

A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético: a extrafiscalidade, a técnica e as querelas constitucionais – um ponto de situação (e de vista)

Diogo Pina Chiquelho^{1/2}

SUMÁRIO: I. Introdução. II. A fiscalidade como instrumento pró-ambiental. III. Os tributos ambientais: a noção e sua orientação. IV. A Contribuição Extraordinária Sobre o Setor Energético (CESE). 4.1. A natureza, enquadramento e objetivo. 4.2. A evolução da CESE: uma breve consideração. 4.3. As técnicas fiscais da CESE. a) A incidência subjetiva e o recentíssimo Acórdão do TC n.º 101/2023. b) a Incidência objetiva. c) As taxas. d) Isenções. e) A liquidação. f) O pagamento. 4.4. A CESE enquanto contribuição financeira ou contribuição especial? a) Enquanto contribuição financeira. b) Enquanto contribuição especial. c) O “não ser nada” e a desadequação da CESE. V. Conclusão.

RESUMO: A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE) nasceu com um caráter temporário, mas ainda hoje vigora no ordenamento jurídico-fiscal português, celebrando, com o Orçamento de Estado para 2023, o seu décimo aniversário, na sua terceira versão. Tendo como finalidades principais a preservação sistémica do setor energético, mediante redução da dívida tarifária, com vista ao financiamento de políticas sociais e ambientais do setor energético, quando o tributo tem como incidência, objetiva e subjetiva, emissores de impacto

¹ Jurista no Departamento de Supervisão Prudencial do Banco de Portugal, Investigador-colaborador do Centro de Estudos Jurídicos, Económicos e Ambientais da Universidade Lusíada (ORCID ID 0000-0003-1206-5269 e Ciência Vitae ID 5816-8B8F-7467) e Mestrando em Ciências Jurídico-Económicas pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

² As opiniões vertidas no presente escrito vinculam apenas o seu autor e são da sua inteira responsabilidade.

ambiental, destaca-se a sua natureza extrafiscal e o cumprimento, mais diretamente, de finalidades de sustentabilidade ecológica.

Sem descurar isto, não se gerou, tanto na doutrina, como na jurisprudência, consenso sobre a classificação e natureza jurídica da CESE. Se a dogmática entende tratar-se de um imposto ou de uma contribuição especial, a jurisprudência entende ser uma contribuição extraordinária, havendo ainda quem entenda, em bom rigor, que a leitura transversal e ponderada da técnica fiscal não permite enquadrá-la em qualquer das classificações previstas na Lei Geral Tributária, gerando-se um problema de possível violação do princípio da legalidade fiscal, como se defende neste trabalho. No meio deste imbróglio todo, o Tribunal Constitucional entendeu que a conjuntura que sustenta esta contribuição alterou, tendo por isso decidido delimitar a incidência subjetiva, pronunciando-se pela inconstitucionalidade da integração de certos operadores do setor energético na qualidade de sujeitos passivos.

PALAVRAS-CHAVE: Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético; Fiscalidade Verde; Extrafiscalidade; Desenvolvimento Sustentável; Técnicas Fiscais; Contribuições Especiais.

I. Introdução

As Finanças Públicas são um meio pelo qual fins se alcançam, eventualmente dos mais eficazes. Nos dias correntes medidas que “toquem os bolsos” dos sujeitos são das medidas que mais consternam as pessoas, sejam elas singulares ou coletivas, mas ainda o próprio Estado. Atendendo a que uma das maiores crises atuais é a crise climática e ecológica, estando nós somente a

pouquíssimos anos de um Ponto de Não Retorno Climático³, isto é, de um ponto a partir do qual não será mais possível reverter as alterações climáticas, autocondenamo-nos às consequências, certamente negativas, que daí advirão. Não bastarão, provado que está já, as normas do Direito Ambiental como são, por exemplo, as normas que fixam a responsabilidade ambiental, por mais nobre que sejam nos princípios da prevenção e da precaução, mas exigem-se cada vez passos mais eficazes e menos medrosos, que passem da *law in books* para entrar *in action*. O princípio do pagador-poluidor, um passo acima do poluidor-pagador, não deixa de ser um princípio de Direito Ambiental, mas também de Finanças verdes, na medida em que vem colocar essas mesmas Finanças ao serviço do Direito do Ambiente e dos fins a que este se propõe. A fiscalidade pró-ambiental é um desses meios, e o legislador português sempre se propôs a ter as finanças como instrumentais aos fins ambientais, podendo ser os tributos verdes um dos instrumentos mais eficientes na prossecução desses fins.

A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético, apesar de na sua génesis não ter sido criada com fins, pelo menos paradigmaticamente, ambientais, não deixará de ser um instrumento financeiro ao serviço do ambiente, na medida em que o seu objeto é a energia e as suas isenções passam pelas formas de produção energética que o legislador considerou ambientalmente sustentáveis, importando conhecer as suas técnicas fiscais e de que modos é que se integra a CESE no seio da tributação ambiental, entrando-se ainda na querela da qualificação jurídica desta contribuição, tentando dar o nosso muito humilde contributo para esse debate e fazendo como que um ponto de situação do entendimento jurisprudencial, já que se vai intensificando e densificando e almeja tornar-se, muito em breve, numa discussão, diga-se que, jurídico-fiscalmente ainda mais interessante e complexa.

