

Il Tribunale costituzionale portoghese sulla riserva di potere legislativo in materia di contributi finanziari

(Tribunal Constitucional, 1ª Secção, acórdão 25 ottobre 2023, n. 721)

Il Tribunale costituzionale giudica incostituzionali le norme contenute nei paragrafi 2 e 3 dell'Allegato IX del Decreto n. 1473-B/2008, come modificato dal Decreto n. 296-A/2013, nella parte in cui delimitano l'incidenza oggettiva e l'aliquota del tributo da applicare in relazione ai prestatori di servizi inseriti nello "scaglione 2", per violazione degli artt. 165, comma 1, lett. i) e 266, comma 2, della Costituzione. Posto che il tributo disciplinato dalla normativa regolamentare di cui si tratta è un contributo finanziario, si rileva che il Governo si è avvalso nella conformazione della disciplina di un margine di scelta tale da far qualificare la normativa prodotta come sostanzialmente innovativa, cosa non conciliabile con il regime dei contributi finanziari. Risulta una invasione di un ambito che l'ordinamento costituzionale riserva al potere legislativo, non essendo indifferente che la disciplina della materia - gli elementi essenziali dei contributi finanziari - sia posta da un decreto-legge o da un semplice regolamento.

Fonte: www.tribunalconstitucional.pt. Il testo riportato non ha carattere ufficiale.

ACÓRDÃO N.º 721/2023

Processo n.º 360/2023

1.ª Secção

Relatora: Conselheira Maria Benedita Urbano

Acordam na 1.ª Secção do Tribunal Constitucional

I – RELATÓRIO

1. *A., Lda.* (na sua designação atual), “notificada do «ato de liquidação n.º F213000071, referente à Taxa Anual de Prestação de Serviços Postais, emitida pelo ICP - Autoridade Nacional de Comunicações (CP-ANACOM), relativa ao ano de 2013» (cf. introito da p. i. e doc. 1, junto com

a p. i., cujo teor se dá por integralmente reproduzido”, dele deduziu impugnação judicial (cfr. o acórdão do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL), de onde foi extraído o trecho utilizado).

2. Em 17.01.2023, no TTL, foi proferida a seguinte sentença, que agora se reproduz na parte que aqui mais releva:

“[...]

Pois bem, a questão reportada à conformidade com a CRP dos n.ºs 2 e 3, do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, com a redação dada pela Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, na parte em que prevê, para os sujeitos passivos enquadrados no “escalon 2”, a incidência objetiva (rendimentos considerados relevantes diretamente conexos com a atividade de serviços postais relativa ao ano anterior) e o modo de cálculo da taxa *stricto sensu* a aplicar, foi já apreciada pelo TC, que decidiu, em dois acs. proferidos em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade, «julgar inconstitucionais as normas constantes dos n.ºs 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, na redação da Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, na parte em que preveem a incidência objetiva e o modo de cálculo da taxa a aplicar, em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no «escalon 2», por violação das disposições conjugadas da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição» (cf. acs. do TC n.ºs 152/2022 e 754/2022, disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt, o primeiro dos quais junto aos autos – cf. ponto I *supra*).

[...]

Ora, as normas do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008 aqui em apreço regulamentam, é certo, a Lei n.º 17/2012, mas em termos que, face à delimitação da incidência subjetiva e objetiva que resulta dos n.º 2 a 4 do artigo 44.º deste diploma, não podem deixar de ser considerados substancialmente inovatórios. No que respeita, em especial, à parte em que é determinada a incidência objetiva e a taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no «escalon 2» (única dimensão normativa que constitui o objeto do presente recurso) é a Portaria que cria escalões, que define o universo de sujeitos passivos que integram o «escalon 2» e que elege como critério determinante da repartição dos custos a compensar os rendimentos relevantes diretamente conexos com a atividade de serviços postais apurados no ano anterior àquele a que a taxa se reporta, do qual resulta a taxa concretamente aplicada aos prestadores de serviços postais enquadrados neste escalão.

Assim, forçoso é reconhecer que certos elementos da TRP, determinantes da quantificação do tributo, foram objeto de normação primária por via regulamentar, ou seja, através do exercício da função administrativa. Acontece que esses elementos integram a reserva de função legislativa, reserva essa cujo desiderato, na ausência de um regime geral das contribuições financeiras constante de lei parlamentar ou decreto-lei devidamente autorizado, é o de assegurar um certo nível de coerência, transparência, equidade e legitimidade na criação desses tributos. Claro está que, se a matéria em causa integra o domínio da competência legislativa concorrential da Assembleia da República e do Governo, não está em causa simplesmente a violação da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição, cujo alcance é o de delimitar o domínio reservado ao legislador parlamentar em matéria tributária. Em causa está antes a invasão pelo poder

administrativo de um domínio que a ordem constitucional reserva ao poder legislativo, ou seja, em que esta não é indiferente a que a regulação da matéria – os elementos essenciais das contribuições financeiras – conste de decreto-lei ou de mero regulamento. O problema essencial, como é bom de ver, prende-se com a legalidade da Administração Pública, relevando do inciso inicial do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição, não na dimensão de preferência de lei – que, por ser uma questão de legalidade, em que o parâmetro imediato de controlo é a lei ordinária, extravasa os poderes de cognição da jurisdição constitucional –, mas na dimensão de reserva de lei – que, por dizer respeito a saber se as normas regulamentares invadem um domínio que a Constituição reserva ao legislador, consubstancia uma. questão de constitucionalidade.

Ora, as normas constantes dos n.º 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, na redação da Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, ao regularem de forma inovatória elementos essenciais da taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no «escalão 2», violam essa reserva de função legislativa que se pode extrair das disposições conjugadas da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição. Essa a razão pela qual, ainda que com fundamentos distintos, cabe negar provimento ao recurso”.

Aplicando ao caso dos autos a citada jurisprudência, que se sufraga, remetendo-se aqui para a inerente fundamentação, cumpre reiterar tal juízo de inconstitucionalidade e recusar a aplicação das referidas normas legais, que constituem o suporte normativo da liquidação em escrutínio, na parte impugnada.

O que determina a parcial procedência da presente impugnação judicial, ficando prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas (cf. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e), do CPPT).

[...]

IV. Nos termos e pelos fundamentos expostos, decide-se julgar a presente impugnação judicial parcialmente procedente e, em consequência, anular parcialmente a liquidação da taxa anual de prestação de serviços postais referente ao ano de 2013, com as legais consequências, designadamente a restituição do valor indevidamente pago de € 2.023,48 (cf. letras C e E do probatório).

[...]”.

3. Na sequência da prolação da decisão do TTL, veio o Ministério Público interpor recurso obrigatório junto deste Tribunal pela forma que se segue:

“[...]

notificado da decisão proferida nos autos à margem identificados, a qual recusou a aplicação das normas constantes dos n.ºs 1, 4 e 5 do Anexo II da Portaria n.º 1473- B/2008, de 17.12, na redação dada pela Portaria 291-A/2011, de 4.11, não divergindo a análise caso se trate da redação dada pela Portaria 296-A/2013, de 2.10, por, ao regularem de forma inovatória elementos essenciais da taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços de comunicações eletrónicas enquadrados no escalão 2, violarem a reserva de função legislativa que resulta das disposições conjugadas da

alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição, vem da mesma interpor RECURSO OBRIGATÓRIO para o Tribunal Constitucional.

O recurso deve subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito suspensivo (artigos 281.º e 286.º, n.º 2, do CPPT e 78.º, n.º 2, da LTC).

Assim, e porque o recurso é obrigatório e tempestivo, e o Ministério Público tem legitimidade (artigos 70.º, n.º 1, alínea a), 71.º, n.º 1, 72.º, n.ºs 1, alínea a) e 3, 75.º e 75.º-A, da LTC), deve o mesmo ser admitido.

[...]”.

4. Inconformada com a mesma decisão, dela veio recorrer para este Tribunal a Autoridade Nacional de Comunicações (ANACOM), alegando, no essencial, o seguinte:

“[...]

tendo sido notificada em 23 de janeiro de 2023, da sentença proferida a fls. 860 do processo SITAF,

a qual recusou a aplicação as normas constantes dos n.ºs 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, na redação da Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, na parte em que preveem a incidência objetiva e o modo de cálculo da taxa a aplicar, em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no “escalão 2”, com fundamento na sua inconstitucionalidade, por violação das disposições conjugadas da alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º e do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)

e, em consequência,

anulou parcialmente a liquidação da taxa anual devida pelo exercício da atividade de prestador de serviços postais no ano de 2013, conforme Fatura/Nota de Liquidação/Recibo n.º F213000071, emitida em 19 de novembro de 2013, no valor de €3.915,25 (três mil novecentos e quinze euros e vinte cinco cêntimos),

Vem interpor recurso para o Tribunal Constitucional, o que faz ao abrigo do disposto nos artigos 280.º, n.º 1, alínea a) da CRP e 70.º, n.º 1, alínea a), 71.º, n.º 1, 72.º, n.º 1, alínea b), 75.º, n.º 1, 75.º-A, n.º 1, 76.º n.º 1 e 78.º, n.º 2, todos da Lei n.º 28/82, de 15 de fevereiro, com as posteriores alterações (Lei de Organização, funcionamento e processo no Tribunal Constitucional, doravante abreviadamente designada por LOFPTC).

[...]”.

5. Os recursos foram admitidos no TTL, com efeito devolutivo.

6. Já no Tribunal Constitucional (TC) foram produzidas alegações pelo recorrente Ministério Público, rematadas as mesmas com as seguintes conclusões:

“1.ª) Vem interposto, pelo Ministério Público, recurso de fiscalização concreta da constitucionalidade, para ele obrigatório «da decisão proferida nos autos à margem identificados [proc. n.º 629/14.0BELRS, Impugnação, fls. 500 a 516v.º, A. vs. ANACOM], a qual recusou a aplicação das normas constantes do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, na

redação da Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, ao regularem de forma inovatória os elementos essenciais da taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no «escalão 2», com fundamento na sua inconstitucionalidade orgânica, por ofensa do princípio da legalidade fiscal, na vertente da reserva de lei, nos termos das disposições conjugadas da alínea i) do n.º 1 do art. 165.º e do n.º 2 do art. 266.º da Constituição da República Portuguesa», tudo nos termos «dos artigos 70.º, n.º 1, alínea a), 71.º, n.º 1, 72.º, n.ºs 1, alínea a) e 3, 75.º e 75.º A, da LTC» (fls. 518).

2.ª) São objeto do presente recurso as normas constantes dos n.ºs 2 e 3 (definem a incidência objetiva e alíquota da taxa em causa), do Anexo IX (Taxas de acesso e exercício da atividade de prestador de serviços postais) da Portaria n.º 1473-B/2013, de 17 de dezembro, com a redação dada pela Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, com respeito à «liquidação da taxa anual de prestação de serviços postais do ano de 2013 (factos provados, C., fls. 507 e 508).

3.ª) A «taxa anual devida pelo exercício da atividade de prestador de serviços postais» (TRF) está legalmente concebida como um tributo de natureza comutativa, *quid pro quo*, do tipo “contribuição” (financeira a favor de uma entidade pública), com a função de «taxa de regulação económica», concretamente para financiar os custos da atividade regulação dos serviços postais levadas a cabo pela ANACOM (Constituição, art. 165.º, n.º 1, al. i), Lei n.º 17/2012, cit., art. 44.º, n.º 2, Lei n.º 67/2013, cit., art. 36.º n.º 2, Portaria n.º 296-A/2013, cit., e a Exposição de motivos).

4.ª) Dessa análise do respetivo regime jurídico, nomeadamente à luz do preceituado nos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, cit., que regulam aspetos atinentes à respetiva incidência subjetiva e objetiva e finalidade, é de concluir que, embora oficialmente denominada “taxa”, o tributo em causa é de qualificar como “contribuição financeira” (a favor de uma entidade pública).

5ª) A reserva parlamentar, relativa, de competência legislativa, estabelecida no artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição, incide especificamente sobre a emanação de um “regime geral”, não obstando à criação individualizada de “contribuições financeiras” (e de taxas).

6.ª) Todavia, precisamente por força dessa reserva de competência, os elementos essenciais, das contribuições financeiras têm de estar definidos em ato legislativo do Parlamento ou do Governo.

7.ª) No caso vertente, porém, a incidência objetiva (matéria coletável) e a determinação da taxa (quantificação do tributo), elementos essenciais da TRF em apreço, estão definidas nas normas regulamentares constantes dos n.ºs 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro,

8.ª) de modo inovatório, nomeadamente face ao preceituado nos n.ºs 2 a 4 do artigo 44.º, da Lei n.º 17/2012, de 26 de abril, na redação em causa.

9.ª) Portanto, o caso vertente respeita a normas regulamentares que dispõem, inovatoriamente, quanto a elementos essenciais (incidência objetiva e taxa) de uma “contribuição financeira”, integrada na reserva relativa de competência legislativa, da Assembleia da República.

