o desenvolvimento de medidas que contribuam para o equilíbrio e sustentabilidade sistémica do setor energético.*

*Ainda que não referida a uma contraprestação direta, específica e efetiva, resultante de uma relação concreta com um bem ou serviço, o que afasta a sua qualificação como taxa, a sujeição à CESE de determinados operadores económicos tem como um dos seus objetivos «financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do sector energético» (artigo 1º, n.º 2, do regime da CESE). É, a par do objetivo da redução da dívida tarifária – que é uma das suas causas –, o objetivo da promoção de mecanismos para financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, e de medidas relacionadas com a eficiência energética, bem como de medidas de apoio às empresas, que gerará, igualmente, contrapartidas, ainda que difusas, dirigidas aos sujeitos passivos da CESE. A existência destas presumidas contraprestações que vão além do mero objetivo da redução tarifária, e que a criação do FSSSE garante, assegura, também, o carácter estrutural de bilateralidade ou sinalagmaticidade da relação subjacente ao tributo em causa, permitindo excluir a sua caracterização como imposto, já que nelas é possível identificar a satisfação das utilidades do sujeito passivo do tributo como contrapartida do respetivo pagamento. É a participação de um especial setor da atividade económica nos benefícios/custos presumidos da adoção destas políticas de financiamento que permite isolá-los dos demais contribuintes, sujeitando-os à contribuição criada pelas normas em apreciação, sem que essa diferenciação possa considerar-se violadora da Constituição, como veremos. [...]»*

Retira-se desta jurisprudência que o Tribunal considerou determinante, para efeitos de caracterização do tributo, a circunstância de o produto da CESE se destinar ao financiamento de «ações de regulação», de «políticas do setor energético de cariz social e ambiental» e de «medidas relacionadas com a eficiência energética [e de] apoio às empresas» de que seriam beneficiários todos os operadores do setor da energia, e não apenas os sujeitos passivos integrados no subsector da energia elétrica. A existência destas contrapartidas era *per se* suficiente para comprovar a *bilateralidade genérica* do tributo, não prejudicada pela circunstância de um terço da sua receita ser destinada, nos termos da lei, à redução do défice tarifário do setor elétrico. Acompanhando a decisão então recorrida, afirmou o Tribunal:

*«11. Evidentemente, ao contrário do que pretende a requerente, o facto de a CESE ter, igualmente, como objetivo a redução da dívida tarifária do SEN, encarado, também ele, como um mecanismo que promove a sustentabilidade sistémica do sector energético, tal não faz obnubilar aquela outra contrapartida. Deixando de lado o problema de saber se a CESE assume natureza extraordinária, ponto relativamente ao qual o Tribunal Constitucional, atendendo ao objeto do pedido, não tem de*

se pronunciar – *in casu* está em causa apenas a apreciação da aplicabilidade da CESE pela primeira vez e no ano para o qual a mesma foi originariamente criada (ano de 2014) – é de acompanhar, sem reservas, a apreciação deste aspeto realizada na decisão recorrida:

*“Em relação à afetação de um terço da receita da contribuição à redução da dívida tarifária do Sector Elétrico Nacional, cumpre sublinhar que, efetivamente, nesta parte, existe uma redução intensa (senão mesmo uma exclusão) do nexo causal que é pressuposto desta afetação do tributo, uma vez que é especialmente difícil sustentar que a exigência da CESE aos operadores económicos do sector do gás natural tem sentido no contexto da amortização de um stock de dívida que foi gerado pela adoção de medidas de regulação social no subsector da energia elétrica (o stock da dívida tarifária do sector elétrico é consequência da cláusula-travão na admissibilidade da repercussão integral dos custos do Sistema Elétrico Nacional nas tarifas a suportar pelos consumidores finais), mesmo sabendo que as empresas que hoje são credoras dessa dívida tarifária (pelo menos uma parte significativa das que recebem custos de manutenção do equilíbrio contratual ou garantia de potência e que operam centrais termelétricas) são consumidoras de gás natural que é fornecido pelas operadoras deste segundo sector e através das respetivas infra-estruturas.*

*Todavia, essa atenuação (ou mesmo interrupção) do nexo causal respeitante a um terço do valor da contribuição não se afigura suficiente para determinar a se uma situação de desproporção significativa entre a exigência do tributo e a finalidade a que o mesmo se destina, pois não só dois terços do valor do mesmo mantêm, como veremos, aquele nexo causal, como ainda a CESE assume um carácter extraordinário. [...]”*

[...]

14. [...] Garantido que esteja que a contribuição lançada encontra justificação no benefício recebido/custo provocado relativo a uma prestação diferenciada de que efetiva ou presumivelmente beneficiará/ou terá provocado um grupo seu sujeito passivo, estará assegurado o sinalagma que justifica a diferenciação tributária, bem como o respeito pelo princípio da equivalência.