³ O Ponto de Não Retorno, obviamente, não é uma data concreta e fixa e pode variar consoante as abordagens dos Estados, contudo, a data mais pessimista apontada é em 2026. Quanto a isto, *vide SORAB* (2019).

II. A fiscalidade como instrumento pró-ambiental

A economia e as medidas do seu foro emanadas permitem o alcance de duradouros e eficazes resultados. Por assim o ser, por certo não negará o leitor a realidade que as questões ambientais atuais levantam, porquanto, se o fizer, aconselha-se largar liminarmente este texto, dado que por muito que o leia, nunca alcançará a sua *ratio*, porque nem sequer alcança a realidade no planeta que o alberga. Mas assumindo que a lógica impera, então não deixa de ser apetecível aos propósitos ecologistas que funcionem em seu propósito os instrumentos económico-financeiros.

Esta perspetiva transversal entre matérias não é em nada recente, mas o debate e execução em torno dos seus instrumentos mantêm-se - e augura-se que se mantenham - durante vasto tempo na ordem do dia. O legislador constituinte plasmou no artigo 9.º, alínea e) da Constituição da República Portuguesa (CRP) como tarefas fundamentais a defesa da natureza e do ambiente, a preservação dos recursos naturais e o asseguramento de um correto ordenamento do território, preceito este que acabou por concretizar um bocado mais no artigo 66.º. O legislador constituinte não quis que a Administração Pública se cingisse a atuar somente aquando de restrições a direitos subjetivos, o que dá a entender que o seria pela alínea d) do artigo 9.º da CRP, daí que tenha aditado, na Revisão Constitucional de 1982, a referida alínea e). Na concretização do artigo 66.º, n.º 2 da CRP elevou-se ao pedestal fundamental o princípio do desenvolvimento sustentável, o qual resulta expressamente da letra da norma. Entre tantas outras ideias que ali se fixam, tal como a transversalidade das políticas setoriais ou a promoção do aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando-se a capacidade de renovação e a estabilidade ecológica, percebeu-se o papel que o Direito Fiscal pode ter para adoção das melhores práticas ambientais, para o afastamento das atitudes contra ambientais e para concretização eficaz da tarefa fundamental de defesa da natureza e do ambiente. Daí que se tenha estipulado na alínea h) do referido artigo que o Estado deve assegurar que a política fiscal

compatibilize o desenvolvimento com a proteção do ambiente e a qualidade de vida. O legislador quis que o Direito Fiscal fosse uma ferramenta do Direito Ambiental, de modo que não ficasse em momento algum de parte a *fiscalidade verde*. O princípio do desenvolvimento sustentável «obriga assim à “fundamentação ecológica” das decisões jurídicas de desenvolvimento económico, estabelecendo a necessidade de ponderar tanto os benefícios de natureza económica, como os prejuízos de natureza ecológica de uma determinada medida, afastando por inconstitucionalidade a tomada de decisões insuportavelmente gravosas para o ambiente»⁴. Em suma é isto: o Direito Fiscal deve reger-se também pelo “filtro verde”, um filtro que obriga a pensar como se tributa *lato sensu* ou como se beneficia, premiando toda e todo aquele que tem práticas ambientalmente prejudiciais ou que prossegue o que de melhor se pode fazer ecologicamente, respetivamente. É colocar constantemente o legislador fiscal a tentar responder da melhor forma possível à querela: de que modo a fiscalidade se pode constituir como uma cada vez melhor forma de combate às alterações climáticas?

A Lei n.º 19/2014, de 14 de abril - a Lei de Bases da Política de Ambiente - estipula precisamente no seu artigo 14.º, n.º 1 que é instrumento destas políticas o, entre outros, planeamento económico e financeiro, prevendo o n.º 2 que esses instrumentos devem ser desenvolvidos e aplicados de forma integrada com as demais políticas nacionais, regionais, locais ou sectoriais, com vista à prossecução dos objetivos nacionais e dos compromissos internacionais assumidos por Portugal. Concretizando isto, o artigo 17.º, n.º 1 prevê que a política de ambiente deve usar desses mesmos instrumentos para se concretizar, tornando-os equilibrados e sustentáveis, em razão do alcance dos fins ambientais, da utilização racional dos recursos e da internalização das externalidades ambientais. Já o n.º 2, na sua alínea e) refere serem instrumentos, também entre outros, as componentes fiscais que desonerem boas práticas ambientais, onerem quem não as tenha ou

⁴ PEREIRA DA SILVA (2004), p. 75.

contrarie, numa perspetiva global que seja neutra e equitativa, para direcionar comportamentos.