10.ª) Em conclusão, as normas jurídicas, regulamentares, constantes dos n.ºs 2 e 3 do Anexo IX à Portaria n.º 296-A/2013, cit., ao definirem uma incidência objetiva e taxa desta TRF, que são inovatórias, face ao preceituado nos n.ºs 2 e 4, do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, cit., usurparam assim poderes legislativos, integrados na reserva constitucional, relativa, de competência

legislativa da Assembleia da República, o que as fulmina de inconstitucionalidade (Constituição, artigo 165.º, n.º 1, alínea i), com referência ao artigo 266.º, n.º 2)”.

7. Também a recorrente ANACOM produziu alegações, que culminaram com as seguintes conclusões:

“Quanto ao objeto do recurso

1.ª O presente recurso tem por objeto a apreciação da constitucionalidade das normas constantes dos n.ºs 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, na redação dada pela Portaria n.º 296-A/2013, desaplicadas pela sentença recorrida na parte em que determinam a incidência objetiva e a taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços enquadrados no “escalão 2”, por, alegadamente, ofenderem o *princípio da legalidade fiscal*, na vertente da *reserva de lei parlamentar*, consagrada na alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º da Constituição;

2.ª Não integra o objeto do presente recurso a apreciação da constitucionalidade dos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 44.º da Lei Postal de 2012;

3.ª A principal questão de constitucionalidade que importa dirimir no presente recurso prende-se com a determinação do âmbito da “reserva de regime geral” consagrada na alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º da CRP, face à qualificação jurídico-tributária da “Taxa de Regulação Postal” como contribuição financeira (efetuada pelo Tribunal *a quo* e pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 152/2022);

4.ª A *reserva de lei em matéria fiscal* não impede o desenvolvimento da disciplina legal por decreto-lei não autorizado ou por *regulamento complementar ou de execução*, designadamente quando se trate de densificar conceitos vagos ou indeterminados, e a *reserva de lei em matéria de contribuições financeiras*, com o alcance postulado por uma reserva de “regime geral”, não comporta, seguramente, uma *proibição delegação normativa na Administração*;

5.ª As exigências de densificação postuladas pela sentença recorrida, por apropriação da fundamentação exarada no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 152/2022, importam um *alargamento da reserva da função legislativa, em termos que se afastam da jurisprudência constitucional aplicável às contribuições financeiras* (vide acórdãos n.ºs 365/2008, 613/2008, 153/2013, 80/2014, 539/2015 e 268/2021), e da *prática legislativa* (cf. Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, que aprova o regime geral das taxas das autarquias locais, remetendo a sua criação para regulamento administrativo [artigo 8.º, n.º 1] e artigo 34.º, n.º 3 da Lei-Quadro das Entidades Reguladoras) encetando uma *aproximação do princípio da legalidade das contribuições financeiras ao princípio da legalidade tributária aplicável aos impostos*, em termos que, com o devido respeito, não encontram suporte constitucional, tanto mais face à qualificação jurídico-tributária da TRP como contribuição financeira, efetuada pelo Tribunal *a quo*.

Quanto ao contexto e enquadramento normas dos n.ºs 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, na redação dada pela Portaria n.º 296-A/2013

6.ª Na base da alteração legislativa decorrente da Portaria n.º 296-A/2013 esteve (i) a necessidade de implementar o disposto no artigo 44.º, n.ºs 2, 3 e 4 da Lei Postal de 2012, fazendo recair sobre o setor os custos da sua regulação económica, com base num modelo semelhante ao seguido no setor

das comunicações eletrónicas e (ii) a liberalização dos serviços postais, passando todos os operadores a contribuir para o financiamento dos custos de regulação do setor;

7.^a O apuramento dos custos da regulação, supervisão e fiscalização do setor postal decorre da contabilidade da ANACOM, sendo tais custos tratados contabilisticamente com base em blocos unitários de custos (*pools*), cuja repartição pelas diversas atividades de regulação é feita a partir do modelo de custeio desenvolvido pela ANACOM com base na metodologia *Activity Based Costing* (ABC), tendo como objetivo identificar os custos associados ao desenvolvimento das diferentes atividades inerentes ao exercício das suas atribuições;

8.^a A metodologia ABC assegura uma *correspondência estrita entre o montante dos gastos [custos] administrativos decorrentes das atividades de regulação, supervisão e fiscalização do setor postal e a receita obtida com a cobrança da Taxa de Regulação Postal*, eliminando qualquer possibilidade de utilização das receitas obtidas através da Taxa de Regulação Postal para financiar outras atividades da ANACOM;

9.^a Os resultados líquidos da ANACOM em nada são influenciados pela taxa anual de regulação do setor postal, uma vez que esta é contabilizada de forma separada, constituindo um centro autónomo de custos a imputar aos operadores postais, de acordo com a metodologia ABC, não gerando quaisquer excedentes que possam ser entregues ao Estado;

10.^a Na hipótese de serem apurados excedentes (o que, por via de regra, não sucederá, devido à fórmula de cálculo dos custos de regulação, baseada em valores médios de exercícios anteriores), tais excedentes não poderiam ser entregues ao Estado por força do disposto no artigo 38.^o, n.^o 5 da LQER e no artigo 35.^o, n.^o 4 dos Estatutos da ANACOM;

11.^a A taxa anual de regulação do setor postal é objeto de um tratamento contabilístico próprio e autónomo, estando as receitas em causa diretamente ligadas aos custos administrativos relacionados com a atividade de regulação do sector postal – e só com esses – não gerando qualquer excedente, o qual, a existir, teria de ser devolvido ao setor regulado, mediante revisão oficiosa da liquidação da taxa, o que já se verificou no setor das comunicações eletrónicas;

12.^a Os custos de regulação do setor postal apresentam alguma estabilidade decorrente da utilização de médias ponderadas, que asseguram maior *previsibilidade e transparência* para os prestadores de serviços postais, sujeitos passivos da taxa de regulação;

13.^a À semelhança da solução implementada – desde 2009 – no setor das comunicações eletrónicas, o estudo que esteve na base da alteração ao anexo IX da Portaria n.^o 1473-B/2008, operada pela Portaria n.^o 296-A/2013, utiliza os rendimentos relevantes como critério de distribuição dos custos de regulação pelos operadores postais, com base no pressuposto (de verificação empírica) de que este indicador financeiro reflete um *nexo de causalidade adequada* (i) entre o nível de atividade de cada operador e os custos de regulação por este provocados ou (ii) entre o nível de atividade de cada operador e os benefícios por este recolhidos por atuar em mercados objeto de regulação, supervisão e fiscalização, consoante se perspetive a relação comutativa pelo ângulo dos custos gerados (*princípio da cobertura dos custos*) ou pelo ângulo dos benefícios obtidos dos “serviços de regulação, supervisão e fiscalização” desenvolvidos pela ANACOM (*princípio do benefício*);

14.^a Na impossibilidade de se proceder a uma individualização dos custos de regulação ato a ato, operador a operador, parte-se do princípio, em moldes semelhantes aos consagrados no setor das comunicações eletrónicas, que o nível de atividade dos operadores, expresso nos respetivos

rendimentos relevantes, constitui um critério adequado de distribuição desses custos ou de partilha dos benefícios obtidos pelos prestadores de serviços postais pela participação em mercados regulados, supervisionados e fiscalizados pela ANACOM;

15.^a Trata-se de um critério que garante maior respeito pelos princípios da equivalência e da proporcionalidade face a outros critérios como, *e.g.*, o tráfego gerado pelos operadores postais ou o critério do segmento do mercado em os mesmos que se inserem;

Quanto à inconstitucionalidade orgânica

16.^a O Tribunal *a quo* qualifica a Taxa de Regulação Postal como *contribuição financeira*, pelo que a questão da reserva de lei não pode deixar de ser enquadrada na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP;

17.^a Taxa de Regulação Postal foi aprovada por **lei do parlamento**, a qual, mesmo que não equivalha à aprovação de um «regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas», procedeu à respetiva *densificação*, quer no tocante à *incidência*, objetiva e subjetiva, quer no tocante aos princípios de *determinação em concreto da matéria coletável*, remetendo expressamente a sua instituição em concreto, para ato ou regulamento administrativo (artigo 44.º, n.ºs 3 e 4 da Lei Postal 2012);

18.^a O Tribunal Constitucional já se pronunciou por diversas vezes sobre o âmbito da “reserva de regime geral” consagrada na alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º da CRP;

19.^a Fê-lo, nomeadamente, nos acórdãos n.ºs 365/2008, 613/2008, 152/2013, 539/2015 e 268/2021, concluindo que «a Constituição se basta, quanto ao regime das contribuições financeiras, com a fixação por lei do parlamento ou por decreto-lei autorizado de «um conjunto de diretrizes orientadoras da disciplina desses tributos que possa corresponder a um regime comum». Não se exige, pois, que seja o Parlamento a aprovar os elementos constitutivos de cada tributo, singularmente considerado» (cf. n.º 19 da fundamentação do acórdão n.º 268/2021);

20.^a Transpondo essa jurisprudência para o caso em apreço, afigura-se que a sentença recorrida, embora qualifique a espécie tributária em causa nos presentes autos como uma *contribuição financeira*, acabou por a submeter ao crivo mais rigoroso do princípio da legalidade tributária aplicável aos impostos, exigindo um grau de densificação normativa em sede de lei parlamentar que não encontra suporte na citada jurisprudência constitucional, nem tão pouco na legislação ordinária;

21.^a O Acórdão n.º 152/2022 do Tribunal Constitucional, (i) ao afirmar «a exigência de que os *elementos essenciais* das contribuições financeiras sejam definidos por *ato legislativo* do Parlamento ou do Governo» (n.º 14) e, (ii) ao extrair da inscrição do “regime geral das contribuições financeiras” na *reserva de competência legislativa* da Assembleia da República, o corolário de que «a Constituição atribui, pelo menos de modo implícito, *natureza legislativa* a toda a *matéria das contribuições* na ausência de um regime geral», (n.º 14) afasta-se daquela corrente jurisprudencial, introduzindo no âmbito da *reserva de lei em sentido material* ou *reserva do poder legislativo em matéria de contribuições financeiras*, exigências de densificação normativa que, até ao presente, não tinham sido afirmadas pelo Tribunal Constitucional;

22.^a A interpretação da reserva de lei em matéria de definição do regime geral das taxas e contribuições financeiras a favor das entidades públicas seguida na sentença recorrida e no Acórdão n.º 152/2022 do Tribunal Constitucional, não encontra suporte na legislação ordinária, na medida em que o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais se limita a estabelecer um conjunto de critérios e princípios conformadores das taxas das autarquias locais, remetendo para regulamento administrativo local toda a delimitação da base de incidência objetiva e subjetiva, bem como do valor ou da fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar (cf. artigo 8.º, n.º 2, alíneas a) e b) da Lei n.º 53-E/2006);

23.^a Mal se compreenderia que a reserva de regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas se considere respeitada em caso de aprovação de um regulamento de taxas locais, com o conteúdo definido pelo artigo 8.º da Lei n.º 53-E/2006, e já não se considere respeitada perante a norma primária constante da Lei Postal de 2012, que remete para portaria do membro do Governo responsável pela área das comunicações a fixação do montante das taxas anuais suportadas pelos prestadores de serviços postais, tendo por base os custos decorrentes da regulação, supervisão e fiscalização das suas atividades (cf. artigo 44.º, n.º 4 da Lei Postal de 2012);

24.^a A “Taxa de Regulação Postal” controvertida nos presentes autos decorre, em primeira linha, da transposição da Diretiva 97/67/CE (Primeira Diretiva Postal);

25.^a O legislador parlamentar, ao nível da LQER e o legislador governamental, ao nível dos estatutos das entidades reguladoras, consagraram uma *competência regulamentar* de membros do Governo para fixarem, por portaria, a incidência subjetiva e objetiva, o montante ou a alíquota, a periodicidade e, quando aplicável, as isenções e reduções, totais ou parciais, os prazos de vigência e os limites máximos e mínimos da coleta de taxas e contribuições devidas às entidades reguladoras, ouvida (previamente) a entidade reguladora em causa, o que se afigura, em tese, em dissonância com a amplitude do âmbito da reserva da função legislativa que o Tribunal Constitucional parece agora sustentar nos Acórdãos n.ºs 152/2022 e 754/2022.