No caso, como atrás se demonstrou, a sujeição à CESE do grupo constituído pelos operadores económicos em que a recorrente se inclui não é desprovida de contrapartidas. Nem quando globalmente considerado o grupo de operadores no setor da energia, nem quando especificamente considerados aqueles que operam no setor do gás natural. Aliás, na definição da consignação de receitas, é para o setor da energia globalmente considerado que são destinadas a maior parte das verbas, visando o financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética, e de apoio às empresas, já que apenas um terço é reservado à redução da dívida tarifária do SEN.

É, em suma, o carácter sinalagmático, atrás enunciado, que traduz a verificação da equivalência necessária, pelo que não pode deixar de se concluir não existir desrespeito pelo princípio da equivalência. Ao mesmo tempo, a assinalada bilateralidade, encontrada na contraprestação correspondente à sujeição à CESE, retira-lhe o carácter de imposto que incidiria sobre o património das empresas do setor energético que a ela estão obrigadas. Como descrevemos, a estrutura bilateral do tributo justifica que se distinga estes sujeitos passivos dos demais contribuintes, respeitando-se, por isso mesmo, o princípio da equivalência, afastando-se uma injustificada desigualdade.»

Já no que respeita à base de incidência objetiva, o Tribunal considerou que, ao eleger a titularidade de certos ativos, o legislador não pretendia atingir o *património* dos sujeitos passivos ou o *rendimento normal* extraído pelos operadores económicos abrangidos (enquanto manifestação de uma *especial* capacidade contributiva), antes aferir da sua presumível aptidão para participar, em

maior ou menor medida, dos custos e benefícios que o tributo visava compensar (segundo um critério de equivalência).

«15. [...] Também no que respeita à incidência objetiva da CESE se considera estar garantido um nexos causal suficiente entre os ativos (no caso, ativos regulados) sobre os quais recai a CESE (artigo 3.º, n.º 1, do Regime jurídico da CESE) e as políticas públicas de cariz social e ambiental do setor energético.

A titularidade dos ativos tributáveis por parte das empresas que as normas legais sujeitam à CESE, cuja justificação radica na sustentabilidade sistémica do setor energético, torna-as presumíveis beneficiárias das políticas públicas de energia e da sua regulação. Os ativos não surgem como manifestação meramente hipotética da capacidade contributiva, que fosse exigida como receita para despesas gerais do Estado, mas como indicador que permite presumir a potencial utilidade das prestações públicas que aos operadores aproveitam, e os custos presumidos que provocam, já que os ativos são elementos essenciais ao desenvolvimento da atividade, sendo suficientemente adequados para diferenciarem aquele impacto. Também por esta razão, não pode ligar-se a sujeição do ativo ao tributo a qualquer demonstração de que estaríamos perante um imposto sobre o património das empresas. Na lógica do legislador, a titularidade de ativos em certa área da economia é um dado que permite aferir da suscetibilidade da empresa para ser causa de ou beneficiar de políticas de sustentabilidade, o que a distingue dos demais operadores de outras áreas e dos cidadãos. Não é, assim, uma forma de arrecadar receita, indistintamente».

7. Esta posição viria a ser reiterada em numerosos recursos interpostos de decisões que aplicaram as normas do regime jurídico da CESE mantidas em vigor nos anos subsequentes (pelas Leis n.ºs 82-B/2014, de 31 de dezembro, 159-C/2015, de 30 de dezembro, 7-A/2016, de 30 de março e 42/2016, de 28 de dezembro). Na vasta maioria desses casos, o Tribunal foi confrontado com a alegação de que a posição assumida no Acórdão n.º 7/2019, atenta a «natureza extraordinária» do tributo, só poderia ter-se por *válida* para o primeiro ano do seu regime jurídico, que foi objeto de sucessivas renovações.

O Tribunal manteve, no entanto, a posição inicialmente adotada.

Com efeito, o Tribunal, sem deixar de conferir relevância à «natureza extraordinária» do tributo, considerou que essa «*não é determinada por um critério temporal – o ano de 2014 –, mas conjuntural – a verificação periódica de um certo estado de coisas*» (v. o Acórdão n.º 513/2021), pelo que a mera prorrogação da vigência do regime jurídico da CESE não infirmava, por si só, o seu carácter transitório. Entendeu-se ainda que os fatores conjunturais que justificaram a aprovação do regime subsistiram após o ano da sua entrada em vigor e, seguramente, até ao ano de 2017, em que cessou o procedimento relativo a défice excessivo iniciado pela Comissão Europeia em 2010 (v., a Decisão (UE) 2017/1225 do Conselho, de 16 de junho de 2017; neste sentido, entre outros, os Acórdãos n.ºs 513/2021, 532/2021, 736/2021, 204/2022, 214/2022, 580/2022, 581/2022, 658/2022 e 782/2022).

