

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 188/2019-T**

**Tema: Dedução de Encargo Fiscal – CESE.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

#### **I.1**

1. Em 18 de março de 2019 a contribuinte A... SGPS, S.A., (doravante designada por Contribuinte ou “Requerente”), A... SGPS, S.A., anteriormente denominada por B... SGPS, S.A., NIF ..., com sede na ..., n.º ..., ...-... Lisboa, requereu, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação do árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 19 de março de 2019.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
4. A AT apresentou a sua resposta em 10 de julho de 2019.
5. Por despacho datado de 11.07.2019 a Requerente foi notificada para, querendo, pronunciar-se sobre as exceções invocadas pela Requerida.

6. A Requerente pronunciou-se em 19.07.2019 sobre as exceções invocadas pela Requerida.
7. Por despacho de 22.07.2019, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações finais escritas.
8. A Requerente apresentou as suas alegações no dia 11.09.2019.
9. A Requerida apresentou as suas alegações no dia 01.10.2019.
10. Pretende a requerente que o tribunal arbitral declare ilegal o indeferimento da reclamação graciosa supra melhor identificada e, bem assim, a ilegalidade parcial da autoliquidação de IRC, incluindo derramas, relativa ao exercício de 2015 do grupo fiscal A..., no que respeita ao montante em excesso da sua base tributável de € 146.571,39, com a sua consequente anulação nesta parte, e bem assim declarada a ilegalidade e anulada a coleta de imposto (irc e derramas) reflexa no montante de € 18.732,50, e a dedução em excesso e o défice de reporte para os exercícios seguintes de € 102.599,97, atenta a manifesta ilegalidade da liquidação nestas partes, com todas as consequências legais, designadamente o reembolso à requerente com respeito ao exercício de 2015 daquele montante de € 18.732,50 acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 31 de maio de 2016 até integral reembolso.

II.A. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. Pretende a requerente submeter à apreciação do Tribunal Arbitral (i) a legalidade do indeferimento expresso da reclamação graciosa, na medida em que desatende o reconhecimento da ilegalidade (por afastamento indevido de dedução ao lucro tributável do encargo suportado pela requerente com a CESE) daquela parte da autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2015 do Grupo Fiscal A... e, bem assim, (ii) a legalidade daquela parte da autoliquidação de IRC referente a este exercício de 2015, na medida em que desconsidera indevidamente a dedução de encargo suportado com a CESE no montante de € 146.571,39.
2. Não é a CESE em si, porém, aquilo que está em causa no presente pedido de pronúncia arbitral e no procedimento administrativo que o antecedeu, mas antes o apuramento do

- lucro tributável em sede de IRC e derramas com exclusão da consideração (é como se não existisse) do encargo fiscal com a CESE.
3. Entende a requerente que a proibição da consideração, para efeitos de IRC e derramas, do encargo efetivamente suportado com o pagamento da CESE (cfr. artigo 12.º do regime jurídico da CESE e a alínea q) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC) resulta numa clara violação dos princípios constitucionalmente consagrados da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real.
  4. Não se oferecem dúvidas quanto à indispensabilidade dos encargos aqui em causa face à atividade da sociedade C..., dominada pela requerente, na medida em que é a própria lei (i.e., o regime jurídico da CESE) que impõe que esta mesma sociedade suporte a CESE em virtude da atividade que desenvolve.
  5. O encargo suportado com a CESE é, em si mesmo, um gasto ou perda dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável, ao abrigo dos critérios gerais de dedutibilidade previstos no artigo 23.º do Código do IRC, i.e., ao abrigo do conceito de lucro real.
  6. O que está aqui em causa é a tributação deliberada de um lucro fictício por determinação da desconsideração em IRC de um encargo fiscal real (com a CESE), a par de outros encargos igualmente desconsiderados em IRC, sem que se apresente razão legítima para tal (nem o legislador a deu), forte ou fraca.
  7. A impossibilidade de deduzir a CESE no apuramento do lucro tributável em IRC é violadora dos princípios da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real.
  8. E, mais grave (violação mais intensa do princípio da igualdade), tributação em IRC de rendimento/lucro fictício este (inexistente), que onera apenas um grupo de contribuintes segregado para o efeito, o dos sujeitos passivos da CESE.
  9. Sendo os artigos 23.º-A, n.º 1, al. q) do Código do IRC e 12.º do regime jurídico da CESE contrários aos princípios da capacidade contributiva e tributação do rendimento real, tal como postulado no artigo 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, com a consequente invalidade destas normas e anulação, na parte gerada pela indedutibilidade da CESE, do ato de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia

- arbitral.
10. Se um grupo particular de contribuintes é segregado dos restantes para lhe ser imposto pelo legislador um esforço fiscal adicional cuja justificação constitucional é duvidosa, o encargo com esse esforço fiscal adicional tem de relevar para o cômputo do lucro em IRC (lucro que fica diminuído por esse encargo) por maioria de razão em relação aos tributos dedutíveis em IRC (impostos, contribuições financeiras verdadeiras e próprias, e taxas) que nenhum esforço adicional em igualdade de circunstâncias representam a cargo de qualquer grupo de contribuintes em particular.
  11. Donde ser inconstitucional a norma de indedutibilidade (desconsideração) da CESE no apuramento do lucro tributável do IRC e derramas (estadual e municipal), constante da alínea q) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, e do artigo 12.º do regime jurídico da CESE, por violação arbitrária e discriminatória dos princípios do rendimento real e da capacidade contributiva, do princípio da igualdade, do princípio da proporcionalidade ou da justa medida, e da propriedade privada, previstos e consagrados (por ordem de numeração) nos artigos 2.º (Estado de direito), 13.º, 18.º, n.ºs 2 e 3, 62.º e 104.º, n.º 2, da Constituição.
  12. Ora, perante as semelhanças entre as duas contribuições, cumpre questionar a razão pela qual a CESE sempre foi considerada, desde a sua origem, como um encargo não dedutível para efeitos fiscais (cfr. disposto na alínea q) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, na redação concedida pela Lei do Orçamento do Estado para 2014) e a CEIF (contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica), pelo contrário, foi considerada como encargo fiscal (até ao ano de 2017), suscetível de ser deduzida ao lucro tributável dos sujeitos passivos que a suportavam.
  13. Quer, com isto, a requerente alegar e demonstrar que existe, pelo menos nos anos de 2015 a 2017, uma violação grosseira do princípio da igualdade fiscal e uma discriminação negativa de tratamento das empresas do sector energético (onde se inclui a C... que integra o Grupo fiscal do qual a requerente é sociedade dominante) em relação às empresas do sector farmacêutico.
  14. Assim sendo, dúvidas não restam de que anulada a, ou declarada a ilegalidade da autoliquidação aqui em causa, deverá ter-se por verificado erro imputável aos Serviços

para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios pelos prejuízos resultantes do pagamento de imposto (e respetivos juros) em excesso.