26.^a A reserva parlamentar quando à aprovação de um regime geral das contribuições financeiras não implica a definição integral de todos os elementos essenciais dos tributos em causa, a qual seria, de resto, absolutamente impossível, atenta a diversidade de contribuições financeiras a favor das entidades públicas;

27.^a Na ausência de um regime geral, importa procurar na legislação europeia aplicável e nas normas nacionais de transposição os elementos essenciais comuns do tributo, que não têm que corresponder ao nível de detalhe pressuposto na sentença recorrida e no Acórdão do Tribunal Constitucional em que esta se baseia;

28.^a Efetivamente, como se ponderou no acórdão n.º 152/2013 (cit.) «as contribuições financeiras devem ser criadas por lei do Parlamento, exigindo-se que a este nível estejam já suficientemente recortados alguns dos seus elementos essenciais» e, tratando-se, como se trata, no caso em apreço, de contribuições com origem em diretivas europeias, o legislador nacional procedeu à respetiva densificação em linha com os critérios fixados nessas diretivas;

29.^a Não está em causa a circunstância (meramente formal) de as normas constarem de decreto-lei ou de portaria;

30.^a O que verdadeiramente importa apurar reside no grau de desenvolvimento ou densificação exigível ao legislador (parlamentar ou governamental) na delimitação do “regime geral contribuições financeiras”;

31.^a Para a sentença recorrida (e para o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 152/2022), essa delimitação ou “espaço reservado ao regime geral”, *rectius*, ao legislador, compreende a definição dos elementos essenciais relativos à incidência subjetiva e objetiva e à determinação da taxa, (pp. 32-33 da sentença recorrida, por transcrição do Acórdão n.º 152/2022 do Tribunal Constitucional), devendo os *elementos essenciais* das contribuições financeiras ser definidos «por *ato legislativo* do Parlamento ou do Governo» (n.º 14 do acórdão n.º 152/2022 do Tribunal Constitucional) em termos que aproximam a “reserva de regime geral” de uma *densidade reguladora máxima*, que contrasta com a jurisprudência do Tribunal Constitucional já citada que, em nosso entender, aponta para uma *densidade reguladora média*;

32.^a Tanto a sentença recorrida como os Acórdãos n.ºs 152/2022 e 754/2022 do Tribunal Constitucional acabam por aproximar a “reserva de regime geral” ao princípio da legalidade tributária aplicável aos impostos, exigindo que «os *elementos essenciais* das contribuições financeiras sejam definidos por *ato legislativo* do Parlamento ou do Governo» ou atribuindo «*natureza legislativa* a toda a *matéria das contribuições* na ausência de um regime geral»;

33.^a Os *elementos essenciais* da “Taxa de Regulação Postal” foram aprovados por lei do parlamento (a Lei Postal de 2012), a qual, mesmo que não equivalha à aprovação de um «regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas», procedeu à respetiva densificação, quer no tocante à incidência, objetiva e subjetiva, quer no tocante aos princípios de determinação em concreto da matéria coletável, em linha com a jurisprudência do Tribunal Constitucional vertida nos acórdãos n.ºs 365/2008, 613/2008, 152/2013, 539/2015 e 268/2021;

34.^a Estando os critérios de incidência subjetiva e objetiva definidos na Lei Postal de 2012, importava apenas distribuir pelos operadores os custos de regulação, supervisão e fiscalização da sua atividade, fixando a *quota-parte* de cada um nesses custos: foi essa a finalidade atribuída em sede regulamentar ao critério dos rendimentos relevantes dos operadores;

35.^a Nesta conformidade, a Portaria n.º 1473-B/2008, na redação que lhe foi dada pela Portaria n.º 296.º-A/2013, mais não representa do que o *desenvolvimento das normas de incidência fixadas na Lei Postal de 2012* (artigo 44.º, n.ºs 2, 3 e 4 da Lei Postal de 2012), selecionando um critério de distribuição dos custos de regulação do setor, previamente postos a cargo do setor, por opção legislativa (europeia e nacional);

36.^a O facto de o montante anual da taxa de regulação postal ser apurado com base nos custos administrativos de regulação identificados através da contabilidade da ANACOM é absolutamente decisivo na sua caracterização jurídico-tributária, uma vez que **esses custos são, simultaneamente, o pressuposto e o limite do montante da taxa exigível ao setor regulado**;

37.^a O Tribunal *a quo* esqueceu a **dupla limitação decorrente do papel dos custos na estruturação do tributo em causa**:

– Por um lado, os custos de regulação correspondem exatamente ao montante solicitado aos prestadores de serviços postais, e

– Por outro lado, todos os prestadores de serviços postais pagam um valor, a título de custos de regulação, diretamente indexado à sua atividade e importância no setor e aos custos presumidos que provocam;

38.^a O valor da “Taxa de Regulação Postal” depende sempre dos custos suportados pela ANACOM, pelo que, havendo uma redução de custos, as taxas de regulação serão ajustadas em baixa, mas, havendo um aumento de rendimentos relevantes, as taxas de regulação também diminuirão, porque os mesmos custos passam a ser diluídos por um maior número de operadores;

39.^a A Lei Postal de 2012, não entra no detalhe das opções subjacentes à distribuição dos custos de regulação pelos operadores postais, remetendo essa matéria para portaria, precisamente porque pretendeu atribuir ao Governo *margin de escolha* quanto à forma de repartição desses custos de regulação;

40.^a Essa atribuição de margem de escolha ao Governo não é incompatível com a reserva de lei parlamentar que, na sua essência e conforme resulta da jurisprudência do Tribunal Constitucional, terá que conter alguma flexibilidade, sob pena de se confundir a reserva de lei em matéria de taxas e contribuições financeiras com a reserva de lei em matéria de impostos;

41.^a A deliberação da ANACOM de 14 de novembro de 2013, que fixa os custos administrativos a recuperar através da aplicação da taxa de regulação do setor postal e fixa o valor do coeficiente T_2 , mais não é do que uma *mera operação aritmética de cálculo de valores e quocientes anuais* estabelecidos nos n.ºs 2 e 3 do anexo IX à Portaria n.º 1473-B/2008, na redação resultante da Portaria n.º 296-A/2013, de forma *totalmente objetiva e desprovida de qualquer discricionariedade*.

42.^a A Portaria n.º 1473-B/2008, na redação resultante da Portaria n.º 296-A/2013, com base na qual foi calculada, liquidada e cobrada a taxa impugnada, bem como a deliberação do Conselho de Administração da ANACOM de 14 de novembro de 2013, que **aprovou o valor total dos custos de regulação** da atividade de prestador de serviços postais, respeitante às taxas a liquidar em 2013, a **percentagem contributiva t_2** , no valor de 0,2901%, e a emissão da faturação, limitaram-se a concretizar, no plano regulamentar (a primeira) e no plano administrativo (a segunda), as normas de incidência fixadas na Lei Postal de 2012, a qual compreende um grau de densificação compatível com as exigências da reserva de lei formal quanto à criação do «regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas», respeitando em toda a sua plenitude essas exigências, bem como as que decorrem do princípio da legalidade (administrativa) em matéria criação de taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas;

43.^a Improcede o juízo de inconstitucionalidade orgânica feita na sentença recorrida, desaplicando as normas constantes dos n.ºs 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, na redação dada pela Portaria n.º 296-A/2013, por, alegadamente, ofenderem o princípio da legalidade fiscal na vertente da reserva de lei parlamentar;

[...]”.

8. Por sua vez, a recorrida A., Lda., contra-alegou, concluindo o seguinte:

“A. Vêm o Ministério Público e a ANACOM interpor recurso, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art.º 70.º da Lei do Tribunal Constitucional, da Doutra Sentença proferida no âmbito do processo

de impugnação judicial n.º 629/14.0BELRS, que correu termos no Tribunal Tributário de Lisboa, na parte em que recusou a aplicação das normas constantes dos n.os 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de Dezembro, na redação dada pela Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de Outubro, com fundamento na sua inconstitucionalidade orgânica, por violação das disposições conjugadas da alínea i) do n.º 1 do art.º 165.º e do n.º 2 do art.º 266.º da Constituição da República Portuguesa;

B. Em consequência do juízo de inconstitucionalidade, determinou a Douta Sentença recorrida a anulação parcial da liquidação n.º F2013000071, referente à TRP, prevista no art.º 44.º da Lei Postal;

C. Concluiu a Douta Sentença recorrida que a TRP é uma contribuição financeira, entendimento sufragado pelo Recorrente Ministério Público, e também entendimento pacífico e uniforme deste Tribunal Constitucional, que tem vindo repetidamente a pronunciar-se sobre a natureza jurídica da TRP (cfr. Acórdãos do Tribunal Constitucional n.os 152/2022, 754/2022, 243/2023, 348/2023 e 377/2023), e que não vem questionado pela Recorrente ANACOM;

D. A alínea i) do n.º 1 do art.º 165.º da Constituição da República Portuguesa impõe relativamente às contribuições financeiras que o parlamento legisle ou autorize o Governo a legislar sobre as regras e princípios gerais, comuns às diversas contribuições financeiras, porém, até à data, não foi aprovado qualquer regime geral das contribuições financeiras;

E. Resulta da jurisprudência deste Tribunal Constitucional (*vide*, por todos, o já referido Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 268/2021, de 29 de abril de 2021), que a ausência da aprovação de um regime geral das contribuições financeiras pela Assembleia da República não pode impedir o Governo de aprovar a criação de contribuições financeiras individualizadas no exercício de uma competência concorrente;

F. Contudo, ao contrário do que sustenta a Recorrente ANACOM, tal não significa que – na ausência da aprovação de um regime geral das contribuições financeiras – os elementos essenciais das contribuições financeiras não tenham de ser definidos através de ato legislativo do Parlamento ou do Governo;

G. Com efeito, na esteira do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 152/2022, de 17 de Fevereiro de 2022, proferido no âmbito do processo de recurso n.º 300/20, cumpre salientar que «na ausência do enquadramento legislativo geral a que se refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º, o Tribunal tem reconhecido ao Governo a possibilidade de exercer uma competência concorrente em matéria de contribuições financeiras, mas – como se salvaguardou no Acórdão n.º 539/2015 – «sem prejuízo da Assembleia sempre poder revogar, alterar ou suspender o respetivo diploma, no exercício dos seus poderes constitucionais». Esta salvaguarda aponta para a exigência de que os elementos essenciais das contribuições financeiras sejam definidos por ato legislativo do Parlamento ou do Governo. Com efeito, ao determinar que o regime geral das contribuições financeiras integra a reserva de competência legislativa da Assembleia da República, a Constituição atribui, pelo menos de modo implícito, natureza legislativa a toda a matéria das contribuições na ausência de um regime geral» (destaque e sublinhado nosso);

H. Ao contrário do que alega a Recorrente ANACOM, no sentido de que uma tal interpretação se afasta da corrente jurisprudencial que tem sido seguida pelo Tribunal Constitucional, vem afirmado pelo próprio Tribunal Constitucional, em diversas ocasiões, em concreto no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 152/2022, de 17 de fevereiro de 2022, proferido no âmbito do processo

de recurso n.º 300/20, que a corrente jurisprudencial invocada pela Recorrente ANACOM versa sobre casos distintos;

I. Com efeito, resulta do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 377/2023, de 7 de junho de 2023, que «as singularidades que envolvem a taxa anual pela prestação de serviços postais implicam diferente solução (face a outros casos) pela aplicação dos mesmos critérios, nesses termos fundamentando a censura constitucional que alcança a final (...) esta contribuição financeira tinha por peculiaridade (por contraste com o regime de outros tributos com a mesma classificação) o facto de o seu regime de incidência (e de isenção), enquanto elemento caracterizante e estrutural do tributo, se encontrar inteiramente definido por Portaria, em um ato legislativo (Lei ou Decreto-Lei) que o suportasse. A diferença de tratamento entre esta contribuição e outras (objecto de juízo diferente quanto a conformidade constitucional), pois, não decorreu de uma forma distinta de compreender os parâmetros constitucionais convocáveis, mas das diferentes fórmulas de introdução dos respetivos regimes normativos na ordem jurídica, que é dizer, da assimetria entre normas fiscalizadas” (sublinhado e destaque nosso)».