Em algumas decisões acrescentou-se que a vocação conjuntural da CESE não poderia ser tomada como uma condição necessária do juízo de não inconstitucionalidade firmado no Acórdão n.º 7/2019. De acordo com esta linha de raciocínio, mesmo que a prorrogação sucessiva deste regime jurídico viesse afinal revelar o seu carácter permanente, a natureza sinalagmática do tributo não ficaria *ipso facto* excluída. Como se lê no Acórdão n.º 436/2021:

«9. [...] No entanto, mesmo que a recorrente tivesse razão – e que a evolução do regime jurídico e da prática de aplicação da CESE venha a comprovar, sem margem para dúvidas, e ao contrário do que pode afirmar-se com firmeza neste momento, a sua consolidação no ordenamento jurídico, não podendo, a partir de então, negar-se, o seu carácter permanente –, tal não implicaria, sem mais, a sua desconformidade constitucional. Na realidade, isso reforçaria o paralelismo com as demais contribuições financeiras exigidas a privados para financiamento da regulação de determinados

setores de interesse geral – nomeadamente, e como se viu, o setor energético, entendido em termos latos, cuja sustentabilidade sistémica (e não meramente *financeira*, ou *tarifária*) se configura como uma forma de cumprimento do dever estadual de proteção do direito fundamental ao ambiente e à qualidade de vida, consagrado no artigo 66.º da Constituição. Nestes termos, a adoção de políticas de cariz social e ambiental direcionadas para o setor energético, bem como de medidas relacionadas com a eficiência energética, constitui, nesta sede, uma forma – de entre todas as que podem ser desenhadas pelo legislador no âmbito da sua larga margem de atuação nesta matéria – de dar cumprimento à obrigação de “promover o aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando a sua capacidade de renovação e a estabilidade ecológica, com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações” e ainda de “assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida”, previstas, respetivamente, nas alíneas d) e f) do n.º 2 do artigo 66.º da CRP. Para a avaliação da constitucionalidade da medida nesse cenário, sempre seria, pois, indispensável uma análise detalhada dos concretos elementos atinentes ao regime de tributação, o que, naturalmente, não tem lugar na resolução do caso dos autos, que respeita apenas aos anos iniciais de vigência da CESE, em particular o de 2016.

Ou seja, ao contrário da argumentação da recorrente, não se afigura decisivo o elemento da excecionalidade para um julgamento de não inconstitucionalidade do regime jurídico da CESE. Tal característica reforça a argumentação plasmada no Acórdão n.º 7/2019, mas está longe de constituir o seu único pilar de sustentação. Para o juízo de não inconstitucionalidade então proferido – e que agora se renova – contribui, sobretudo, a caracterização dogmática do tributo como *contribuição financeira*, e o objetivo de financiamento de mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do setor da energia, já que este permite afirmar a sinalagmaticidade do tributo, ainda que não referida a uma contraprestação específica.»

Esta orientação – reiterada nos Acórdãos n.ºs 437/2021, 438/2021, 756/2021, 231/2022, 232/2022, 305/2022, 411/2022 e 597/2022, entre outros – foi mais recentemente desenvolvida nos Acórdãos n.ºs 305 e 411, ambos de 2022. Aditou-se, no primeiro aresto, o seguinte:

«6. [...] O ponto de essência reside na circunstância de a CESE estar dotada dos caracteres específicos que permitem qualificá-la como *contribuição financeira*, distanciando-a de outras figuras jurídico-tributárias próximas (...)[:] é a *unidade de interesses de grupo*, a *responsabilidade de grupo* e o *benefício de grupo*, com relação à CESE e aos operadores no setor energético abrangidos pelo âmbito de incidência subjetiva (artigo 2.º do RJCESE), que suportam a conceptualização do tributo em causa como *contribuição financeira* inserida na lógica comutativa de aquisição de vantagem difusa pela ação pública, assente em responsabilidade de grupo pela situação carecida da ação pública que a contribuição financia. [...]

De facto, as receitas geradas pela CESE estão legalmente alocadas ao financiamento do FSSSE (cfr. artigo 1.º, n.º 2 do RJCESE) e porque a atividade deste fundo está dirigida à “*promoção do equilíbrio e sustentabilidade sistémica do setor energético e da política energética nacional*” (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 55/2014 de 09.04 e artigo 1.º, n.ºs 1 e 2 do RJCESE), temos por devidamente caracterizado o espectro de vantagens para os operadores económicos do setor enquanto benefício de grupo decorrente da ação pública financiada (artigo 81.º, alínea m) da Constituição da República Portuguesa). Por sua parte, também a necessidade de intervenção estadual tendo em vista garantir equilíbrio ambiental e racionalização na exploração de recursos (artigo 66.º, n.º 2, alíneas d) e f) da Constituição da República Portuguesa), ambos integrados no programa de atividade do FSSSE (cfr. artigo 2.º, alínea a) do Decreto-Lei n.º 55/2014 de 09.04), constitui essencialmente uma forma de responder à pressão que a atividade económica dos operadores sujeitos à CESE coloca no respetivo domínio setorial e que lhes aproveita, reforçando a subsunção do tributo à figura da contribuição financeira.