II.B Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. O que a Requerente pretende é a desaplicação do normativo constante dos artigos 23.º, n.º 1, alínea q), do CIRC, e 12.º do Regime da CESE, em virtude da sua alegada inconstitucionalidade e não por qualquer ilegalidade ocorrida na sua aplicação aos factos concretos.
2. O Tribunal Arbitral não tem competência para a fiscalização abstrata da constitucionalidade.
3. Pois tal competência é exclusivamente atribuída ao Tribunal Constitucional, nos termos dos artigos 280.º, n.º 2, alíneas a) e d) e 281.º, n.º 1, alíneas a) e b) e n.º 3 da CRP e artigos 6.º e 66.º da Lei do Tribunal Constitucional.
4. Carecendo de competência para a fiscalização abstrata da constitucionalidade, não pode o Tribunal Arbitral, in casu, declarar a ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas legais que impõem o pagamento da CESE, pois tal pronúncia está-lhe vedada, excluída da sua jurisdição, de acordo com o disposto no artigo 2.º do RJAT conjugado com os artigos 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março e 4.º, n.º 2, al. a), do ETAF ex vi artigo 29.º do RJAT.
5. A arbitrabilidade terá que ser referente ao ato de liquidação e não à (i)legalidade das normas que permitem o ato de liquidação, in casu, os artigos 23.º, n.º 1, alínea q), do CIRC e 12.º do Regime da CESE, invocados pela Requerente.
6. O Tribunal Arbitral constituído é materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio sub judice, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º, alínea a) ambos da Portaria n.º 112-A/2011;
7. O que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 do CPC ex vi artigo 2.º alínea e) do CPPT e artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, que obsta ao conhecimento do pedido e a absolvição da instância da AT, de acordo com o

---

disposto nos artigos 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea a) do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

8. Sob pena de, se assim não se entender, tal interpretação ser não só ilegal, mas manifestamente inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT.
9. O TC pronunciou-se no acórdão n.º 7/2019 sobre a natureza jurídica da CESE, qualificando-a como contribuição financeira.
10. Pelo que, de acordo com o entendimento exposto nos pontos precedentes, que se reitera, sobre a competência material dos tribunais arbitrais e sobre a vinculação da AT à jurisdição arbitral, o Tribunal arbitral constituído não tem competência para julgar a presente ação arbitral.
11. Face ao exposto, nos termos conjugados do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, o Tribunal é materialmente incompetente para apreciar o mérito da presente causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 do CPC ex vi artigo 2.º alínea e) do CPPT e artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.
12. O que consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao conhecimento do pedido e a absolvição da instância da AT, de acordo com o disposto nos artigos 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea a) do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.
13. É certo que a regra geral do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, ao dispor que “Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”, neles se incluindo (cf., alínea f), n.º 2 do art.º 23.º) os gastos «De natureza fiscal e parafiscal» enuncia o princípio da dedutibilidade de todos os custos que concorrem para o exercício à atividade empresarial social ou que se inscrevem na esfera de interesses do objeto social prosseguido.
14. Todavia, também é forçoso reconhecer que a regra geral da dedutibilidade dos gastos e perdas comporta diversas exceções ditadas por uma multiplicidade de

razões que o legislador dentro da sua margem de liberdade de conformação normativa considerou atendíveis e não violadoras do princípio de tributação pelo lucro real tal como tem sido interpretado pela doutrina e pela jurisprudência do Tribunal Constitucional.

15. Entre as exceções à regra geral de dedutibilidade dos gastos e perdas, conta-se a prevista na alínea q) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC que mais não é do que a transposição para este Código, pelo artigo 3.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro<sup>1</sup>, do disposto no artigo 12.º do Regime da CESE: “A contribuição extraordinária sobre o setor energético não é considerada um gasto dedutível para efeitos de aplicação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.”
16. O sentido teleológico deste artigo 12.º só se apreende no quadro do Regime da CESE, mediante a conjugação do objeto definido no n.º 2 do artigo 1.º, da proibição de repercussão (art.º 5.º) e da consignação da receita cobrada ao FSSS (art.º 11.º), donde resulta bem claro o propósito do legislador em estabelecer um “anel” de separação (ring fencing) desta contribuição financeira, ao circunscrever ao sector energético tanto o ónus tributário como os potenciais benefícios da afetação da receita, isolando-o do resto da economia.
17. Com efeito, os sujeitos passivos definidos no artigo 2.º do RCESE são apenas operadores do sector que integram o setor energético nacional, a receita obtida é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (FSSSE), e há uma interdição geral de repercussão direta ou indiretamente sobre o tarifário e para efeitos de determinação do respetivo custo de capital e do custo médio das quantidades adquiridas de gás natural contratadas.
18. Neste contexto, seria incoerente que fosse admitida a aceitação como gasto dedutível para a determinação do lucro tributável das importâncias suportadas pelos sujeitos passivos a título da CESE, porquanto, a dedução equivaleria a uma repercussão indireta da CESE sobre o Estado (e Autarquias, relativamente à derrama municipal), na exata medida em que a conseqüente diminuição ao lucro tributável redundaria em redução do IRC (e derramas) liquidado e pago.
19. Dir-se-á, assim, que o afastamento da dedução da CESE ao lucro tributável é uma

decorrência natural e lógica da opção de política legislativa sobre o financiamento do sector energético através desta contribuição.