J. Por outro lado, improcede igualmente a alegação da ANACOM no sentido de que tais elementos essenciais resultam da Lei Postal, embora, simultaneamente, acabe por confessar que de tal ato legislativo apenas resulta uma “densificação média”, quer no tocante à incidência, objetiva e subjetiva, quer no tocante aos princípios de determinação da matéria coletável;

K. A Lei Postal não demonstra conter uma dimensão normativa suficiente para, relativamente ao tributo ora em análise, se considerarem atingidos os objetivos constitucionais visados aquando da introdução de uma exigência de um regime geral das contribuições financeiras a favor de entidades públicas;

L. O n.º 4 do art.º 44.º da Lei Postal apenas prevê a imposição de uma taxa anual devida pelos prestadores de serviços postais, ou seja, apenas contém uma norma de incidência pessoal ou subjetiva, sendo que, adicionalmente, apenas se limita a definir que a taxa em questão deverá ter por base os custos decorrentes da regulação, supervisão e fiscalização correspondentes;

M. Nesta medida, a Lei Postal não abrange quaisquer normas relativas à incidência objetiva (realidade material sobre a qual incide a taxa anual, bem como a respetiva fórmula de cálculo), sendo que, tais elementos surgem apenas previstos, de forma inovatória, no âmbito do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, em concreto, e no que à situação *sub judice* interessa, os n.os 2 e 3 do referido Anexo IX, que, por sua vez, remetem para uma deliberação do Conselho de Administração da ANACOM;

N. É através do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, na redação dada pela Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de Outubro, que se definem os escalões, o universo dos sujeitos passivos que integram o “escalo 2”, elegendo ainda como o critério de repartição dos custos a compensar – determinados através de deliberação de pessoa coletiva de direito público, com a natureza de entidade administrativa independente, dotada de autonomia administrativa, financeira e de gestão, bem como de património próprio – os rendimentos relevantes obtidos pelos operadores, definidos igualmente exclusivamente nos termos da referida Portaria;

O. Em consequência, são inconstitucionais, por violação das disposições conjugadas da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição, as normas constantes dos n.os 2

e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de Dezembro, na redação da Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, na parte em que determinam a incidência objetiva e a taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no “escalão 2”;

P. Este juízo de inconstitucionalidade já foi, inclusivamente, confirmado nos já referidos Acórdãos do Tribunal Constitucional n.os 152/2022, 754/2022, 243/2023, 348/2023 e 377/2023;

Q. Neste sentido, bem andou a Douta Sentença recorrida ao decidir a anulação parcial da liquidação da TRP, com fundamento na inconstitucionalidade, por violação das disposições conjugadas da alínea i) do n.º 1 do art.º 165.º e do n.º 2 do art.º 266.º da Constituição da República Portuguesa, das normas constantes dos n.os 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de Dezembro, na redação da Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de Outubro, na parte em que determinam a incidência objetiva e a taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no “escalão 2”;

R. Este é, também, o entendimento do Recorrente Ministério Público nas suas alegações de recurso, às quais a Recorrida adere integralmente”.

9. Tendo a relatora originária cessado funções no Tribunal Constitucional, foram os autos redistribuídos à ora relatora. Cumpre apreciar e decidir.

II – FUNDAMENTAÇÃO

10. O presente recurso foi interposto nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (Lei n.º 28/82, de 15.11 – LTC), nos termos da qual “Cabe recurso para o Tribunal Constitucional, em secção, das decisões dos tribunais: a) Que recusem a aplicação de qualquer norma, com fundamento em inconstitucionalidade”, sendo que “O recurso é obrigatório para o Ministério Público quando a norma cuja aplicação haja sido recusada, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, conste de convenção internacional, ato legislativo ou decreto regulamentar (...)” (artigo 72.º, n.º 3, 1.ª parte, da LTC).

Por sua vez, como se verá seguidamente, a questão a decidir já foi anteriormente abordada e decidida em vários arestos do Tribunal Constitucional (TC), mesmo que sem total coincidência das normas cuja aplicação foi recusada, mas com fundamentos que se entendem também aplicáveis, *mutatis mutandis*, a este processo e a este recurso – nos Acórdãos do TC n.os 152/2022, 754/2022, 243/2023, 244/2023 e 377/2023 e, já nesta 1.ª Secção do TC (e com intervenção da signatária), nos Acórdãos do TC n.º 429/2023 e, em particular, n.º 348/2023.

11. *In casu*, o tribunal *a quo* recusou, mesmo que só implicitamente (mas resultando claro da decisão recorrida, até pela remissão para alguns dos arestos já referenciados, que são esses os concretos normativos cuja aplicação foi recusada, como, aliás, o entendem os dois recorrentes), a aplicação das normas contidas nos n.os 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, com a redação introduzida pela Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, na parte em que delimitam a incidência objetiva e a taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços

enquadrados no “escalaõ 2”, remetendo, por sua vez (e citando amplamente, desde logo, esse primeiro acórdão), para as primeiras duas decisões deste Tribunal já referidas *supra*.

O Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17.12, na redação da Portaria n.º 296-A/2013, de 02.10 (que é, efetivamente, a aplicável), tem a seguinte redação:

“ANEXO IX

Taxas de acesso e exercício da atividade de prestador de serviços postais

1 - As taxas previstas para o acesso à atividade de prestador de serviços postais nos termos do n.º 1 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, de 26 de abril, que estabelece o regime jurídico aplicável à prestação de serviços postais, em plena concordância, no território nacional, bem como de serviços internacionais com origem ou destino em Portugal, são fixadas nos seguintes montantes:

Código de taxa	Ass	Taxa (euros)
192101	Formação de licença	540
192102	Alteração de licença e pedido do prestador de serviços postais	110
192103	Substituição de licença, em caso de extinção	110
192104	Renovação de licença	110
192105	Formação de declaração complementar da inscrição do prestador no regime dos prestadores de serviços postais	200
192106	Averbamento à declaração e pedido do prestador de serviços postais	75
192107	Substituição de declaração, em caso de extinção	75

2 - O montante da taxa anual devida pelo exercício da atividade de prestador de serviços postais, a que alude o n.º 2 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, de 26 de abril, é calculado com base no valor dos rendimentos relevantes diretamente conexos com a atividade de serviços postais relativa ao ano anterior leque em que é efetuada a liquidação da taxa, de acordo com os escalões indicados na tabela seguinte:

Código de taxa	Escalão	De ... até euros	Taxa (euros)
192201	0	0	200 000	T ₀ = 0
192202	1	200 000	1 500 000	T ₁ = 2,500
192203	2	1 500 000	sem limite	T ₂

Fórmula de cálculo da taxa T ₂	
$T_{2(\text{ano } a)}$	Taxa devida pelas entidades do escalão 2 (j = 0,1,2) no Ano a.
$n_{(\text{ano } a)}$	Número de entidades do escalão 2 (j = 0,1,2) no Ano a.
$R_{2(\text{ano } a)}$	Rendimentos relevantes relativos com a atividade de prestador de serviços postais das entidades do escalão 2 (j = 0,1,2) relativas ao Ano a, e inscritas no ICP-ANACOM nos termos do artigo 17.º da presente portaria.
$\Sigma R_{2(\text{ano } a)}$	Total de rendimentos relevantes das entidades do escalão 2 (j = 0,1,2) relativas ao Ano a.
$C_{(\text{ano } a)}$	Valor de custos (gastos) administrativos do ICP-ANACOM, a que se refere o n.º 4 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, de 26 de abril, e correspondente para o Ano a, correspondente ao valor médio dos últimos 3 exercícios de contagem de custos (gastos) sem prejuízo mais o valor médio dos últimos 3 exercícios de contagem de custos (gastos) sem prejuízo associados ao setor postal.
$R_{2(\text{ano } a)}$	Rendimentos relevantes de entidades do escalão 2 no Ano (p.1).
$t_{2(\text{ano } a)}$	$C_{(\text{ano } a)} + T_{1(\text{ano } a)} / \Sigma R_{2(\text{ano } a)}$ Percentagem contributiva (%) das entidades do escalão 2 no Ano a.
$T_{2(\text{ano } a)}$	$n_{(\text{ano } a)} \times R_{2(\text{ano } a)} \times t_{2(\text{ano } a)}$
$R_{2(\text{ano } a)}$	Parcela a obter no cálculo da taxa das entidades do escalão 2.
R_{2j}	$n_{2j} \times R_{2(\text{ano } a)}$
R_{2j}	Limite inferior do escalão de rendimentos relevantes das entidades do escalão 2.

3 - O valor da percentagem contributiva t_{2j} , resultante da aplicação da fórmula para o escalão 2, é fixado anualmente por deliberação do conselho de administração do ICP-ANACOM, a qual é publicada no seu sítio da Internet, após apuramento e divulgação dos custos (gastos) administrativos (C (ano a)) e do montante anual de rendimentos relevantes das entidades abrangidas pelo escalão 2 (ΣR_{2j} (ano a-1)).

4 - Nos casos de entidades abrangidas pelo escalão 2, em que a cessação da atividade de prestador de serviços postais ocorra antes de 30 de junho, o montante da taxa é calculado com base na percentagem contributiva das entidades do escalão 2 publicada, relativa à liquidação de taxas do ano anterior.

5 - O disposto no número anterior também se aplica nos casos em que a cessação da atividade de prestador de serviços postais ocorra depois de 30 de junho e não tenha sido ainda publicada a percentagem contributiva das entidades do escalão 2 para o ano em curso.

6 - Os rendimentos relevantes devem ser calculados antes da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), quando aplicável, e não devem incluir as receitas provenientes de outras atividades que não a de prestador de serviços postais, nem as receitas das transações entre entidades do mesmo grupo, entendido este na aceção do Código das Sociedades Comerciais.

Como se alcança, estes normativos determinam a incidência objetiva e a taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no “escalaõ 2”.

Por seu lado, no Acórdão do TC n.º 348/2023 escreveu-se o seguinte:

“[...]

2.1. Como, aliás, decorre da discussão em sede de alegações e contra-alegações, o objeto do recurso é sobreponível ao que foi apreciado pelo Acórdão n.º 152/2022, no qual se decidiu julgar inconstitucionais, por violação das disposições conjugadas da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição, as normas constantes dos n.ºs 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, na redação da Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, na parte em que determinam a incidência objetiva e a taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no “escalão 2”. Assentou tal decisão nos fundamentos seguintes:

«[...]

8. Antes de mais, impõe-se delimitar com precisão o objeto do presente recurso.

Os requerimentos de interposição de recurso apresentados coincidem na identificação dos preceitos regulamentares cuja aplicação foi recusada pelo Tribunal (os n.ºs 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, na redação da Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro). Mas apenas a recorrente ANACOM explícita, no requerimento de interposição de recurso, a dimensão normativa, extraída desses preceitos, que pretende ver apreciada por este Tribunal (cf. supra o n.º 3), qual seja aquela «em que determinam a incidência objetiva e a taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços enquadrados no “escalão 2”».

O Tribunal a quo, por sua vez, afirmou com clareza que o «n.º 2, do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17/12, com a redação dada pela Portaria n.º 296-A/2013, de 02/10, na medida em que determina, para os prestadores enquadrados no “escalão 2”, como base de cálculo do tributo, os rendimentos relevantes diretamente conexos com a atividade de serviços postais relativa ao ano anterior, viola o princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa». E entendeu, a final, que «que os n.ºs 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17/12, com a redação dada pela Portaria n.º 296-A/2013, de 02/10, ao preverem, para os sujeitos passivos enquadrados no “escalão 2”, a incidência objetiva (...) e o modo de cálculo da taxa stricto sensu a aplicar, violam o princípio da legalidade, não só na vertente da reserva de lei parlamentar, mas também na vertente da tipicidade, por não estar a determinação da percentagem contributiva t2 prevista com o grau de determinabilidade exigível, sendo, por isso, as referidas normas, inconstitucionais por violação do n.º 2, do artigo 103.º e na alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º, ambos da CRP».

Tendo concluído que «com fundamento na invocada inconstitucionalidade orgânica, a presente impugnação judicial terá de proceder», pode depreender-se da decisão recorrida que a invocada ofensa ao princípio da igualdade pelo n.º 2 do Anexo IX da Portaria, «na medida em que determina, para os prestadores enquadrados no “escalão 2”, como base de cálculo do tributo, os rendimentos relevantes diretamente conexos com a atividade de serviços postais relativa ao ano anterior» relevou, no juízo do Tribunal a quo, apenas para qualificar o tributo como um imposto, cujos elementos essenciais devem ser fixados por lei, de acordo com o n.º 2 do artigo 103.º da Constituição.

Assim, e em face dos termos em que se encontram formulados os requerimentos de interposição de recurso, que delimitam o respetivo objeto, importa precisar que apenas esta última dimensão normativa, cuja aplicação foi efetivamente recusada na decisão recorrida e cujo enunciado coincide com o explicitado pela recorrente ANACOM, poderá ser apreciada no âmbito do presente recurso. Em suma, constituem objeto do recurso as normas constantes dos n.ºs 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, na redação da Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, na parte em que determinam a incidência objetiva e a

taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no «escalão 2», cuja aplicação foi recusada pelo tribunal a quo com fundamento na sua inconstitucionalidade orgânica, por ofensa do princípio da legalidade fiscal, na vertente da reserva de lei parlamentar e da tipicidade, consagrado na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2, do artigo 103.º, ambos da Constituição.

9. As disposições de que é extraído o objeto do presente recurso inserem-se na Portaria n.º 1473-B/2008, editada na sequência da aprovação da Lei n.º 17/2012, de 26 de abril, que veio estabelecer o regime jurídico aplicável à prestação, em plena concorrência no território nacional, de serviços postais e internacionais com origem ou destino no território nacional, transpondo para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2008/6/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de fevereiro de 2008.

A redação do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, que serviu de base legal ao Anexo IX da Portaria revista, é a seguinte:

«Artigo 44.º

Taxas

1 – Estão sujeitos ao pagamento de taxa:

a) A emissão, alteração e renovação da licença;

b) A emissão da declaração comprovativa da inscrição do prestador no registo dos prestadores de serviços postais;

c) O averbamento à declaração;

d) A substituição da licença ou declaração, em caso de extravio.