Desta forma, de acordo com a jurisprudência constitucional, a CESE terá sempre de ser entendida como contribuição em função do seu regime jurídico próprio, aferindo-se a sua legitimidade constitucional nesse pressuposto e resultando, por esse motivo, o seu caráter transitório como meramente conjuntural, ao contrário do que pretende a reclamante [...].»

Também por remissão para esta jurisprudência, foi proferida a Decisão Sumária n.º 263/2022, em que não foram julgadas inconstitucionais as normas do regime jurídico da CESE vigentes em 2018. Porém, decorridos vários anos desde a sua criação, importa averiguar se os pressupostos em que repousaram os reiterados juízos de não inconstitucionalidade proferidos pelo Tribunal Constitucional se mantêm largamente intocados, para o que importa atender à evolução do regime jurídico deste tributo no período que mediou até 2018, o ano a que se reporta o ato de liquidação impugnado nos autos.

8. Neste período, o regime jurídico da CESE foi objeto de algumas alterações (*v.* o artigo 238.º da Lei n.ºs 82-B/2014, de 31 de dezembro, a Lei n.º 33/2015, de 27 de abril e o artigo 264.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro), entre as quais se destaca o alargamento da base de incidência subjetiva aos comercializadores titulares dos contratos de aprovisionamento de longo prazo com obrigação alternativa de aquisição ou compensação (em regime comumente designado de «*take or pay*»), celebrados em data anterior à entrada em vigor da Diretiva n.º 2003/55/CE, do Parlamento e do Conselho, de 26 de junho (a que se refere o artigo 39.º-A do Decreto-Lei n.º 140/2006, de 26 de julho, na redação vigente à data, para o qual remete a alínea *m*) aditada ao artigo 2.º do regime jurídico da CESE pela Lei n.º 33/2015).

Nestes casos, o tributo passou a incidir, primeiro, sobre o valor dos ativos a que se refere o artigo 3.º, n.º 1, do regime jurídico da CESE e sobre o valor económico equivalente dos contratos de aprovisionamento de longo prazo, a determinar nos termos previstos no n.º 5 do mesmo artigo, a que é aplicável uma taxa de 1,45% (*v.* o n.º 6 do artigo 6.º do regime, na redação da Lei n.º 33/2015). Com as alterações introduzidas em 2016, passou a incidir, adicionalmente, sobre «o excedente apurado para o valor económico equivalente dos contratos» de aprovisionamento, «tendo em conta a informação sobre o real valor desses contratos», a determinar nos termos dos n.ºs 6 a 8 do artigo 3.º, sendo aplicável a este valor a taxa de 1,77% (*v.* o n.º 3 do artigo 3.º e o n.º 7 do artigo 6.º, com a redação dada pela Lei n.º 42/2016, bem como a Portaria n.º 92-A/2017, de 2 de março).

Esta alteração encontra justificação, segundo o Preâmbulo da Portaria n.º 157-B/2015, de 28 de maio, na verificação de «desequilíbrios sistémicos do Sistema Nacional de Gás Natural» (adiante designado «SNGN»), pelo que a parcela da receita da CESE obtida por esta via ficou «totalmente afeta à minimização dos encargos do SNGN, devendo o FSSSE prever, para o efeito, mecanismos para abater o montante das respetivas cobranças que daí resultem na tarifa de uso global do sistema de gás natural, excluindo as tarifas aplicáveis aos centros eletroprodutores, e definir a respetiva periodicidade» (*v.* o n.º 4 do artigo 11.º do regime jurídico da CESE, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 42/2016, bem como o artigo 2.º-A da Portaria n.º 1059/2014, de 18 de dezembro, aditado pela Portaria n.º 133-A/2017, de 10 de abril, e o Despacho n.º 5238-A/2017, de 12 de junho).

Por sua vez, e durante este período, o Decreto-Lei n.º 55/2014, que criou o FSSSE, manteve-se inalterado. As tarefas integradas no amplo espectro das «políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética», que o Fundo em parte se destinava a financiar, não foram objeto de concretização ou desenvolvimento neste diploma. Porém, previa-se que continuassem a absorver a maior parcela da receita obtida com a CESE. Até à aprovação do Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, os artigos 2.º e 4.º deste diploma estabeleciam o seguinte:

«Artigo 2.º

Objetivos

O FSSSE visa contribuir para a promoção do equilíbrio e sustentabilidade sistémica do setor energético e da política energética nacional, designadamente através:

- a) Do financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética;
- b) Da redução da dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional (SEN), mediante a receita obtida com a contribuição extraordinária sobre o setor energético prevista no artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

[...]