20. Deste modo, pode extrair-se da jurisprudência do TC, que o princípio da tributação pelo lucro real é compaginável com uma certa margem de liberdade do legislador que introduza alguns “desvios” à regra geral de dedutibilidade dos gastos suportados no âmbito da atividade empresarial, desde que as limitações ou exclusões tenham um fundamento racional e que não colida com o princípio da igualdade.
21. Ora, o que o artigo 13.º da CRP exige é que se estabeleça uma comparação entre as categorias de operadores abrangidos pela norma de incidência constante do artigo 2.º do RCESE e não entre o universo de sujeitos passivos do IRC, pois aquele princípio exige apenas o tratamento igual de situações iguais entre si e um tratamento desigual de situações desiguais.
22. Quanto ao invocado princípio da proporcionalidade previsto no n.º 2 do artigo 18.º da CRP, diga-se apenas que tal comando constitucional se aplica aos preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias, designadamente aos “Direitos e deveres fundamentais” que integram a Parte I da CRP e onde não se inclui o princípio da tributação pelo lucro real previsto no n.º 2 do artigo 104.º, norma inserida na Parte II da CRP, onde se regula a matéria atinente à “Organização económica”.
23. Sendo que, de acordo com a jurisprudência do TC supra exposta, tal princípio não constitui um direito subjetivo, como erroneamente entende a Requerente e não é absoluto, comportando exceções e limitações à dedutibilidade dos encargos para efeitos fiscais.
24. Por fim, reputa-se de materialmente inconstitucional a interpretação normativa no sentido de que a alínea q) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC e o artigo 12.º daquele RCESE deveriam ser interpretados de modo diferente para as entidades que aproveitam matérias-primas derivadas da sua atividade principal para a produção de energia, mesmo quando esta pode destinar-se a satisfazer as suas próprias necessidades de consumo, porquanto um tratamento desigual dos sujeitos passivos da CESE representaria o desrespeito do princípio da igualdade consagrado no art.º



13.º da CRP, sem qualquer justificação aceitável, já que a comparação a estabelecer será entre as categorias de operadores abrangidos pela norma de incidência – art.º 2.º do RCESE – e não entre o universo de sujeitos passivos do IRC.

II.C A Requerente respondeu às exceções da seguinte forma:

1. Não pretende a requerente discutir a legalidade da liquidação da CESE. Pretende discutir a legalidade da liquidação de IRC referente ao exercício de 2015, e a legalidade das decisões administrativas que recusaram reconhecer as ilegalidades apontadas a essa liquidação de IRC.
2. Não se pede que seja apreciada em abstrato inconstitucionalidade de norma alguma. Não se pede que seja ponderada desligadamente de um ato concreto de liquidação de imposto, a inconstitucionalidade da norma vertida na alínea q) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC.
3. O que se invoca é a ilegalidade de parte de um ato de liquidação de imposto (IRC), invocando-se como causa de pedir a invalidade de norma ordinária, no caso vertida na alínea q) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, por inconstitucionalidade da mesma, isto é, por desconformidade da mesma com normas e princípios hierarquicamente superiores.

## II. SANEAMENTO

É invocada uma exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, que cumpre apreciar previamente.

Alega a Requerida que o Tribunal é materialmente incompetente porque o Tribunal Arbitral não tem competência para a fiscalização abstrata da constitucionalidade. Prossegue a requerida alegando que a arbitrabilidade terá que ser referente ao ato de liquidação e não à (i)legalidade das normas que permitem o ato de liquidação, in casu, os artigos 23.º, n.º 1, alínea q), do CIRC e 12.º do Regime da CESE, invocados pela Requerente.

---

*Quid Juris?*

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é definida, em primeira linha, pelo artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, que estabelece o seguinte:

*“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

*a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*

*b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;”*

Em segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1 do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece no art. 2º o seguinte, no que aqui interessa: *“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes:(...)”*

Citando o Prof. Gomes Canotilho, a fiscalização abstrata *“(...) existe quando, independentemente de um caso concreto, se averigua da conformidade de quaisquer normas com o parâmetro normativo-constitucional.”*<sup>1</sup>

O objeto do processo é constituído pelo pedido e pela causa de pedir. O pedido traduz o que os Requerentes pretendem e a causa de pedir consiste nos vícios que imputam ao ato impugnado.

O pedido está devidamente identificado no formulário preenchido pelos Requerentes ao dar entrada do seu pedido de constituição do tribunal arbitral. Este é um requerimento eletrónico disponível no sítio do CAAD. Neste, o imposto identificado foi o IRC e o ato referenciado foi

---

<sup>1</sup> In Direito Constitucional e Teoria da Constituição, Almedina, 1999, Pág. 941

a autoliquidação nº 1503-C4973-8. No pedido de pronúncia, a Requerente indica expressamente no introito, na identificação do pedido arbitral e no petitório que solicita a apreciação da legalidade da autoliquidação de IRC de 2015.

A causa de pedir está devidamente identificada nos artigos 43º a 162º do pedido de pronúncia onde é invocada a violação do disposto nos 13º, 18º, 62º, 104º, n.º 2 da CRP.

No caso em apreço o ato sindicado é uma autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2015. Estando em apreciação este ato tributário concreto é manifesto que a eventual fiscalização da constitucionalidade será concreta e não abstrata.

No que diz respeito à fiscalização concreta da constitucionalidade de normas jurídicas, o presente tribunal arbitral tem competência, nos termos dos arts. 209.º, n.º 2 e 204.º da C.R.P., para proceder, no âmbito do presente processo, ao controlo concreto de constitucionalidade das normas que sustentam o ato de liquidação impugnado pela Requerente e à sua eventual desaplicação com fundamento em inconstitucionalidade.

Esta modalidade de controlo de constitucionalidade tem repercussão legal expressa no artigo 25.º, n.º 1 do RJAT, eliminando assim quaisquer dúvidas que ainda pudessem subsistir quanto à admissibilidade do controlo concreto de constitucionalidade das normas legais no âmbito da apreciação da legalidade dos atos tributários em processo arbitral.

Por esta razão, improcede a exceção, ora em apreço, de incompetência material do tribunal invocada pela AT.

Desta perspetiva, não se colocam as questões de inconstitucionalidade - (violação dos princípios constitucionais da separação dos poderes e da legalidade) - que a Requerida suscita. Não é explicado pela AT porque é que seriam violados os preceitos constitucionais invocados caso este tribunal se reconheça materialmente competente.