2 – Todos os prestadores de serviços postais estão sujeitos ao pagamento de taxas anuais pelo exercício da atividade.

3 – Os montantes das taxas referidas nos números anteriores são fixados por portaria do membro do Governo responsável pela área das comunicações, em função dos custos associados às tarefas administrativas, técnicas e operacionais relacionadas com as atividades de regulação, supervisão e fiscalização correspondentes, constituindo receita do ICP-ANACOM.

4 – Para efeitos do número anterior, as taxas anuais previstas no n.º 2 são suportadas pelos prestadores de serviços postais tendo por base os custos decorrentes da regulação, supervisão e fiscalização das suas atividades.»

Já o teor dos n.ºs 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, na redação da Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, é o seguinte:

«ANEXO IX

Taxas de acesso e exercício da atividade de prestador de serviços postais

(n.ºs 1 e 2 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, de 26 de abril)

(...)

2 – O montante da taxa anual devida pelo exercício da atividade de prestador de serviços postais, a que alude o n.º 2 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, de 26 de abril, é calculado com base no valor dos rendimentos relevantes diretamente conexos com a atividade de serviços postais relativa ao ano anterior àquele em que é efetuada a liquidação da taxa, de acordo com os escalões indicados na tabela seguinte:

Código da taxa	Escalões	De euros	a ... euros	Taxa T (euros)
192201	0	0	250 000	$T_0 = 0$
192202	1	250 001	1 500 000	$T_1 = 2.500$
192203	2	1 500 001	Sem limite	T_2

Fórmula de cálculo da taxa T_2		
T_i (Ano n) =	Taxa devida pelas entidades do escalão i ($i = 0,1,2$) no Ano n .	
n_i (Ano n) =	Número de entidades do escalão i ($i = 0,1,2$) no Ano n .	
R_i (Ano $n-1$) =	Rendimentos relevantes conexos com a atividade de prestador de serviços postais das entidades do escalão i ($i = 0,1,2$) relativos ao Ano $n-1$, a remeter ao ICP-ANACOM nos termos do artigo 3.º da presente portaria.	
$\sum R_i$ (Ano $n-1$) =	Total de rendimentos relevantes das entidades do escalão i ($i = 0,1,2$) relativos ao Ano $n-1$.	
C (Ano n) =	Total de custos (gastos) administrativos do ICP-ANACOM, a que se refere o n.º 4 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, de 26 de abril a considerar para o Ano n , correspondente ao valor médio dos últimos 3 exercícios da componente de custos (gastos) sem provisões mais o valor médio dos últimos 5 exercícios das provisões para processos judiciais associados ao setor postal.	
R_2 (Ano $n-1$) =	Rendimentos relevantes de entidade do escalão 2 no Ano $(n-1)$.	
t_2 (Ano n) =	$(C$ (Ano n) - T_1 (Ano n)/ n_1 (Ano n)) / $\sum R_2$ (Ano $n-1$)	Percentagem contributiva (%) das entidades do escalão 2 no Ano n
T_2 (Ano n) =	t_2 (Ano n) X R_2 (Ano $n-1$) x a_2	
a_2 (Ano n)	Parcela a abater no cálculo da taxa das entidades do escalão 2	
	$a_2 = t_2$ (Ano n) X $R_2^{1,2}$ - T_1 (Ano n)	
$R_2^{1,2}$	Limite inferior do escalão de rendimentos das entidades do escalão 2	

3 – O valor da percentagem contributiva T (índice 2), resultante da aplicação da fórmula para o escalão 2, é fixado anualmente por deliberação do conselho de administração do ICP-ANACOM, a qual é publicitada no seu sítio da Internet, após apuramento e divulgação dos custos (gastos) administrativos (C (ano n)) e do montante total de rendimentos relevantes das entidades abrangidas pelo escalão 2 ((somatório) R (índice 2) (ano $n-1$)).

(...).

A respeito da fórmula de cálculo da designada «Taxa de Regulação Postal» (adiante «TRP»), defende a ANACOM, nas alegações apresentadas neste Tribunal, que a mesma visa assegurar «uma correspondência estrita entre o montante dos gastos [custos] administrativos decorrentes das atividades de regulação, supervisão e fiscalização do setor postal e a receita obtida com a cobrança da Taxa de Regulação Postal», para tal baseando-se no «apuramento dos custos da regulação, supervisão e fiscalização do setor postal [que] decorre da contabilidade da ANACOM, sendo tais custos tratados contabilisticamente com base em blocos unitários de custos (pools), cuja repartição pelas diversas atividades de regulação é feita a partir do modelo de custeio desenvolvido pela ANACOM com base na metodologia Activity Based Costing (ABC), tendo como objetivo identificar os custos associados ao desenvolvimento das diferentes atividades inerentes ao exercício das suas atribuições».

Acrescenta que o princípio da igualdade exige que se estabeleça uma «diferenciação entre os sujeitos passivos da “Taxa de Regulação”, assente na diferença de custos de regulação causados e de benefícios auferidos por micro, pequenas, médias e grandes empresas do setor». Para tal, optou-se pelo critério de diferenciação dos «rendimentos relevantes», não para eleger tais rendimentos como pressuposto e medida da

tributação (assim atingindo a capacidade contributiva revelada em tais rendimentos), mas sim para o mobilizar como um índice do «nível de atividade das entidades que prestam serviços em setores regulados», o que «constitui um dos critérios possíveis – porventura o mais ajustado – à distribuição dos custos de regulação por um grupo de agentes económicos que gera esses custos e que beneficia das vantagens inerentes ao desenvolvimento da sua atividade num setor objeto de regulação e supervisão». Os rendimentos relevantes ponderados na fórmula de cálculo da taxa constituiriam, assim, da perspetiva da recorrente, um critério adequado «para alcançar o objetivo de distribuir, de forma objetiva, transparente e proporcional, os custos de regulação do setor pelos diversos operadores presentes no mercado».

Em linha com a posição adotada pelo Tribunal a quo, contrapõem o recorrente Ministério Público e a recorrida que as normas impugnadas nos presentes autos conferem à TRP a natureza de um imposto, na medida em que «especificamente no que respeita ao “escalão 2” (...) definiram elementos essenciais de um imposto, no caso em matéria da respetiva incidência objetiva, quer quanto ao facto gerador (rendimentos relevantes diretamente conexos com a atividade de serviços postais, que é uma manifestação da capacidade contributiva própria dos impostos), quer quanto à quantificação do tributo (fixada em função dos rendimentos da empresa regulada, e não dos custos da atividade de regulação)», inviabilizando a possibilidade de se estabelecer um nexos entre o tributo suportado pelos sujeitos passivos e os custos por este gerados.

10. A primeira questão a que cabe dar resposta diz respeito à natureza da TRP.

Considerado o disposto nos n.ºs 2 e 4 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, o tributo aparenta reunir os elementos característicos de uma contribuição financeira a favor da ANACOM, apesar de o legislador ter optado pela designação de «taxa» anual pelo exercício da atividade. No entanto, analisado o regime do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, o Tribunal a quo concluiu tratar-se de um verdadeiro «imposto, ainda que oculto».

Como este Tribunal tem repetidamente afirmado, a questão da natureza de um concreto tributo só pode ser esclarecida através a análise do respetivo regime jurídico, sendo para este efeito irrelevante a designação ou qualificação expressa do tributo como «taxa» ou contrapartida pela prestação de um determinado serviço (neste sentido, v. os Acórdãos n.ºs 365/2008, 539/2015, 848/2017, 344/2019 e 268/2021).

Ora, ao contrário do que sucede com as «taxas» a que se refere o n.º 1 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, o facto gerador da TRP não é nenhuma prestação administrativa individualizável, mas sim o conjunto de prestações associadas às atividades de regulação, supervisão e fiscalização das atividades de prestação de serviços postais. É o que resulta dos n.ºs 3 e 4 do artigo 44.º da lei que cria o tributo ao qual, segundo o n.º 2, estão sujeitos todos os prestadores de serviços postais que exerçam as atividades reguladas e fiscalizadas. Porém, e como adiante se verá, o n.º 2 do Anexo IX da Portaria reduz o universo de sujeitos passivos, ao isentar do pagamento do tributo todos os operadores que, no ano anterior àquele em que a TRP é devida, não demonstrem ter rendimentos relevantes diretamente conexos com a atividade de serviços postais superiores a 250.000 € (duzentos e cinquenta mil euros).

No que respeita à incidência objetiva, os tributos a suportar por estes operadores devem, nos termos do n.º 4 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, ter por base os custos decorrentes da regulação, supervisão e fiscalização das suas atividades, incluindo-se aí os «custos associados às tarefas administrativas, técnicas e operacionais» (v. o n.º 3). O modo como é apurado o montante total de custos a considerar foi, também, objeto de desenvolvimento no Anexo IX da Portaria, constando do Preâmbulo da Portaria n.º 296-A/2013 o seguinte esclarecimento:

«Quanto à taxa referente ao exercício da atividade de prestador de serviços postais, determina-se que o montante total de custos a considerar para apuramento desta taxa em cada ano corresponde ao respetivo valor médio nos três últimos exercícios (sem provisões para processos judiciais) adicionado do valor médio das provisões para processos judiciais no setor postal nos cinco últimos exercícios. Este método permite evitar flutuações acentuadas de taxas por via de alterações dos custos, preservando os princípios da previsibilidade e da transparência.»

Segundo o n.º 3 do Anexo IX, os custos a considerar, apurados segundo este método e com base na contabilidade, são objeto de divulgação anual. O valor da taxa a suportar por cada um dos prestadores de serviços postais não é, todavia, o resultado de uma simples operação de divisão dos custos assim apurados pelo número de operadores autorizados a exercer a atividade regulada. No Anexo IX, seguindo o modelo adotado para o cálculo da taxa anual devida pelo exercício da atividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações eletrónicas (v. o artigo 105.º, n.º 1, alínea b), da Lei n.º 5/2004, de 10 de fevereiro, e o Anexo II da Portaria n.º 1473-B/2008), optou-se por estabelecer uma diferenciação entre operadores em função dos «rendimentos relevantes» apresentados, além da já mencionada isenção dos prestadores de serviços com rendimentos inferiores a 250.000 €. Esta opção é justificada no Preâmbulo da Portaria n.º 296-A/2013, nos seguintes termos:

«Adicionalmente, considerando os princípios da orientação para os custos e da proporcionalidade subjacentes ao regime instituído pela Lei n.º 17/2012, de 26 de abril, e tendo em vista a harmonização com o modelo de taxas já em vigor para os fornecedores de redes e serviços de comunicações eletrónicas, estabeleceu-se, no âmbito da taxa referente ao exercício da atividade de prestador de serviços postais, três escalões contributivos, consoante os rendimentos relevantes dos prestadores de serviços postais.

Neste contexto, ficam isentos do pagamento de taxa os prestadores englobados no escalão 0 e sujeitos ao pagamento de uma taxa fixa os prestadores englobados no escalão 1. Relativamente aos prestadores englobados no escalão 2, a taxa a pagar é calculada em função dos respetivos rendimentos relevantes. Neste caso, considera-se importante assegurar um período de transição de quatro anos, por forma a permitir uma adaptação progressiva por parte dos prestadores que venham a suportar um montante de taxa superior ao que atualmente suportam, mitigando assim o impacto do aumento da taxa devida pelo exercício da atividade.»

Assim, os prestadores de serviços do escalão 1 são chamados a pagar a taxa fixa de 2.500 € (dois mil e quinhentos euros), independentemente do concreto valor dos «rendimentos relevantes» que tenham auferido no ano anterior ou do montante global dos custos apurados pela ANACOM para o ano em que é devido o tributo, enquanto os sujeitos passivos abrangidos pelo «escalão 2» devem pagar um montante variável, igual ao produto da multiplicação do coeficiente t_2 pelos rendimentos relevantes diretamente conexos com a atividade de serviços postais apurados no período anterior àquele em que a taxa é devida, a que se subtrai a «parcela a abater». A fórmula de cálculo desse coeficiente, ou da «percentagem contributiva dos operadores do escalão 2 no ano a que se reporta o tributo», visa assegurar que, subtraindo o montante a pagar pelas entidades do escalão 1 ao valor global dos custos de regulação a cobrir em cada ano, o remanescente é prestado por cada operador do «escalão 2», em função dos rendimentos relevantes que auferiram no ano anterior, de modo a assegurar a total cobertura dos custos de regulação.