Artigo 4.º

Despesas

1 - Constituem despesas do FSSSE as que resultem de encargos decorrentes da aplicação do presente decreto-lei, designadamente:

- a) Encargos necessários ou decorrentes da realização dos seus objetivos, conforme definidos no artigo 2.º;
- b) Encargos de liquidação e cobrança da contribuição extraordinária sobre o setor energético incorridos pela AT, correspondentes a uma percentagem de 3 % da receita referida na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior.

2 - As verbas do FSSSE devem ser alocadas de acordo com a seguinte ordem de prioridade:

- a) Cobertura de encargos decorrentes da realização do objetivo definido na alínea a) do artigo 2.º no montante correspondente a dois terços da receita referida na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, até ao limite máximo de EUR 100 000 000,00;
- b) Cobertura de encargos decorrentes da realização do objetivo definido na alínea b) do artigo 2.º no montante remanescente.

3 - O montante referido na alínea a) do número anterior inclui o montante referido na alínea b) do n.º 1.»

Esta ordem de prioridades foi, todavia, *invertida* pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018. Entendendo-se que os critérios de distribuição da receita obtida com a cobrança da CESE «*se têm vindo a revelar demasiadamente rígidos, impedindo que, em cada ano, se possam ajustar os valores aos objetivos do FSSSE que se mostrem mais prementes*» (v. o Preâmbulo do diploma), foram alterados os n.ºs 2 e 4 do artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 55/2014, que passou a dispor o seguinte:

«Artigo 4.º

Despesas

1 - Constituem despesas do FSSSE as que resultem de encargos decorrentes da aplicação do presente decreto-lei, designadamente:

- a) Encargos necessários ou decorrentes da realização dos seus objetivos, conforme definidos no artigo 2.º;
- b) Encargos de liquidação e cobrança da contribuição extraordinária sobre o setor energético incorridos pela AT, correspondentes a uma percentagem de 3 % da receita referida na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior.

2 - As verbas do FSSSE são afetas aos seguintes fins:

- a) Cobertura de encargos decorrentes da realização do objetivo definido na alínea a) do artigo 2.º no montante até um terço da receita referida na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior;
- b) Cobertura de encargos decorrentes da realização do objetivo definido na alínea b) do artigo 2.º no montante remanescente.

3 - O montante referido na alínea a) do número anterior inclui o montante referido na alínea b) do n.º 1.

4 - A percentagem da alocação de verbas prevista na alínea a) do n.º 2 é definida por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da energia.»

Deste modo, ficou o Governo habilitado a decidir, com a mais larga discricionariedade, a percentagem de receita da CESE afeta ao financiamento das políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética, no intervalo de 0% a 33%, visto que a lei não define nenhum limite mínimo nem fixa critérios de decisão. Esta alteração terá permitido que, já no ano de 2018, segundo o Parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta Geral do Estado, se tenha observado um «grande aumento (131 M€) registado nas transferências do FSSSE destinadas, na sua totalidade, à REN - Rede Elétrica Nacional, S.A., no âmbito da redução da dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional, proveniente da receita obtida com a contribuição extraordinária sobre o sector energético.» (v. o extrato do Parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta Geral do Estado de 2018, publicado no *Diário da República*, 2.ª Série, n.º 17, Parte D, de 24 de janeiro de 2020, p. 353).

Cabe ainda sublinhar que esta alteração do destino típico das receitas da CESE ocorreu num contexto significativamente diverso daquele em que o tributo foi criado. Com efeito, superados os condicionamentos impostos pela execução do PAEF e pelo procedimento de défice excessivo, findo em 2017, observava-se já em 2018 uma «tendência de diminuição da dívida tarifária do SEN, iniciada em 2015» (v. o Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 109-A/2018). Depois de ter atingido o valor mais alto em 2015 (cinco mil e oitenta milhões de euros), estimava-se que em 2018 este diminuísse para cerca de três mil e setecentos milhões de euros (v. o Comunicado da Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos sobre a Proposta de Tarifas e Preços para a Energia Elétrica em 2018, disponível em [https://www.erse.pt/media/1r0c1scl/comunicado\\_propostas-tarifas-ee\\_2018\\_vfinal.pdf](https://www.erse.pt/media/1r0c1scl/comunicado_propostas-tarifas-ee_2018_vfinal.pdf), p. 4). Era ainda expectável que essa tendência viesse a acentuar-se em resultado das medidas de redução de custos adotadas no âmbito da execução do PAEF a que se fez menção *supra*, bem como da consignação de outras receitas à redução do défice tarifário do setor energético (v.g., da parcela de receita dos leilões de licenças, a que se refere o artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 38/2013, transferida pelo Fundo Ambiental, criado pelo Decreto-Lei n.º 42-A/2016, de 12 de agosto, assim como das receitas provenientes da cobrança de impostos especiais sobre o consumo, a que se refere o artigo 251.º da Lei do Orçamento do Estado para 2018).