Ainda assim, a assunção de competência material por este tribunal em nada interfere com a separação de poderes definida na Constituição, na medida em que se exerce uma função jurisdicional (art. 1º do RJAT) que não está adstrita à competência de outros órgãos de soberania (Presidente da República, Assembleia da República ou Governo).

Mais, a solução encontrada por este Tribunal encontra base legal (art. 2º, n.º 1, al. a) do RJAT e art. 2º da Portaria 112-A/2011 de 22.03) não se deslumbrando a violação da legalidade.

A requerida alega ainda a incompetência material deste tribunal porque o Tribunal

Constitucional (doravante apenas TC) pronunciou-se no acórdão n.º 7/2019 sobre a natureza jurídica da CESE, qualificando-a como contribuição financeira. Pelo que, entende a requerida que o Tribunal arbitral constituído não tem competência para julgar a presente ação arbitral.

A presente ação não tem por objeto a CESE, mas sim, o ato de autoliquidação de IRC para o qual o Tribunal é competente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT, e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março.

Face ao exposto uma vez que o ato sindicado é uma autoliquidação de IRC e a causa de pedir é a suposta inconstitucionalidade do art. 23º A, n.º 2, al. q) do CIRC afigura-se-nos que este Tribunal é materialmente competente para apreciar o pedido de pronúncia arbitral.

Face ao exposto improcede a exceção invocada, julgando-se o tribunal arbitral materialmente competente (art. 2º, n.º 1, al. a) do RJAT).

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias.

As partes são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo é o próprio.

Inexistem outras questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.

Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

### **III. THEMA DECIDENDUM**

A questão central a decidir, tal como colocada pela Requerente, está em saber se o encargo da CESE é, ou não, dedutível para efeitos de apuramento do lucro tributável em sede de IRC.

### **IV. – MATÉRIA DE FACTO**

#### **IV.1. Factos provados**

---

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental, o processo administrativo tributário junto e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. A sociedade C... é uma sociedade comercial anónima integrante do Grupo Fiscal A... que está enquadrada para efeitos de IRC no regime geral de tributação “*com a atividade principal de comércio por grosso de produtos petrolíferos, com o CAE 46711*”.
2. A C... procedeu, no dia 2 de novembro de 2015 à autoliquidação da CESE com referência ao período de 2015, tendo apurado um montante total a pagar de € 146.571,39 e que foi integralmente pago em 2 de novembro de 2015.
3. Em 30 de Maio de 2016, a A..., S.A. submeteu a declaração Modelo 22 de IRC do Grupo relativa ao período de tributação de 2015, tendo apurado um lucro tributável que ascendeu a € 1.141.623,83 e tendo sido deduzidos prejuízos fiscais no montante de € 799.136,68, para cujo apuramento contribuiu um ajustamento ao lucro tributável do período de tributação de 2015 na esfera da sociedade C... integrante do Grupo, correspondente à não consideração, para efeitos fiscais, do encargo no montante de € 146.571,39, referente ao montante de CESE suportado por esta sociedade nesse período de tributação.
4. A requerente procedeu, na mesma data, ao pagamento do montante de imposto (IRC e derrama) autoliquidado.
5. Em 18 de Maio de 2018 a requerente apresentou reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2015.
6. A requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa em 24 de dezembro de 2018 do Despacho proferido em 17 de dezembro de 2018 pela Senhora Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa (por subdelegação), que indeferiu a referida reclamação graciosa.

#### **IV.2. Factos não provados**

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes

---

para a apreciação do pedido foram considerados provados.

### **IV.3. Motivação da matéria de facto**

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 6 são dados como assentes pelos documentos juntos pela Requerente (docs. 1 a 12 do pedido de constituição do Tribunal) e pela posição assumida pelas partes.

### **V. O Direito**

#### V1.

Face à factualidade em análise nos presentes autos e aos articulados das partes, a questão que se impõe conhecer é a seguinte: O valor pago a título de contribuição extraordinária para o setor energético (doravante apenas CESE) é dedutível para efeitos de IRC (exercício de 2015)?

O art. 23º do CIRC dispõe da seguinte forma:

*1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.*

*2 – (...)*

*3 — Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.*

Esta nova redação do art. 23º do CIRC introduzida pela Lei n. º2/2014 de 16 de janeiro impõe dois requisitos para que seja admitida a dedução:

- a) Um requisito formal constante nos números 3, 4 e 6 do art. 23º. Para o efeito, os gastos devem estar documentados;

- b) Um requisito material, constante no n.º 1 do art. 23.º. Para o efeito, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

No caso em apreço, face à factualidade dada como provada, o gasto relativo à CESE está devidamente documentado, cumprindo-se assim o requisito formal.

Quanto ao requisito material, o legislador optou por não indicar taxativamente os gastos dedutíveis, tendo optado por uma fórmula que conexas o gasto com os rendimentos sujeitos a IRC. Assim, afigura-se-nos que, os gastos conexos com o escopo da atividade societária constituem um indício suficiente que permitem a sua dedutibilidade.

Assim, a dedutibilidade de determinado gasto, nos termos do art.º 23.º do CIRCS, depende de uma tarefa de qualificação jurídica desses custos, correlacionando-os com o escopo social da contribuinte.

Trata-se, pois, de uma análise que cabe ao julgador e com a qual a contribuinte deve colaborar procurando enquadrar esse custo com a sua atividade, explicando a motivação inerente à realização do custo e os objetivos que se propõe atingir com ele. Nesse sentido, mantém-se atualizada a doutrina e jurisprudência anteriores à alteração efetuada pela Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro, *vide* António Moura Portugal<sup>2</sup>:

*“Começamos por deixar expresso o nosso entendimento: a invocação do ónus da prova em questões relacionadas com a necessidade do custo, não tem qualquer pertinência, dado que o que está em discussão é uma questão de qualificação de um gasto como indispensável. Trata-se de um juízo ou operação de qualificação (questão de direito) que os Tribunais têm de decidir, sem que para tal possam repousar apenas no papel mais ou menos activo do contribuinte.*

*E o que se retira das decisões jurisprudenciais analisadas? Que não basta ao contribuinte provar a realidade do gasto e respectiva contabilização.”(...)*

E,

---

<sup>2</sup> *In* A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004, página 275

*“Daí que manifestemos a nossa concordância com as palavras de Vítor Faveiro, quando refere a necessidade de comprovação não se reporta à indispensabilidade dos custos mas sim à efectividade da realização destes. A indispensabilidade não é, pois, susceptível de prova”*

*Por isso mesmo, na nossa opinião, faz mais sentido falar aqui num dever de motivação ou “explicação acerca da congruência económica da operação”, em vez de verdadeiro ónus da prova”<sup>3</sup>*

Ou seja, afigura-se-nos que o mero facto de um dado gasto estar alegado pelo contribuinte, e existir um suporte documental, não pode determinar, por si só, a sua aceitação como gasto dedutível.