Trata-se, pois, de uma técnica de repartição: o montante global da receita a receber é, no essencial, pré-determinado em função dos custos apurados segundo a contabilidade e repartido pelos sujeitos passivos não isentos em função dos rendimentos relevantes em duas fases. Na primeira, apura-se o valor global dos tributos a pagar pelos operadores inseridos no «escalão 1»; na segunda, o remanescente da receita a receber é

repartido pelos operadores inseridos no «escalon 2» segundo a percentagem contributiva apurada para esse escalon e aplicada aos rendimentos relevantes de cada operador. Mas a receita final não será tanto maior, quanto maiores forem os rendimentos relevantes recebidos pelos operadores inseridos no «escalon 2», antes resultará num valor global aproximadamente igual ao montante dos custos suportados pela ANACOM.

Por último, importa referir que, nos termos do n.º 3 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, o montante das «taxas» liquidadas e cobradas constitui receita da ANACOM.

11. Sempre que tem sido chamado a pronunciar-se sobre a distinção entre contribuições e impostos, tem o Tribunal salientado a importância de atender não só ao escopo dos tributos (critério finalístico), mas também aos respetivos pressupostos e estrutura (critério estrutural), bem como ao modo como a configuração de cada tributo responde às exigências que decorrem do princípio da igualdade. A respeito das contribuições financeiras, consta do Acórdão n.º 268/2021 o seguinte:

«14. (...) O Tribunal Constitucional reconhece, portanto, a existência de contribuições financeiras, enquanto categoria tributária autónoma, dotada de relevo no sistema fiscal português. As contribuições financeiras são, neste plano, globalmente entendidas como prestações pecuniárias coativas, bilaterais, exigidas por uma entidade pública, em contrapartida de uma prestação administrativa dirigida a um grupo, e apenas presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo singular.

Refira-se que, sem prejuízo da aparente simplicidade do conceito, esta é uma categoria de contornos muito heterogêneos, em especial na ausência da aprovação pela Assembleia da República do regime geral para as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, previsto no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição. Na verdade, uma visão abrangente do sistema fiscal português revela que esta categoria integra um conjunto extenso e variado de tributos paracomutativos, com características nem sempre inteiramente coincidentes, sendo evidentes as especiais dificuldades experimentadas pela doutrina na sua delimitação precisa – v., a título de exemplo, entre outros, ANA PAULA DOURADO, que imputa à categoria das contribuições financeiras um caráter residual, enquadrando neste conceito todos os tributos que não apresentem as características dos impostos e das taxas e os tributos a favor de entidades públicas de base não territorial com características de sinalagma difuso (em *Direito Fiscal – Lições*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 67); SÉRGIO VASQUES, que reconhece às contribuições uma natureza fugidia, sediada num lugar intermédio entre as taxas e os impostos, integrando nesta figuras tributárias tão díspares como as contribuições para a segurança social, as taxas de regulação económica, os tributos associativos devidos às ordens profissionais e ainda os modernos tributos ambientais e impostos especiais pelo consumo (em *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 257 e 274); ou F. VASCONCELOS FERNANDES, para quem a categoria das contribuições financeiras integra uma ampla e diferenciada panóplia de tributos de base bilateral e grupal (em *As Contribuições Financeiras no Sistema Fiscal Português, Uma Introdução*, Gestlegal, Coimbra, 2020, p. 43). A razão de ser desta heterogeneidade prende-se, em parte, com a circunstância de não se tratar aqui de um conceito classificatório, mas antes de um quadro tipológico caracterizador, podendo variar o grau e modo da correspondência entre a realidade concreta e o tipo.

(...)

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. (...)»

Especialmente no que se refere à modelação destes tributos segundo o princípio da igualdade, lê-se no Acórdão n.º 344/2019:

«8. (...) Nos tributos comutativos, o ponto de referência para a fixação do custo provocado e do benefício aproveitado não é o mesmo em todos eles: nas taxas, porque se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, o custo e o benefício são reportados ao contribuinte individual (equivalência individual); nas contribuições, porque voltadas à compensação de prestações de que o sujeito passivo apenas é presumido causador ou beneficiário, o custo ou benefício é reportado ao grupo em que o sujeito passivo se integra (equivalência de grupo). (...) 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.»

Por último, e considerando o critério finalístico, afirmou-se no Acórdão n.º 268/2021:

«Em linha com a conclusão que antecede, tem sido sublinhada pela jurisprudência do Tribunal a importância de atender, ainda, ao elemento teleológico do tributo (critério finalístico), na medida em que este pode constituir um indicador determinante no esclarecimento da sua natureza. Conforme esclarece SÉRGIO VASQUES, ao contrário dos impostos, «a finalidade típica das contribuições não está na mera angariação de receitas mas em angariá-la para compensar as prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo» (em “A Contribuição Extraordinária ... cit., p. 226). Importa, por este motivo, conhecer o destino da receita obtida com o tributo em análise, designadamente, se está em causa o financiamento de prestações públicas indeterminadas ou de despesas gerais da comunidade, ou antes a compensação de custos incorridos por uma atividade pública determinada. (...)».

12. Voltando ao caso dos autos, não parece merecer discussão a finalidade a que se destinam as receitas angariadas com a TRP. Nos termos do n.º 3 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, estas constituem receita da ANACOM e não é questionado pelas partes que visem compensar os custos decorrentes da regulação, supervisão e fiscalização das suas atividades. Tão-pouco é posta em causa a metodologia adotada pela ANACOM para determinar os custos especificamente associados à regulação do setor postal.

Já do ponto de vista estrutural, afigura-se razoável fazer recair sobre o grupo de prestadores de serviços postais o ónus de suportar a TRP, uma vez que os operadores integrados nesse universo não só contribuem, com o exercício da sua atividade económica, para agravar os custos que para o Estado resultam da necessidade de intervir na regulação e supervisão do mercado, como é razoável presumir que esses operadores económicos retirarão um especial benefício, ainda que difuso, do regular exercício pela ANACOM das funções que a lei lhe comete neste âmbito.

Resta saber se a circunstância de os vários operadores serem chamados a suportar tributos de montante diverso, em função dos rendimentos relevantes apurados, não denuncia uma quebra na relação que deve subsistir entre o tributo e o custo presumidamente provocado (ou o benefício presumidamente aproveitado) por cada sujeito passivo.

Cumpre, a este propósito, recordar que este Tribunal tem admitido a possibilidade de os regimes que disciplinam contribuições financeiras estabelecerem diferenciações entre os sujeitos passivos, desde que baseadas em critérios ou índices que razoavelmente permitam presumir um nível diferenciado de participação nos benefícios recebidos ou nos custos gerados, benefícios e custos esses que os tributos visam compensar (v. os Acórdãos n.ºs 539/2015 e 7/2019).

Ao analisar o regime da «Taxa de Segurança Alimentar Mais», entendeu o Tribunal:

«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.

(...)

Ora, conforme acima se explicou, o critério adotado pelo legislador para definir a base objetiva de incidência da “taxa de segurança alimentar mais”, cumpre a exigência de que os tributos comutativos sejam diferenciados em função dos benefícios a compensar, de modo a que não se encontrem sujeitos ao mesmo encargo tributário contribuintes que, por virtude da sua maior ou menor intervenção no mercado, aproveitam benefícios manifestamente diferentes.»

Do mesmo modo, o nível de rendimentos relevantes auferidos por um prestador de serviços postais pode, neste contexto, ser tomado como um critério razoável de diferenciação, uma vez que se pode supor que os operadores com maiores rendimentos, por terem um maior volume de negócios e uma posição mais saliente no mercado, geram custos de regulação e supervisão não comparáveis com aqueles que são gerados por prestadores de serviços cuja atividade tem uma expressão menor no setor. Nem pode afirmar-se que a adoção deste critério torna o tributo inconciliável com as exigências que decorrem do princípio da equivalência; antes pelo contrário – como se lê no Acórdão n.º 344/2019 –, «a bilateralidade ou sinalagmaticidade característica desse tipo de tributos apela a uma relação de equivalência entre o tributo e o custo provocado ou o benefício gozado: a custo ou benefício igual deve corresponder tributo igual e a custo ou benefício diferente deve corresponder tributo diferente». Ora, nada obsta a que este imperativo possa ter-se por pertinente e aplicável quando, entre o universo de sujeitos passivos de um determinado tributo comutativo, se torne patente que as diferenças entre os custos gerados justificam um tratamento diferenciado.

Assim, não é possível acompanhar o juízo do Tribunal a quo sobre a relevância dos rendimentos auferidos pelos prestadores de serviços postais como pressuposto da tributação, em termos que levem a concluir que o tributo visa atingir a capacidade contributiva revelada pelos sujeitos passivos, consubstanciando um qualquer imposto oculto. Na medida em que tais rendimentos constituem um indício relevante da participação proporcional que cada operador deve ter na cobertura dos custos a que presumivelmente dá origem, não fica prejudicada a comutatividade característica das contribuições financeiras. Conclui-se, pois, que a TRP é uma verdadeira contribuição financeira, e não um imposto, de

modo que normas sindicadas não se encontram sob o domínio de incidência do n.º 2 do artigo 103.º da Constituição.

13. Fica ainda por resolver a questão de saber se as normas que constituem o objeto do presente recurso contendem com o disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição, atenta a circunstância de não ter sido aprovado o regime geral das contribuições financeiras a que essa disposição se refere.

O problema foi caracterizado no Acórdão n.º 268/2021, nos seguintes termos:

«19. (...) Partindo de uma visão tripartida dos tributos, o Tribunal dá por assente que a Lei Fundamental consagra diferentes níveis de exigência ao legislador (dois tipos de reserva parlamentar), consoante se trate de impostos ou de taxas ou contribuições financeiras. No que especialmente releva para efeitos dos presentes autos, resulta claro que a Constituição se basta, quanto ao regime das contribuições financeiras, com a fixação por lei do parlamento ou por decreto-lei autorizado de «um conjunto de diretrizes orientadoras da disciplina desses tributos que possa corresponder a um regime comum». Não se exige, pois, que seja o Parlamento a aprovar os elementos constitutivos de cada tributo, singularmente considerado.

Punha-se, contudo, um problema – de resto, paralelo ao das taxas antes da aprovação do respetivo regime geral (como sucede, por exemplo, em relação às taxas das autarquias locais) –, que resultava do facto de, mais de duas décadas passadas sobre a revisão constitucional de 1997, que alterou a alínea i), do n.º 1 do artigo 165.º da CRP passando a prever expressamente as contribuições financeiras, não ter sido ainda aprovado o regime geral aí referido – facto que dividiu a doutrina quanto à validade das contribuições financeiras criadas por ato legislativo do Governo sem a existência do enquadramento geral previsto no artigo 165.º, n.º 1, i), da Constituição. Enquanto SÉRGIO VASQUES considera que até à edição de um regime geral que enquadre estas figuras tributárias, «devemos continuar a subordinar a criação das modernas contribuições à intervenção do Parlamento e a censurar como organicamente inconstitucionais aquelas que o sejam por decreto-lei simples» (em *Manual ... cit.*, p. 283, v., no mesmo sentido SUZANA TAVARES DA SILVA, *ob. cit.*, p. 22), CARDOSO DA COSTA sustenta que «seria de todo inaceitável atribuir à introdução da reserva parlamentar em apreço (...) seja o efeito, seja o propósito, de paralisar ou bloquear a autonomia da ação governamental num domínio que afinal lhe é próprio, tornando-a dependente em toda a medida de uma intervenção parlamentar prévia: tal não seria compatível com a dinâmica e as necessidades da vida do Estado.» (em “Sobre o Princípio da Legalidade das Taxas e das demais Contribuições Financeiras”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcelo Caetano*, vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, p. 803)).

A este respeito, o Tribunal reiterou a jurisprudência antes firmada nos Acórdãos n.ºs 152/2013 e 539/2015, arestos em que se concluiu:

«2. (...) 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. Como afirmaram Alexandre Sousa Pinheiro e Mário João de Brito Fernandes, “na ausência de regime geral não pode o intérprete subverter a vontade do legislador (constituente ordinário) criando uma reserva integral” (In “Comentário à IV Revisão Constitucional”, pág. 417, ed. de 1999, da AAFDL). O Tribunal Constitucional logo extraiu estas conclusões relativamente à aprovação de taxas individualizadas por ato legislativo do Governo não autorizado, sem que a Assembleia houvesse aprovado um regime geral das taxas (Acórdãos n.º 38/2000 e 333/2001), não havendo razões para que, relativamente à criação de contribuições financeiras, se estabeleça uma solução diversa, efetuando uma distinção onde o texto constitucional não distingue.

Assim, a ausência da aprovação de um regime geral das contribuições financeiras pela Assembleia da República não pode impedir o Governo de aprovar a criação de contribuições financeiras individualizadas no exercício de uma competência concorrente, sem prejuízo da Assembleia sempre poder revogar, alterar ou suspender o respetivo diploma, no exercício dos seus poderes constitucionais».

A jurisprudência constitucional em matéria de tributos comutativos e paracomutativos tem seguido uma orientação com dois traços fundamentais: a criação desses tributos pode fazer-se através de decreto-lei simples e a concretização do respetivo regime, desde que este conste essencialmente de um ato legislativo, pode ser objeto de portaria.