Tudo isto implica, como é bom de ver, uma alteração profunda dos pressupostos de *facto* e de *direito* em que repousaram as decisões proferidas sobre a CESE no período entre 2014 e 2017: quanto aos primeiros, consubstanciados nos *fatores conjunturais* atendidos no Acórdão n.º 7/2019, subsistindo embora em 2018 um considerável volume de dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional, verificava-se uma tendência firme de redução; quanto aos segundos, a ênfase dada nesse aresto, bem como na jurisprudência posterior deste Tribunal, ao financiamento de medidas de regulação, de apoio às empresas e de cariz social e ambiental, relacionadas com a eficiência energética, deixou de corresponder ao destino legal das receitas da CESE, em virtude das alterações introduzidas no regime jurídico do FSSSE.

9. Resta apreciar se a norma que integra o objeto do presente recurso, na medida em que determina a incidência sobre as empresas concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural, descaracteriza o tributo ao ponto de o excluir, no que a estes sujeitos diz respeito, do universo das contribuições financeiras.

Segundo jurisprudência constante deste Tribunal, um tributo tem a natureza de *contribuição financeira* quando, cumulativamente, tiver como *pressuposto* uma relação bilateral entre uma entidade pública e um *grupo homogêneo* de sujeitos – que se presumem causadores ou beneficiários

de determinadas prestações administrativas –, e quando tiver por *finalidade* angariar receitas destinadas a compensar os inerentes custos ou benefícios presumivelmente gerados ou aproveitados pelos elementos *desse* grupo (*v. os* Acórdãos n.ºs 539/2015, 7/2019, 344/2019 e 268/2021, bem como a jurisprudência aí citada). Tal como se sintetizou no Acórdão n.º 268/2021:

«14. [...] O critério de distinção das contribuições financeiras em relação às demais categorias tributárias assenta, portanto, no tipo de relação jurídica que se estabelece entre o sujeito passivo e os benefícios ou utilidades que para este decorrem do tributo (*critério estrutural, pressuposto*), com especial destaque para a incidência e a natureza do aproveitamento esperado (geral, difuso, concreto, efetivo ou presumido). A contribuição financeira emerge, deste modo, como um tributo coletivo, fixado em função do grupo, pela utilização ou utilidade singular meramente *presumida*, numa relação de *bilateralidade genérica*. O mesmo é dizer que a qualidade de sujeito passivo de uma contribuição financeira não pressupõe a compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito, sendo a pertença ao grupo identificado pelo legislador condição necessária e suficiente para tal.»

Uma adequada conformação normativa, em especial, das regras que definem a incidência subjetiva, objetiva e as finalidades de um tributo deste tipo deve, pois, tornar apreensível o necessário nexos entre a ação pública e os seus destinatários, que permita afirmar a existência, não apenas de uma *homogeneidade de interesses*, mas sobretudo de uma *responsabilidade de grupo*, que justifica que sobre os sujeitos que o integram – e não sobre toda a comunidade – recaia a respetiva ablação patrimonial.

Ora, na sua configuração inicial, a CESE destinava-se, não apenas a acudir à premente resolução do problema do défice tarifário do SEN, mas *principalmente* a financiar políticas do setor energético de cariz social e ambiental, ações de regulação e medidas relacionadas com a eficiência energética. Trata-se, reconhecidamente, de objetivos muito amplos, assimiláveis às incumbências fundamentais e prioritárias do Estado e de inegável interesse geral (*v.*, em especial, as alíneas *d*) e *e*) do artigo 9.º, as alíneas *d*) e *f*) do artigo 66.º, e as alíneas *a*), *f*) e *m*) do artigo 81.º da Constituição). De resto, são públicos e exigentes os compromissos assumidos pelo Estado português no plano internacional com vista à consolidação de um mercado energético liberalizado, autossuficiente, seguro, justo e sustentável (no período temporal aqui referido, *v.*, em especial, as Resoluções do Conselho de Ministros n.º 29/2010, que aprovou a Estratégia Nacional para a Energia 2020, e n.º 20/2013, que aprovou o Plano Nacional de Ação para a Eficiência Energética para o período 2013-2016 e o Plano Nacional de Ação para as Energias Renováveis para o período 2013-2020).

Não obstante, a experiência mostra que as políticas e medidas de incentivo e de regulação adotadas pelo Estado com o intuito de realizar tarefas de evidente interesse público podem provocar relevantes custos de que os operadores económicos, integrados em determinados setores económicos, extraem especiais e relevantes benefícios (a respeito de setores, *v. os* Acórdãos n.ºs 539/2015 e 268/2021). Assim, não se pode excluir, em abstrato, que neste domínio pudesse ser criado um tributo cuja finalidade fosse, não a de suportar os gastos gerais da comunidade com a adoção de medidas indispensáveis à consolidação de um sistema energético *sustentável*, mas sim a de obter receitas destinadas a financiar, através de um fundo autónomo, determinadas prestações públicas que, concorrendo para esse fim, presumivelmente geram *especiais benefícios* para uma classe de operadores económicos integrados no setor energético.