É necessária uma subsequente tarefa, por parte do julgador, de apuramento sobre se esse gasto é ou não apto para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC. Também nesse sentido *vide* Rui Duarte Morais<sup>4</sup>:

*“Já vimos que a questão da “indispensabilidade” de um custo é um problema de qualificação (questão de direito), pelo que, rigorosamente, aqui não se coloca um qualquer problema de ónus da prova.(...)*

*(...) De seguida, salientaremos que a recusa, pela administração, da aceitação fiscal de um determinado custo pela invocação de ser desnecessário não põe em causa a verdade da escrita do sujeito passivo, mas apenas a qualificação por ele feita (em sede de apuramento do lucro) desse custo (que se aceita ter, realmente, existido). Daí que tal não aceitação não legitime o recurso a métodos de avaliação indirecta, mas tão só aquilo que, normalmente, se chama de “correções técnicas” da matéria colectável declarada.(...)*

*(...) E aqui, segundo entendemos, cabe-lhe o ónus da alegação até porque, de outra forma, tais factos dificilmente serão conhecidos.”(...)*

---

<sup>3</sup> In A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004, página 276

<sup>4</sup> In “Apontamentos ao IRC”, Almedina, páginas 88 a 90



---

Em sentido concordante, *vide* Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10-02-2009, processo n.º 02469/08, disponível [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), página 13:

*“Sendo assim, a questão do ónus da prova da indispensabilidade do custo passa ao lado da presunção de veracidade da escrita correctamente organizada (arts. 78º do CPT e 75º da LGT) pois não se questiona a veracidade (existência e montante) da despesa contabilizada mas a sua relevância, face à lei, para efeitos fiscais, no caso, da sua qualificação como custo dedutível.”(...)*

Conforme entendimento do Tribunal Central Administrativo Sul:

*“...a noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento direto ou indireto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro”*

Acórdão do TCA Sul, de 27 de março de 2012, Processo n.º 053120/12).

Aqui chegados e subsumindo aos factos ao caso *sub judice*, tendo em conta o objeto social da requerente, o gasto (CESE), está intimamente conexionado com ele, passando assim pelo crivo do requisito material previsto no art. 23º, n.º 1 do CIRC

Contudo, o art. 23º A, n.º 1, al. q) do CIRC estatui o seguinte:

*1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*(...)*

*q) A contribuição extraordinária sobre o setor energético;*

(...).

O art. 23ºA do CIRC indica taxativamente as despesas que não são dedutíveis. Deste modo, no plano infraconstitucional é indubitável que o encargo da CESE não é dedutível para efeitos de IRC.

i) *Princípios da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real*

A requerente alega que o art. 23ºA, n.º 1, al q) é inconstitucional por violar o disposto no art. 104º, n.º 2 da CRP (princípios da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real), cuja redação é a seguinte:

*“2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.”*

De facto, a dedução dos gastos que apresentam uma relação de necessária conexão com a obtenção do rendimento sujeito a imposto constitui uma das formas de dar corpo ao princípio da capacidade da contributiva que tem como um dos seus corolários a tributação segundo o rendimento real.

O rendimento real contrapõe-se ao conceito de rendimento normal. O rendimento real corresponde ao “(...) rendimento apurado com base nas declarações dos contribuintes, suportadas por elementos de teor contabilístico”.<sup>5</sup> O rendimento normal corresponde “(...) a presunções que têm por base os rendimentos médios, de um determinado setor económico ou profissional”<sup>6</sup>. A dedutibilidade dos gastos previsto art. 23º do CIRC é uma decorrência do princípio do rendimento real consagrado no art. 104º, n.º 2 da CRP.

O legislador constitucional fez uma opção clara pela tributação sobre o rendimento real.

Num ordenamento jurídico dotado de uma constituição escrita o primeiro elemento interpretativo da constituição é a letra da lei<sup>7</sup>. Assim a letra assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação.

<sup>5</sup> In João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, 2010, pág. 24

<sup>6</sup> In João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, 2010, pág. 24

<sup>7</sup> Neste sentido Cf. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 3º Ed., Pág. 1140 e ss.

O legislador constitucional marcou uma orientação pela tributação de acordo com o rendimento real, mas ao utilizar o adjetivo “fundamentalmente” não proíbe *tout court* a tributação de acordo com o rendimento normal. “*Fundamentalmente significa «principalmente» e não «exclusivamente».*”<sup>8</sup>

Deste modo, o art. 23ºA do CIRC ao proibir a dedução de determinados gastos não é por si só contrária ao disposto no art. 104º, n.º 2 da CRP. Citando o Prof. Casalta Nabais<sup>9</sup>: “*(...) o principio do rendimento liquido não obsta, em absoluto, a que ao legislador seja deixada uma certa margem de liberdade para limitar a certo montante, ou mesmo excluir, certas deduções específicas que, embora relativas a despesas necessárias à obtenção do correspondente rendimento, se revelam de difícil apuramento, seja porque podem ser ocasionadas na esfera empresarial ou profissional como na esfera pessoa do contribuinte, seja porque simultaneamente assumem a natureza de despesas empresariais ou profissionais e de despesas pessoais conquanto que tais limitações ou exclusões tenham um fundamento racional adequado e se apliquem à generalidade dos rendimentos em causa, a menos que se verifique uma razão fundada para um tratamento diferenciado.*”

No mesmo sentido aponta o Prof. Saldanha Sanches: “*Pode aceitar-se a desconsideração de um custo numa correção administrativa de uma declaração, numa liquidação que conserva como base o balanço contribuinte.*”<sup>10</sup>

“*Apesar da exigência do art. 104º, n.º 2 da Constituição, existe uma margem de conformação legislativa quanto ao significado de rendimento real.*”<sup>11</sup>