No Acórdão n.º 152/2013, em que foi analisado o regime jurídico da «taxa de utilização do espectro radioelétrico», o Tribunal não julgou inconstitucionais as normas objeto do recurso, embora tenha reconhecido que da lei e do direito europeu só poderiam retirar-se a «a previsão do tributo propriamente dito, os princípios materiais a que deve obediência, e as finalidades que lhe estão subjacentes» e que quer «os critérios de incidência da “taxa”, quer os requisitos de isenção só se apuram a partir da leitura conjugada do Decreto-lei n.º 121-A/2000, de 20 de julho e da Portaria n.º 126-A/2005, de 31 de janeiro». Concluiu-se, então, que «tendo a taxa pela utilização do espectro radioelétrico sido criada mediante lei formal, a densificação, pelo Governo, através de Decreto-Lei simples e/ou de Portaria, de alguns dos seus elementos essenciais não consubstancia uma violação da alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º, da CRP».

No Acórdão n.º 80/2014 (que versou sobre o regime jurídico das «penalizações por emissões excedentárias», entendidas como um tributo ambiental e reconduzidas à categoria de contribuições financeiras), o Tribunal considerou que «embora a Assembleia da República não tenha, relativamente a este tributo, procedido a uma prévia definição dos princípios e das regras elementares respeitantes aos seus elementos essenciais», ao Governo deveria ser reconhecida competência para consagrar as medidas tributárias com incidência ambiental em apreço, encontrando essa competência respaldo na Constituição (artigo 9.º, alínea e) e artigo 66.º da Constituição) e na Lei de Bases do Ambiente (v. o artigo 37.º da Lei n.º 11/87, de 7 de abril, então vigente), bem como no direito da União Europeia aplicável.

Já no Acórdão n.º 539/2015 (que versou sobre o regime da «Taxa de Segurança Alimentar Mais»), o Tribunal entendeu que, apesar de a medida não responder a qualquer imposição do direito da União Europeia, nem «se descortina[r] qualquer intervenção da Assembleia da República que habilitasse minimamente o Governo a proceder à sua criação», deveria ser reconhecida ao Governo a competência para «a criação de contribuições financeiras individualizadas no exercício de uma competência concorrente, sem prejuízo da Assembleia sempre poder revogar, alterar ou suspender o respetivo diploma, no exercício dos seus poderes constitucionais».

Em linha com esta orientação, ao pronunciar-se sobre o regime jurídico da Contribuição sobre o Setor Bancário, o Tribunal entendeu não enfermarem de inconstitucionalidade orgânica as disposições da Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, atenta a «existência de normação primária constante de lei parlamentar – a Lei n.º 55-A/2010 –, que prevê e regula os elementos essenciais da incidência objetiva da contribuição financeira em causa» e a circunstância de a Portaria se limitar a «concretizar» os aspetos do regime definidos na lei, «cumprindo, aliás, a missão regulamentar prescrita no próprio RJCSB (artigo 8.º)» (v. o Acórdão n.º 268/2021, n.º 20).

14. Em todos estes casos, verificou-se uma de duas hipóteses: as normas que o Tribunal Constitucional foi chamado a apreciar constavam de decreto-lei (v. os Acórdãos n.ºs 365/2008 e 80/2014) ou foram extraídas de Portarias que desenvolviam ou densificavam os aspetos do regime aplicável a tributos cuja disciplina fora

no essencial definida por decreto-lei ou lei da Assembleia da República (v., respetivamente, os Acórdãos n.ºs 152/2013 e 268/2021). O caso que nos ocupa é distinto: as normas cuja inconstitucionalidade foi suscitada têm caráter inovatório e foram extraídas de uma Portaria.

Relembre-se que, na ausência do enquadramento legislativo geral a que se refere a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º, o Tribunal tem reconhecido ao Governo a possibilidade de exercer uma competência concorrente em matéria de contribuições financeiras, mas – como se salvaguardou no Acórdão n.º 539/2015 – «sem prejuízo da Assembleia sempre poder revogar, alterar ou suspender o respetivo diploma, no exercício dos seus poderes constitucionais». Esta salvaguarda aponta para a exigência de que os elementos essenciais das contribuições financeiras sejam definidos por ato legislativo do Parlamento ou do Governo. Com efeito, ao determinar que o regime geral das contribuições financeiras integra a reserva de competência legislativa da Assembleia da República, a Constituição atribui, pelo menos de modo implícito, natureza legislativa a toda a matéria das contribuições na ausência de um regime geral. Esta exigência de que a matéria seja regulada por ato legislativo é da maior relevância, pois não obstante o mesmo órgão – o Governo – ter simultaneamente competência legislativa e regulamentar, há diferenças significativas entre o regime constitucional dos decretos-leis e dos regulamentos, seja qual for a forma que estes revistam. Como se explica no Acórdão n.º 474/2021, a propósito da distinção entre decretos-leis e decretos regulamentares:

«A Constituição impõe que os regulamentos independentes revistam a forma de decreto regulamentar (n.º 6 do artigo 112.º), tal se devendo ao facto, não apenas de estes serem assinados pelo Primeiro-Ministro (n.º 3 do artigo 201.º) – ao contrário das portarias ou dos despachos dos membros do Governo –, como ainda – ao contrário do que sucede também com as resoluções do Conselho de Ministros com conteúdo normativo – de carecerem da promulgação do Presidente da República (alínea b) do artigo 134.º) e implicarem recurso obrigatório do Ministério Público para o Tribunal Constitucional em caso de recusa de aplicação de norma (n.º 3 do artigo 280.º). Estes traços de regime aproximam os decretos regulamentares, em boa medida, do regime constitucional dos decretos-leis; mas há certas qualidades procedimentais, relevantes do ponto de vista da legitimidade democrática e da separação de poderes, que só estes possuem. Com efeito, ao contrário dos decretos regulamentares, os decretos-leis, mormente em matéria de competência legislativa concorrential, devem ser aprovados em Conselho Ministros (alínea d) do n.º 1 do artigo 200.º), estão sujeitos a apreciação parlamentar (artigo 169.º) e podem ser objeto de fiscalização preventiva da constitucionalidade (alínea g) do artigo 134.º)».

Ora, as normas do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008 aqui em apreço regulamentam, é certo, a Lei n.º 17/2012, mas em termos que, face à delimitação da incidência subjetiva e objetiva que resulta dos n.ºs 2 a 4 do artigo 44.º deste diploma, não podem deixar de ser considerados substancialmente inovatórios. No que respeita, em especial, à parte em que é determinada a incidência objetiva e a taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no «escalão 2» (única dimensão normativa que constitui o objeto do presente recurso) é a Portaria que cria escalões, que define o universo de sujeitos passivos que integram o «escalão 2» e que elege como critério determinante da repartição dos custos a compensar os rendimentos relevantes diretamente conexos com a atividade de serviços postais apurados no ano anterior àquele a que a taxa se reporta, do qual resulta a taxa concretamente aplicada aos prestadores de serviços postais enquadrados neste escalão.

Assim, forçoso é reconhecer que certos elementos da TRP, determinantes da quantificação do tributo, foram objeto de normação primária por via regulamentar, ou seja, através do exercício da função administrativa. Acontece que esses elementos integram a reserva de função legislativa, reserva essa cujo

desiderato, na ausência de um regime geral das contribuições financeiras constante de lei parlamentar ou decreto-lei devidamente autorizado, é o de assegurar um certo nível de coerência, transparência, equidade e legitimidade na criação desses tributos. Claro está que, se a matéria em causa integra o domínio da competência legislativa concorrential da Assembleia da República e do Governo, não está em causa simplesmente a violação da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição, cujo alcance é o de delimitar o domínio reservado ao legislador parlamentar em matéria tributária. Em causa está antes a invasão pelo poder administrativo de um domínio que a ordem constitucional reserva ao poder legislativo, ou seja, em que esta não é indiferente a que a regulação da matéria – os elementos essenciais das contribuições financeiras – conste de decreto-lei ou de mero regulamento. O problema essencial, como é bom de ver, prende-se com a legalidade da Administração Pública, relevando do inciso inicial do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição, não na dimensão de preferência de lei – que, por ser uma questão de legalidade, em que o parâmetro imediato de controlo é a lei ordinária, extravasa os poderes de cognição da jurisdição constitucional –, mas na dimensão de reserva de lei – que, por dizer respeito a saber se as normas regulamentares invadem um domínio que a Constituição reserva ao legislador, consubstancia uma questão de constitucionalidade. Ora, as normas constantes dos n.ºs 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, na redação da Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, ao regularem de forma inovatória elementos essenciais da taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no «escalon 2», violam essa reserva de função legislativa que se pode extrair das disposições conjugadas da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição. Essa a razão pela qual, ainda que com fundamentos distintos, cabe negar provimento ao recurso.

[...]» (sublinhados acrescentados).

2.2. Impõe-se, antes de mais, tomar posição quanto à qualificação do tributo em causa nas normas objeto do recurso.

Na decisão recorrida, entendeu-se que «[...] estamos perante uma contribuição financeira: tributo exigido por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo [...]». Também o Ministério Público, em alegações, conclui que «[...] embora oficialmente denominada 'taxa', o tributo em causa é de qualificar como 'contribuição financeira' (a favor de uma entidade pública)», posição semelhante à da recorrente ANACOM (v., designadamente, as conclusões 18.^a e ss. das respetivas alegações). Já a recorrida A. entende tratar-se de um imposto (cfr. as alíneas e) e f) das conclusões das contra-alegações).

Para concluir pela qualificação do tributo como imposto, a recorrida invoca que a qualificação de contribuição financeira deve ser afastada «[...] porque as contribuições financeiras deverão ter como base o princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, o princípio da equivalência e não o princípio da capacidade contributiva, sendo que, estando em causa uma contribuição financeira, o respetivo apuramento deve efetuar-se por apelo a um critério que permita, ainda assim, estabelecer uma relação de causalidade entre as prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos sujeitos passivos e o montante por eles pago a esse título, o que não acontece no caso em apreço na medida em que a taxa anual de prestação de serviços postais cobrada pela ANACOM é calculada em função da capacidade contributiva dos sujeitos passivos», pelo que, conclui, «[...] tal taxa configura sim um verdadeiro imposto, o qual, de acordo com a CRP, viola o princípio da legalidade e muito em particular o disposto no artigo 103.º, n.º 2 da CRP».

Estes argumentos foram, no essencial, afastados pelo já citado Acórdão n.º 152/2022 (transcrito no item 2.1., *supra*), nos pontos 10. a 12. da respetiva fundamentação, aos quais se adere,

destacando-se, nas razões ali apresentadas, que «[...] se pode supor que os operadores com maiores rendimentos, por terem um maior volume de negócios e uma posição mais saliente no mercado, geram custos de regulação e supervisão não comparáveis com aqueles que são gerados por prestadores de serviços cuja atividade tem uma expressão menor no setor [...]», pressuposto compatível com a bilateralidade característica das contribuições financeiras. Em suma, «[...] na medida em que tais rendimentos constituem um indício relevante da participação proporcional que cada operador deve ter na cobertura dos custos a que presumivelmente dá origem, não fica prejudicada a comutatividade característica das contribuições financeiras».

Em face do exposto, entende-se que o tributo regulado nas normas *sub judice* corresponde a uma contribuição financeira.

2.3. Qualificado o tributo como contribuição financeira, resta saber se é de manter o juízo de censura jurídico-constitucional afirmado no Acórdão n.º 152/2022 (posição do recorrente Ministério Público e da recorrida, embora, quanto a esta, no pressuposto da qualificação do tributo como imposto) ou se, pelo contrário, «[...] a percentagem contributiva t2, no valor de 0,2989%, e a emissão da faturação, [se] limitaram a concretizar, no plano regulamentar (a primeira) e no plano administrativo (a segunda), as normas de incidência fixadas na Lei Postal de 2012, a qual compreende um grau de densificação compatível com as exigências da reserva de lei formal quanto à criação do «regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas», respeitando em toda a sua plenitude essas exigências, bem como as que decorrem do princípio da legalidade (administrativa) em matéria criação de taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas», que é a posição da recorrente ANACOM.