10. No entanto, forçoso é reconhecer que os termos em que, a partir de 2018, se encontravam previstas as prestações públicas que a CESE se destinava a financiar, obstam a que se possa firmar o necessário *nexo* entre tais prestações e o grupo dos sujeitos passivos que exercem as atividades de

transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural, a que diz respeito a norma sindicada no presente recurso.

Em primeiro lugar, tornou-se evidente que, por imposição legal, a maior parcela da receita se destinaria, a partir desse momento, a reduzir a dívida tarifária do setor elétrico, sem que sejam claras as razões pelas quais o legislador teve por adequado exigir a operadores não integrados nesse subsetor que participassem nos encargos daí advenientes, quando lhes não deram causa alguma, nem se vê que daí extraíam um especial benefício. Cabe notar que a mera circunstância de todos os operadores integrarem o «setor energético» não é manifestamente suficiente para afirmar que exista uma *responsabilidade de grupo* do subsetor do gás natural pelos encargos respeitantes a um problema específico do subsetor da energia elétrica. Embora seguramente exista alguma homogeneidade de *interesses* e interdependência entre os vários operadores do mercado energético, são diferentes as condições em que estes operam e bem assim os problemas de *sustentabilidade* que a propósito de cada um se colocam. Tanto assim que o próprio regime jurídico da CESE, desde as alterações introduzidas em 2015, passou a afetar ao SNGN uma parte da receita do tributo – a que é exigida aos comercializadores do SNGN, titulares de contratos de aprovisionamento de longo prazo –, com o intuito de prevenir os «desequilíbrios sistémicos» próprios deste subsetor.

O que daqui se depreende é que não há motivo algum para fazer correr por conta das empresas concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural encargos associados à redução da dívida tarifária do setor elétrico. Nem há razão nenhuma para supor que a prevenção dos riscos associados à instabilidade tarifária no setor elétrico aproveita em especial medida aos operadores dos demais subsectores – não se podendo admitir como contraprova a suposição de que um tal benefício advém, como que obliquamente, da circunstância de boa parte das empresas credoras da dívida tarifária serem grandes consumidoras de gás natural. Acresce que o regime não define critérios que imponham que uma parte relevante da receita da CESE se mantenha afeta ao financiamento de medidas tendentes a favorecer os interesses de todos os operadores económicos incluídos no seu âmbito de incidência subjetiva (e não isentos). Pelo contrário, na prática, é confiada ao Governo a possibilidade de, em função dos «objetivos que se revelem mais prementes», afetar *toda a receita* da CESE à redução da dívida tarifária do setor elétrico – ou seja, ao financiamento de prestações públicas de que os operadores do setor do gás natural *não podem*, como se viu, presumir-se causadores ou beneficiários.

Por fim, ainda que um terço da receita da CESE tivesse sido consignado ao «financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética», a circunstância de as tarefas que o tributo se destina a financiar não terem sido objeto de densificação mínima, não permite sequer apreender *se e em que medida* cada um dos subsectores em causa é visado pelas medidas a adotar pelo FSSSE. De facto, mesmo em tais condições – estritamente hipotéticas –, não se poderia presumir que um terço da receita da CESE tivesse sido destinado a medidas de que seriam especiais beneficiários os operadores do subsetor do gás natural, de modo a garantir um certo *equilíbrio* na participação pelos subgrupos de operadores dos benefícios presumivelmente proporcionados pelo FSSSE.

A jurisprudência constitucional tem enfatizado que, em matéria de contribuições financeiras, o legislador tem o ónus de delimitar, *com precisão*, a base de *incidência subjetiva* do tributo. A este respeito, afirmou-se no Acórdão n.º 344/2019 o seguinte:

«Nesta última espécie de tributos – contribuições – o princípio da equivalência vincula o legislador a definir o *universo de sujeitos passivos* que se presume provocar ou aproveitar a prestação administrativa. Não podendo dar-se por seguro que cada um dos concretos sujeitos passivos provoca ou aproveita a prestação pública – como ocorre nas taxas – exige-se que o legislador isole os grupos de pessoas às quais estejam presumivelmente associados custos e benefícios comuns.