Importa referir que também a jurisprudência tem sido pacífica não considerando a existência de limitações à dedução de determinados gastos como incompatíveis com a tributação de acordo com o rendimento real. Veja-se:

Ac. do TC n.º 85/2010 de 03.03.2010

<sup>8</sup> In Direito Fiscal, Ana Paula Dourado, Almedina, 2015, pág. 204

<sup>9</sup> In O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Almedina, 4ª reimpressão, 2015, pág. 521

<sup>10</sup> In Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 2ª Ed., pág. 261

<sup>11</sup> In Direito Fiscal, Ana Paula Dourado, Almedina, 2015, pág. 216

---

*Aliás, a impossibilidade de dedução integral de alguns custos ou perdas, como tal contabilizados pelos contribuintes, para efeitos de determinação da base tributável, não só resulta de diversos números do actual artigo 45º do CIRC, como já tem sido objecto de recurso para este Tribunal, nomeadamente nos processos decididos pelos Acórdãos n.ºs 418/2000 e 451/2002 (disponíveis na página Internet do Tribunal Constitucional em <http://www.tribunalconstitucional.pt/>), os quais não julgaram inconstitucional a solução encontrada. Jurisprudência que se entende dever agora igualmente reiterar.*

Ac. n.º197/2013 de 09.4.2013

*A questão tem sido objeto de discussão na jurisprudência constitucional, a propósito dos métodos indiretos de apuramento da matéria coletável (cf. os artigos da Lei Geral Tributária), assumindo tal jurisprudência que a tributação pelo lucro real é um princípio que admite “desvios”, entenda-se, é compatível com alguma “normalização” no apuramento da matéria coletável (cf. os Acórdãos n.º 84/03 e 85/10, disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt/)).*

Ac. do TC n.º753/2014 de 12.11.2014

*E ainda que, em tese geral, o princípio da capacidade contributiva implique que deva ser considerado como tributável apenas o rendimento líquido, com a conseqüente exclusão de todos os gastos necessários à produção ou obtenção do rendimento, o certo é que não pode deixar de reconhecer-se ao legislador – como admite a doutrina - «uma certa margem de liberdade para limitar a certo montante, ou mesmo excluir, certas deduções específicas, que, embora relativas a despesas necessárias à obtenção do correspondente rendimento, se revelem de difícil apuramento» (CASALTA NABAIS, ob. cit., pág. 521). O ponto é que tais limitações ou exclusões tenham um fundamento racional adequado e se apliquem à generalidade dos rendimentos em causa.*

Ac. do TC n.º 430/2016 de 13.07.2016

*Assim, a Constituição não torna imperioso que a tributação do rendimento das empresas constituídas em grupos de sociedades reflita sempre, e em qualquer caso, os ganhos, custos e perdas realizados ou incorridos em cada período de tributação pelas demais sociedades que compõem o grupo, para o efeito de se terem por respeitados os princípios alegadamente infringidos.*

*(...)*

*Assim sendo, não se afigura ocorrer a infração dos princípios da tributação segundo o rendimento real e da igualdade tributária (concretizada na capacidade contributiva) das empresas, tendo presente quer a estrita configuração e incidência da derrama estadual, por comparação com o imposto principal sobre o rendimento, quer os valores constitucionais da liberdade de conformação do legislador e da eficiência do sistema fiscal na obtenção das receitas necessárias à satisfação de interesses públicos, e do equilíbrio orçamental, neste caso justificados pelas circunstâncias determinadas pelo contexto financeiro e orçamental a que o legislador procurou responder com vista ao objetivo de consolidação orçamental.*

É assim pacífico que a não dedutibilidade de gastos em sede de IRC, por si só, não é violadora do disposto no art. 104º, n. 2º da CRP. Não obstante, a não dedutibilidade está dependente de uma justificação que a legitime, cabendo apurar os motivos que levaram à sua publicação e a sua ponderação face a outros princípios constitucionais (art. 13º da CRP – princípio da igualdade).

As razões da não dedutibilidade deverão ser perscrutadas no diploma que aprovou a CESE (art. 228º da Lei n. 83-C/2013 de 31.12) e onde também está também consagrada a sua não dedutibilidade em sede de IRC (art. 12º do Regime da Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético- doravante apenas RCESE).

Não querendo analisar a natureza jurídica da ERSE, porque este não é o objeto do presente processo, os fundamentos da não dedutibilidade, a existirem, terão de constar do diploma onde se previu que este encargo não é dedutível – RCESE.

Nos termos do art. 1.º, n.º 2, do RCESE, a «contribuição tem por objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do setor energético, através da

---

*constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do setor energético».*

O art. 11º do RCESE estipula o seguinte:

*“1 – A receita obtida com a contribuição extraordinária sobre o setor energético é consignada ao Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (FSSSE), criado pelo Decreto-Lei n.º 55/2014, de 9 de abril, com o objetivo de estabelecer mecanismos que contribuam para a sustentabilidade sistémica do setor energético, designadamente através da contribuição para a redução da dívida e ou pressão tarifárias e do financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, de medidas relacionadas com a eficiência energética, de medidas de apoio às empresas e da minimização dos encargos financeiros para o Sistema Elétrico Nacional decorrentes de custos de interesse económico geral (CIEG), designadamente resultantes dos sobrecustos com a convergência tarifária com as regiões autónomas dos Açores e da Madeira, e para o SNGN.”*

No que diz respeito aos fundamentos da exigência da ERSE aderimos na íntegra à fundamentação constante no Ac. do TC n.º 7/2019 de 08.01.2019 que reproduzimos:

*“Ainda que não referida a uma contraprestação direta, específica e efetiva, resultante de uma relação concreta com um bem ou serviço, o que afasta a sua qualificação como taxa, a sujeição à CESE de determinados operadores económicos tem como um dos seus objetivos «financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do sector energético» (artigo 1º, n.º 2, do regime da CESE). É, a par do objetivo da redução da dívida tarifária – que é uma das suas causas –, o objetivo da promoção de mecanismos para financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, e de medidas relacionadas com a eficiência energética, bem como de medidas de apoio às empresas, que gerará, igualmente, contrapartidas, ainda que difusas, dirigidas aos sujeitos passivos da CESE.”*

*“Não estamos, por isso, perante uma cobrança de tributo para participação nos gastos gerais da comunidade, numa pura angariação de receitas, que vise prover, indistintamente, às necessidades financeiras do Estado, que traduza o cumprimento de um dever geral de cidadania e solidariedade, como o dever de pagar impostos, em que esteja ausente uma qualquer contraprestação pública dedicada. Isto porque não é finalidade imediata e genérica*

---

*deste tributo a obtenção de receitas, a serem afetadas, geral e indiscriminadamente, à satisfação de encargos públicos.”*

A exigência da CESE visa financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do sector energético, financiar políticas do setor energético de cariz social e ambiental e medidas relacionadas com a eficiência energética.