A base legal em causa, invocada pela recorrida ANACOM, encontra-se no artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, de 26 de abril, transcrito no ponto 9. do Acórdão n.º 152/2022, cujo teor aqui se recorda:

Artigo 44.º

Taxas

1 – *Estão sujeitos ao pagamento de taxa:*

a) *A emissão, alteração e renovação da licença;*

b) *A emissão da declaração comprovativa da inscrição do prestador no registo dos prestadores de serviços postais;*

c) *O averbamento à declaração;*

d) *A substituição da licença ou declaração, em caso de extravio.*

2 – *Todos os prestadores de serviços postais estão sujeitos ao pagamento de taxas anuais pelo exercício da atividade.*

3 – *Os montantes das taxas referidas nos números anteriores são fixados por portaria do membro do Governo responsável pela área das comunicações, em função dos custos associados às tarefas administrativas, técnicas e operacionais relacionadas com as atividades de regulação, supervisão e fiscalização correspondentes, constituindo receita do ICP-ANACOM.*

4 – *Para efeitos do número anterior, as taxas anuais previstas no n.º 2 são suportadas pelos prestadores de serviços postais tendo por base os custos decorrentes da regulação, supervisão e fiscalização das suas atividades.*

No entender da recorrente ANACOM, este preceito densifica suficientemente a incidência objetiva e a taxa, apontando à decisão recorrida e ao Acórdão n.º 152/2022 um nível de exigência de

“densidade reguladora máxima” que só se justificaria perante um imposto, em lugar de um nível de exigência de “densidade reguladora média” que se justifica perante uma contribuição financeira. Assim conclui a ANACOM que, «[...] estando os critérios de incidência subjetiva e objetiva definidos na Lei Postal de 2012, importava apenas distribuir pelos operadores os custos de regulação, supervisão e fiscalização da sua atividade, fixando a quota-parte de cada um nesses custos: foi essa a finalidade atribuída em sede regulamentar ao critério dos rendimentos relevantes dos operadores».

Sucedem que, a partir do referido artigo 44.º, a Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, no seu Anexo IX, estabelece que:

2 – O montante da taxa anual devida pelo exercício da atividade de prestador de serviços postais, a que alude o n.º 2 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, de 26 de abril, é calculado com base no valor dos rendimentos relevantes diretamente conexos com a atividade de serviços postais relativa ao ano anterior àquele em que é efetuada a liquidação da taxa, de acordo com os escalões indicados na tabela seguinte:

Código da taxa	Escalões	De euros	a ... euros	Taxa T (euros)
192201	0	0	250 000	$T_0 = 0$
192202	1	250 001	1 500 000	$T_1 = 2.500$
192203	2	1 500 001	Sem limite	T_2

Fórmula de cálculo da taxa T_2		
T_i (Ano n) =	Taxa devida pelas entidades do escalão i ($i = 0,1,2$) no Ano n .	
n_i (Ano n) =	Número de entidades do escalão i ($i = 0,1,2$) no Ano n .	
R_i (Ano $n-1$) =	Rendimentos relevantes conexos com a atividade de prestador de serviços postais das entidades do escalão i ($i = 0,1,2$) relativos ao Ano $n-1$, a remeter ao ICP-ANACOM nos termos do artigo 3.º da presente portaria.	
$\sum R_i$ (Ano $n-1$) =	Total de rendimentos relevantes das entidades do escalão i ($i = 0,1,2$) relativos ao Ano $n-1$.	
C (Ano n) =	Total de custos (gastos) administrativos do ICP-ANACOM, a que se refere o n.º 4 do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, de 26 de abril a considerar para o Ano n , correspondente ao valor médio dos últimos 3 exercícios da componente de custos (gastos) sem provisões mais o valor médio dos últimos 5 exercícios das provisões para processos judiciais associados ao setor postal.	
R_2 (Ano $n-1$) =	Rendimentos relevantes de entidade do escalão 2 no Ano $(n-1)$.	
t_2 (Ano n) =	$(C$ (Ano n) - T_1 (Ano n)/ n_1 (Ano n)) / $\sum R_2$ (Ano $n-1$)	Percentagem contributiva (%) das entidades do escalão 2 no Ano n
T_2 (Ano n) =	t_2 (Ano n) \times R_2 (Ano $n-1$) \times a_2	
a_2 (Ano n)	Parcela a abater no cálculo da taxa das entidades do escalão 2	
	$a_2 = t_2$ (Ano n) \times $R^{U_2} - \gamma$ (Ano n)	
R^{U_2}	Limite inferior do escalão de rendimentos das entidades do escalão 2	

3 – O valor da percentagem contributiva T (índice 2), resultante da aplicação da fórmula para o escalão 2, é fixado anualmente por deliberação do conselho de administração do ICP-ANACOM, a qual é publicitada no seu sítio da Internet, após apuramento e divulgação dos custos (gastos) administrativos (C (ano n)) e do montante total de rendimentos relevantes das entidades abrangidas pelo escalão 2 ((somatório) R (índice 2) (ano $n-1$)).

Ora, confrontando o teor vago e pouco concretizado do artigo 44.º da Lei n.º 17/2012, de 26 de abril, com a densa regulação que se acaba de transcrever, não há como não concluir, com o Acórdão n.º 152/2022, que «[...] as normas do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008 aqui em apreço regulamentam, é certo, a Lei n.º 17/2012, mas em termos que, face à delimitação da incidência subjetiva e objetiva que resulta dos n.os 2 a 4 do artigo 44.º deste diploma, não podem deixar de ser considerados substancialmente inovatórios. No que respeita, em especial, à parte em que é determinada a incidência objetiva e a taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no «escalão 2» (única dimensão normativa que constitui o objeto do presente recurso) é a Portaria que cria escalões, que define o universo de sujeitos passivos que integram o «escalão 2» e que elege como critério determinante da repartição dos custos a compensar os rendimentos relevantes diretamente conexos com a atividade de serviços postais apurados no ano anterior àquele a que a taxa se reporta, do qual resulta a taxa concretamente aplicada aos prestadores de serviços postais enquadrados neste escalão». Nenhuma destas dimensões estruturantes da incidência e da taxa resultam da Lei n.º 17/2012, de 26 de abril, tratando-se de matéria inovatoriamente regulada pela Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro.

A esta conclusão não obsta o invocado pela recorrente ANACOM quanto à relevância dos custos administrativos de regulação refletidos na contabilidade da entidade reguladora, a saber:

«[...]»

33.ª O facto de o montante anual da taxa de regulação postal ser apurado com base nos custos administrativos de regulação identificados através da contabilidade da ANACOM é absolutamente decisivo na sua caracterização jurídico-tributária, uma vez que esses custos são, simultaneamente, o pressuposto e o limite do montante da taxa exigível ao setor regulado;

34.ª O Tribunal a quo esqueceu a dupla limitação decorrente do papel dos custos na estruturação do tributo em causa:

– Por um lado, os custos de regulação correspondem exatamente ao montante solicitado aos prestadores de serviços postais num ano normal (de notar que o ano de 2014 ainda foi um ano de transição), e

– Por outro lado, todos os prestadores de serviços postais pagam um valor, a título de custos de regulação, diretamente indexado à sua atividade e importância no setor e aos custos presumidos que provocam;

35.ª O valor da “Taxa de Regulação Postal” depende sempre dos custos suportados pela ANACOM, pelo que, havendo uma redução de custos, as taxas de regulação serão ajustadas em baixa, mas, havendo um aumento de rendimentos relevantes, as taxas de regulação também diminuirão, porque os mesmos custos passam a ser diluídos por um maior número de operadores;

36.ª A Lei Postal de 2012, não entra no detalhe das opções subjacentes à distribuição dos custos de regulação pelos operadores postais, remetendo essa matéria para portaria, precisamente porque pretendeu atribuir ao Governo margem de escolha quanto à forma de repartição desses custos de regulação;

37.ª Essa atribuição de margem de escolha ao Governo não é incompatível com a reserva de lei parlamentar que, na sua essência e conforme resulta da jurisprudência do Tribunal Constitucional, terá que conter alguma flexibilidade, sob pena de se confundir a reserva de lei em matéria de taxas e contribuições financeiras com a reserva de lei em matéria de impostos;

38.ª A deliberação da ANACOM de 24 de julho de 2014, que fixa os custos administrativos a recuperar através da aplicação da taxa de regulação do setor postal e fixa o valor do coeficiente T2, mais não é do que uma mera operação aritmética de cálculo de valores e quocientes anuais estabelecidos nos n.ºs 2 e 3 do anexo

IX à Portaria n.º 1473-B/2008, na redação resultante da Portaria n.º 296-A/2013, de forma totalmente objetiva e desprovida de qualquer discricionariedade;

[...]».

Esta argumentação poderia relevar para a discussão da natureza do tributo ou da proporcionalidade da taxa aplicada, mas nada esclarece quanto ao nível de densificação legal e, consequentemente, ao carácter inovador da previsão regulamentar. Não se trata, apenas, de a lei «[...] não [entrar] no detalhe das opções subjacentes à distribuição dos custos de regulação pelos operadores postais, remetendo essa matéria para portaria, precisamente porque pretendeu atribuir ao Governo margem de escolha quanto à forma de repartição desses custos de regulação». Do que se trata é de a “falta de detalhe” da lei ser tal que a “margem de escolha” do Governo se reconduz, desde logo, a escolher, por sua única iniciativa, como vai repartir o universo de sujeitos passivos pelos escalões que entender criar, bem como *todos* os critérios de apuramento dos custos relevantes da ANACOM, de um lado, dos rendimentos relevantes dos operadores, que, num e noutro caso, *a lei não delimita minimamente*. Tal margem de conformação normativa não pode, assim, deixar de ser entendida como *essencialmente inovadora*, em termos não compagináveis com as exigências de densificação mínima por via legislativa a que estão sujeitas as contribuições financeiras.

Vale o exposto por dizer, regressando ao Acórdão n.º 152/2022, que elementos essenciais do tributo «[...] foram objeto de norma primária por via regulamentar, ou seja, através do exercício da função administrativa», elementos esses que *«integram a reserva de função legislativa, reserva essa cujo desiderato, na ausência de um regime geral das contribuições financeiras constante de lei parlamentar ou decreto-lei devidamente autorizado, é o de assegurar um certo nível de coerência, transparência, equidade e legitimidade na criação desses tributos. Claro está que, se a matéria em causa integra o domínio da competência legislativa concorrential da Assembleia da República e do Governo, não está em causa simplesmente a violação da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição, cujo alcance é o de delimitar o domínio reservado ao legislador parlamentar em matéria tributária. Em causa está antes a invasão pelo poder administrativo de um domínio que a ordem constitucional reserva ao poder legislativo, ou seja, em que esta não é indiferente a que a regulação da matéria – os elementos essenciais das contribuições financeiras – conste de decreto-lei ou de mero regulamento. O problema essencial, como é bom de ver, prende-se com a legalidade da Administração Pública, relevando do inciso inicial do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição, não na dimensão de preferência de lei – que, por ser uma questão de legalidade, em que o parâmetro imediato de controlo é a lei ordinária, extravasa os poderes de cognição da jurisdição constitucional –, mas na dimensão de reserva de lei – que, por dizer respeito a saber se as normas regulamentares invadem um domínio que a Constituição reserva ao legislador, consubstancia uma questão de constitucionalidade. Ora, as normas constantes dos n.os 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, na redação da Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, ao regularem de forma inovatória elementos essenciais da taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços postais enquadrados no «escalo 2», violam essa reserva de função legislativa que se pode extrair das disposições conjugadas da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição».*

São estas as razões que cumpre aqui reafirmar.

[...]’.

12. Posto isto, considerando que as questões colocadas no presente recurso (e abordadas na decisão recorrida) já foram analisadas nas decisões acima mencionadas, com particular destaque para os Acórdãos n.º 152/2022 e n.º 348/2023 (este último da 1.ª Secção), e que os fundamentos em que assentam as decisões proferidas relativamente a cada uma das questões colocadas são perfeitamente transponíveis para o caso dos autos, cumpre concluir, em conformidade, que estas normas são inconstitucionais por violarem os princípios e preceitos constitucionais mencionados no Acórdão do TC n.º 348/2023, pelo que nada mais resta do que, a exemplo do que sucedeu nos aludidos arestos, julgar improcedente os recursos de constitucionalidade em apreço, julgando inconstitucionais, tal como o considerou o tribunal *a quo*, as normas em questão.

III – DECISÃO

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar inconstitucionais as normas ínsitas nos n.ºs 2 e 3 do Anexo IX da Portaria n.º 1473-B/2008, de 17 de dezembro, com a redação introduzida pela Portaria n.º 296-A/2013, de 2 de outubro, na parte em que delimitam a incidência objetiva e a taxa a aplicar em relação aos prestadores de serviços enquadrados no “escalão 2”, por violação do disposto no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), e no artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa;
e, em consequência,
- b) Julgar improcedentes os presentes recursos.

Sem custas, por não serem devidas, uma vez que os presentes recursos não se enquadram no artigo 70.º, n.º 1, alíneas b) e f), da LTC (nos termos dos artigos 84.º, n.ºs 1 e 2, da LTC, *a contrario sensu*, e 4.º, n.º 2, igualmente *a contrario sensu*, do Decreto-Lei n.º 303/98, de 7 de outubro, na sua redação atual e sempre aplicável por remissão do artigo 84.º, n.º 5, da LTC).

Lisboa, 25 de outubro de 2023 - *Maria Benedita Urbano - Rui Guerra da Fonseca* (com remissão para a minha declaração de voto no Acórdão n.º 348/23) - *José Teles Pereira - José João Abrantes*