Assim, o princípio da equivalência projeta-se na estruturação subjetiva do tributo através do recorte de um grupo de pessoas que tem interesses e qualidades em comum, que tem responsabilidades na concretização dos objetivos a que o tributo se dirige, e que a prestação tributária seja empregue no interesse dos membros grupo. A propósito destes “requisitos de legitimação” dos tributos de estrutura bilateral grupal refere Sérgio Vasques que “só a provocação de custos comuns e o aproveitamento de benefícios comuns garantem a homogeneidade capaz de legitimar a sobretributação de um qualquer grupo social ou económico no confronto com o todo da coletividade, mostrando-se discriminatória uma contribuição cobrada na sua falta” (*O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*, Almedina, pág. 528).»

É esta a jurisprudência que aqui se reitera.

7. Como referido, a fundamentação *supra* transcrita – a do Acórdão 101/2023 – não logrou vencimento no Acórdão n.º 325/2024, do plenário, porque em causa regime jurídico da CESE em vigor em 2018.

O sentido daquele acórdão seria, contudo, provavelmente diferente se em causa estivesse o regime jurídico da CESE em vigor em 2019, como é o caso dos presentes autos, desde logo porque um dos votos de conformidade com juízo de não inconstitucionalidade formulado no Acórdão n.º 325/2024, diverge quanto à fundamentação, remetendo para aquela que consta do Acórdão n.º 338/2023 (e Acórdão n.º 720/2023), onde se reconhece que por força da «*alteração introduzida ao artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de abril (diploma que cria o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético) pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, [se operou] uma alteração da ordem de prioridade na alocação das verbas do FSSSE, com vista a dar prioridade à cobertura da dívida tarifária em detrimento do financiamento de políticas públicas do setor energético – passando, pois, a redução da dívida tarifária a ser prioritária. Com esta alteração deixa de ter qualquer justificação a inclusão das empresas concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural (as entidades do artigo 2.º, al. d), do regime da CESE) como sujeitos passivos deste tributo, uma vez que em relação a eles não se verifica mais, sequer, a já ténue equivalência grupal subjacente à CESE*».

Contudo, no Acórdão n.º 338/2023 (e Acórdão n.º 720/2023), por em causa estar o regime jurídico da CESE em vigor em 2018, conclui-se que «*Independentemente de qualquer análise sobre a bondade jurídica desta orientação, bastante sugestiva e alicerçada numa alteração legislativa com capacidade para impactar na questão da incidência subjetiva da CESE, a verdade é que, de momento, ou seja, em relação à CESE 2018, o problema não se coloca. Efetivamente, a incidência objetiva e a incidência subjetiva da CESE são reportadas, por regra, ao dia 1 de janeiro do ano em que são cobradas. A constituição da obrigação tributária deu-se nessa data – a situação que gera a obrigação de pagar o tributo em questão é a detenção pelos sujeitos passivos de determinados ativos, incidindo a CESE sobre o valor dos elementos do ativo dos sujeitos passivos reconhecidos na respetiva contabilidade (nos termos do artigo 3.º), com referência a 1 de janeiro de cada ano. Por sua vez, a autoliquidação da CESE ocorre, por regra, até ao final do mês de outubro. Por assim ser, tendo o Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, entrado em vigor “no dia seguinte ao da sua publicação” (artigo 3.º: “Entrada em vigor”), não vemos que haja expectativas jurídicas que sejam dignas de tutela nos termos do artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa*».

Para o regime jurídico da CESE em vigor em 2019 não sobram quaisquer questões concernentes à aplicabilidade da «*alteração introduzida ao artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de abril (diploma que cria o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético) pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro*» e, por isso, nada obsta a que nos presentes autos se reitera o juízo de inconstitucionalidade, por violação do artigo 13.º da Constituição, do artigo 2.º, alínea d), do

regime jurídico da CESE, formulado no Acórdão n.º 101/2023, tendo por base, *mutatis mutandis*, a fundamentação desenvolvida naquele aresto.

### **III. DECISÃO**

Pelo exposto, decide-se:

- a)* Julgar inconstitucional, por violação do artigo 13.º da Constituição, o artigo 2.º, alínea *d)*, do regime jurídico da CESE (aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, cuja vigência foi prorrogada para o ano de 2019 pelo artigo 313.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro), na parte em que determina que o tributo incide sobre o valor dos elementos do ativo a que se refere o n.º 1 do artigo 3.º do mesmo regime, da titularidade das pessoas coletivas que integram o setor energético nacional, com domicílio fiscal ou com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território português, que, em 1 de janeiro de 2019, sejam concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural (nos termos definidos no Decreto-Lei n.º 140/2006, de 26 de julho, na redação em vigor em 2019); e, em consequência,
- b)* Conceder provimento ao recurso, determinando-se a reforma da decisão recorrida em conformidade com o presente juízo de inconstitucionalidade.

Não são devidas custas.

Lisboa, 5 de junho de 2024 - *Afonso Patrão - João Carlos Loureiro - Carlos Medeiros de Carvalho - Joana Fernandes Costa - José João Abrantes* (Vencido, nos termos da declaração de voto aposta no Ac. n.º 196/2024)