A não dedutibilidade deste encargo não é assim arbitrária tendo como justificação os propósitos elencados.

Acresce que, o direito ao ambiente é também um direito constitucional (art. 66º, n.º1 da CRP) e a sua promoção nos vários setores de atividade, onde se inclui a energia, é um dever do Estado (art. 66º, n.º2, al. f) e art. 81º, al. m) da CRP). Lembrando os ensinamentos do Prof. Jorge Miranda, o direito ao ambiente é uma tarefa do Estado e é um direito fundamental<sup>12</sup>. Desta forma, por um lado, ao Estado exige-se que tome medidas de proteção de um ambiente sadio e ecológico e, por outro lado, exige-se que impeça ações que coloquem em risco esses mesmos valores. A exigência de pagamento desta contribuição insere-se, também, na proteção dos valores ambientais.

No caso concreto, os princípios da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real não são absolutos, antes têm como limites outros valores constitucionalmente protegidos, tais como os valores ambientais, subjacentes à exigência do ERSE e da sua não dedutibilidade para efeitos de IRC. Porquanto, afigura-se-nos constitucionalmente justificada a não dedução deste encargo para efeitos de IRC.

No que diz respeito à repercussão da CESE, citando o Ac. do TC n.º 7/2019:

*“Deliberadamente, afastou a solução de fazer repercutir a responsabilidade desta contraprestação em toda a comunidade, que, se assim não fosse, custearia, através dos impostos, prestações públicas de que a sociedade, no seu todo, não seria causadora ou beneficiária. Concebido como encargo a suportar por estes operadores económicos, a consagração deste tributo é, desde logo, acompanhada da proibição da sua repercussão nos consumidores, por via tarifária (artigo 5.º do Regime jurídico da CESE).”*

---

<sup>12</sup> In CRP Anotada, Tomo I, 2º Ed., 2010, pág. 1343

O legislador expressamente impede a repercussão direta ou indireta deste encargo em toda a comunidade. O art. 12º do CERSE estatui o seguinte:

*Não dedutibilidade*

*A contribuição extraordinária sobre o setor energético não é considerada um gasto dedutível para efeitos de aplicação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas*

Admitir a dedução deste encargo em sede de IRC seria repercuti-lo em todos os contribuintes, sendo que a obtenção de receita não é uma finalidade imediata e genérica deste tributo. Tal como assevera o Dr. Rui Marques “(...) *as restrições à dedutibilidade fiscal almejam preservar a unidade e coerência do sistema fiscal, (...)*”<sup>13</sup>

Face ao exposto, concluímos que a não dedução do encargo suportado pela CESE não é arbitrária, estando fundamentada em razões de sustentabilidade sistémica do setor energético, financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental e medidas relacionadas com a eficiência energética.

Acresce referir que a imposição de pagamento da ERSE justifica-se e enquadra-se igualmente na proteção do ambiente, tarefa que deve se promovida pelo Estado.

Deste modo, face aos fundamentos atrás referido, não se nos afigura que o art. 23ºA, n.º 1, al. q) do CIRC viole o princípio da tributação de acordo com o rendimento real, nem da capacidade contributiva.

*ii) Princípio da igualdade*

Mais assevera a Requerente que a não dedução da ERSE viola o princípio da igualdade por ser exigido a um grupo segregado (setor energético).

O princípio da igualdade tributária não se encontra expressamente consagrado na atual Constituição, decorrendo do princípio geral da igualdade previsto no seu artigo 13.º da CRP.

---

<sup>13</sup> In Código do IRC Anotado, Almedina, 2019, pág. 224



Segundo o TC (Acórdãos n.º 232/2003, 96/2005, 99/2010, 255/2012 e 294/2014 TC) e a doutrina<sup>14</sup>, o princípio da igualdade abrange no seu conteúdo, fundamentalmente, duas vertentes: a) proibição de discriminação; b) obrigação de diferenciação.

A proibição de discriminação impõe a igualdade de tratamento para situações iguais e a interdição de tratamento igual para situações manifestamente desiguais, de modo a vedar qualquer discriminação intolerável. Implica, portanto, um sentido negativo (não introduzir desigualdades no que deve ser igual nem igualdade no que deve ser desigual) e um sentido positivo (tratar igualmente o que deve ser igual e impedir que outrem trate desigualmente o que deve ser igual).

A proibição de discriminação impõe a igualdade de tratamento para situações iguais e a interdição de tratamento igual para situações manifestamente desiguais, de modo a vedar qualquer discriminação intolerável. Implica, portanto, por um lado, uma exigência de tratamento igual de contribuintes nas mesmas circunstâncias e por outro lado uma exigência de tratamento diferenciado de contribuintes em circunstâncias diferentes.

No caso em apreço porque é que a indedutibilidade deste encargo (CESE) só é imposta aos sujeitos passivos da CESE?

No caso em apreço todos os contribuintes que se encontram na mesma situação fáctica são tratados da mesma forma – o encargo relativo ao CESE é indedutível. Pelo que, o princípio da igualdade em sentido positivo não é violado.

Depreende-se da argumentação da Requerida que está inconformada com a decisão do TC de não julgar violadora do princípio da igualdade a própria CESE. Contudo, esta questão não é aqui sindicável por estar fora do objeto processual. A justificação da não violação do princípio da igualdade está expressa no AC. do TC n.º 7/2019, que aqui se reproduz:

*“No caso, como atrás se demonstrou, a sujeição à CESE do grupo constituído pelos operadores económicos em que a recorrente se inclui não é desprovida de contrapartidas. Nem quando globalmente considerado o grupo de operadores no setor da energia, nem quando especificamente considerados aqueles que operam no setor do gás natural. Aliás, na definição da consignação de receitas, é para o setor da energia globalmente considerado que são*

<sup>14</sup> Cf. Ana Paula Dourado, Direito Fiscal, Almedina, 2015, pág. 197

*destinadas a maior parte das verbas, visando o financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética, e de apoio às empresas, já que apenas um terço é reservado à redução da dívida tarifária do SEN.*

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

Uma vez que os sujeitos passivos da ERSE são os beneficiários dessa contribuição, não julgamos também que a sua não dedução para efeitos de IRC, constitua uma violação do princípio da igualdade.

A requerente alega também a violação do princípio da igualdade porque não encontra razão pela qual a CESE sempre foi considerada, desde a sua origem, como um encargo não dedutível para efeitos fiscais e a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica (doravante apenas CEIF), pelo contrário, foi considerada como encargo fiscal (até ao ano de 2017), suscetível de ser deduzida ao lucro tributável dos sujeitos passivos que a suportavam.

A CEIF foi aprovada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31.12 aplicando-se apenas ao exercício de 2015, ao contrário da CESE que se aplica desde 2014.

A CEIF tem como objetivo garantir a sustentabilidade do serviço nacional de saúde na vertente de gastos com medicamentos (art. 1.º, n.º 2 do RCEIF). Os objetivos da CESE foram atrás elencados e são distintos.

Os sujeitos passivos da CESE e da CEIF são distintos (art. 2.º da RCEIF e art. 2.º da RCESE)

A CEIF e a CESE, mesmo que partilhando a mesma natureza jurídica – contribuição financeira, aplica-se a realidades fáticas distintas.

Porquanto, não se nos afigura que o seu tratamento fiscal distinto possa configurar uma violação do princípio da igualdade em sentido positivo. Sendo situações fáticas distintas o princípio da igualdade em sentido negativo veda que sejam tratadas de forma igual.

Deste modo, sendo realidades fáticas distintas o seu tratamento distinto não se nos afigura arbitrário, não sendo assim o art. 23ºA, n.º 1, al. q) do CIRC contrário ao princípio da igualdade.

### *iii) Princípio da proporcionalidade*

Finalmente a requerente alega a violação do princípio da proporcionalidade. O princípio da proporcionalidade em sentido amplo decorre do princípio do Estado de direito (art. 2º da CRP), sendo por isso de exigir essa avaliação na produção normativa do Estado.

Nos termos do artigo 18 n.º 2 da CRP, a restrição legítima de direitos, liberdades e garantias deve observar o princípio da proporcionalidade que engloba os princípios da adequação, da exigibilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, significando esta que os meios legais restritivos e os fins obtidos devem situar-se numa "justa medida", impedindo-se a adoção de medidas restritivas desproporcionadas ou excessivas em relação aos fins obtidos.

Relativamente à alegada violação do princípio constitucional da proporcionalidade, ele apresenta como dimensões significativas as exigências de:

- i) adequação, isto é à medida que se vai introduzir no ordenamento jurídico deve ser qualitativamente certa para prosseguir o fim que no caso concreto se visa;
- (ii) necessidade ou seja, a intervenção restritiva apenas deverá ser feita se outra menos gravosa não puder ser levada a efeito; e
- iii) proporcionalidade em sentido restrito, que significa que a medida restritiva deve ser quantitativamente acertada (i.é, não exagerada) em relação ao fim em causa".[...]

A Requerente coloca a questão da proporcionalidade da al. q), n.º 1 do art. 23ºA do CIRC, na perspetiva da justa medida por entender que nada justifica a não dedutibilidade deste encargo por assentar, no seu entender, em conexões presumidas e difusas e para almejar fins vagos.

No que respeita à adequação do meio usado para a prossecução dos fins que são visados pela lei, cabe recordar que o princípio da idoneidade ou da aptidão significa que as medidas legislativas devem ser aptas a realizar o fim prosseguido ou contribuir para o alcançar.

No entanto, o controlo da idoneidade ou adequação da medida, enquanto vertente do princípio da proporcionalidade, refere-se exclusivamente à aptidão objetiva e formal de um meio para realizar um fim e não a qualquer avaliação substancial da bondade intrínseca ou da oportunidade da medida. Ou seja, uma medida é idónea quando é útil para a consecução de um fim, quando permite a aproximação do resultado pretendido, quaisquer que sejam a medida e o fim e independentemente dos méritos correspondentes. E, assim, a medida só será suscetível de ser invalidada por inidoneidade ou inaptidão quando os seus efeitos sejam ou venham a revelar-se indiferentes, inócuos ou até negativos tomando como referência a aproximação do fim visado.<sup>15</sup>

Ora, objetivamente, o legislador indicou os efeitos pretendidos com a norma e a mesma é suscetível de atingir os objetivos, atrás elencados, a que o legislador se propôs, sendo inteiramente irrelevante que a mesma finalidade pudesse ser alcançada por uma outra via, tendo em conta que a escolha dos meios destinados a obter um certo efeito de política fiscal se enquadra na margem de livre conformação legislativa.

Destarte entendemos que o disposto na al. q), n. º1 do art. 23ºA do CIRC não é contrário ao princípio da proporcionalidade (art. 2º da CRP).

### V.3 Juros indemnizatórios

A apreciação da condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios fica prejudicada pela solução atrás alcançada.

Mantendo-se o ato tributário sindicado, em consequência, o pedido de juros indemnizatórios deverá também ser julgado improcedente.

## III. DECISÃO

---

<sup>15</sup> Neste sentido cf. Acórdão do TC n.º 188/2009, que seguiu, nesse ponto, o entendimento sufragado por REIS NOVAIS, Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa, Coimbra, 2004, págs. 167-168.

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa, da ilegalidade da autoliquidação de IRC n.º n.º..., relativa ao exercício de 2015, e dos juros compensatórios;
- b) Manter integralmente o ato tributário objeto deste processo;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo, nos termos infra.

Fixa-se o valor do processo em €40.278,49 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a)*, do CPPT, aplicável por força da alínea *a)* do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.142,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar integralmente pela Requerente, uma vez que o pedido foi integralmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de outubro de 2019

O Tribunal Arbitral

O Árbitro

*(André Festas da Silva)*

---