É evidente que para o Ambiente a economia e as finanças em geral e a fiscalidade em especial são seus instrumentos, tendo até reconhecido isso o próprio legislador. Ao fim ao cabo, «em primeiro lugar, a questão ambiental é uma questão económica. (...) Se a questão é económica, então deverão ser os instrumentos económicos que deverão ser utilizados na sua resolução»⁵.

III. Os tributos ambientais: a noção e sua orientação

O EUROSTAT tem por definição de imposto ambiental que este será o que recair sobre uma base tributável que é uma unidade física e que, empiricamente, tem um impacto negativo no ambiente⁶. Desta noção resultam duas características essenciais que a compõem, a saber: a *extrafiscalidade* e a base tributável.

O imposto extrafiscal é aquele cujo objetivo principal não é a arrecadação de receita. Será fiscal, quanto ao seu objetivo e efeito, o imposto que vise essencialmente arrecadar receita, esta que, por sua vez, se classifica como receita fiscal, dada a sua proveniência. Opostamente, e não sendo rejeitável esse efeito, o imposto extrafiscal tem como propósito o incentivo ou desincentivo de atos ou práticas, que o legislador entende dever assegurar. O efeito paradigmático não é, de todo, o preenchimento dos cofres estaduais, mas será, esse sim, o de que os sujeitos passivos desse imposto sejam incentivados a não adotar ou adotar um certo e determinado ato, porquanto ele será nocivo ou mais benéfico, respetivamente, num determinado sentido, conforme configurado pelo legislador. O soberano fiscal, como não poderia deixar de ser, será sempre o mesmo: o Estado,

⁵ LOBO (2019), p. 41.

⁶ A noção apresentada e a que aqui serve de base é *A tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of a physical unit) of something that has a proven, specific negative impact on the environment, and which is identified in ESA as a tax*. EUROSTAT (2013), p. 9.

porque se visa a realização de fins públicos. «Simplesmente, os fins públicos podem ser vários e, daí, os diversos objectivos da tributação. (...) Simplesmente, há impostos cuja finalidade imediata é apenas a da cobertura das despesas – e são os impostos fiscais; e há impostos cuja finalidade imediata não é apenas essa ou nem sequer é essa – e são os impostos extrafiscais»⁷. Perante isto, e atendendo ao propósito que terá um imposto ambiental – o de desincentivar seriamente atos, práticas ou áreas de produção ecologicamente pouco ou nada recomendáveis –, não restarão dúvidas de que o imposto ambiental é, e teria mesmo de ser, extrafiscal. Como constatado pelo EUROSTAT, *The term ‘environmental taxes’ can be interpreted as referring to taxes with an environmental, rather than a fiscal, motivation*⁸.

No que à base tributável diz respeito pouco há mais a acrescentar do que aquilo que resulta da própria evidência: o imposto terá como sujeito passivo, seja pessoa singular ou coletiva, que praticou e/ou pratica ato(s) idóneos a afetar a sustentabilidade ambiental. As externalidades negativas provocadas pelos atos praticados, ou pela sua omissão, por quem assumirá a posição de sujeito passivo do imposto, é o que mais fundamenta teleologicamente esta tributação, muito ligando-se, como não poderia deixar de ser, à característica suprarreferida da *extrafiscalidade* do imposto ambiental. O imposto ambiental, dada a sua teleologia, terá sobre a base tributável um *quantum* de imposto bem mais pesado, aliás, sendo esse um propósito necessário. O que se pretende é o desincentivo de práticas e a motivação de outras, então o imposto, seja ele nominal, proporcional, progressivo ou regressivo, terá de ser necessariamente mais alto do que aquele que vise somente obter receita fiscal. Terá de ser, no mínimo, um *quantum* de imposto que leve o eventual sujeito passivo *a priori* a pensar se deve tomar aquele ato, pois isso

⁷ TEIXEIRA RIBEIRO (2010), pp. 259-260. De se notar que, para este douto autor, e bem, o imposto extrafiscal dificilmente deixará de ser fiscal, na medida em que não é pelo facto de a finalidade principal não ser a arrecadação de receita que esta deixará de advir, da mesma maneira que o imposto de caráter fiscal não deixará de ser extrafiscal, porquanto as receitas servirão para reinvestir em domínios públicos e/ou sociais.

⁸ EUROSTAT (2013), p. 10.

fará com que ele suporte um imposto considerável e que financeiramente não compense. Ao fim ao cabo, e quanto a mim, a abordagem económico-ambiental deve ser muito direcionada para o seguinte fim: não deve compensar ser-se poluente.

Ora, isto nada tem a ver com capacidade contributiva, como por certo se notará. Nos termos do artigo 4.º da Lei Geral Tributária (LGT) devem os impostos atender essencialmente à capacidade contributiva, o que, em termos gerais, leva a que se note ao rendimento do sujeito passivo ou ao património ou aos atos de consumo, tal como devem as taxas atender à contrapartida prestada pelo sujeito ativo de imposto, assim como as contribuições dizem respeito a benefícios ou aumentos de valor dos bens do sujeito passivo, das obras públicas, criação ou ampliação de serviços públicos ou, em sentido contrário, pelo desgaste que fora causado por motivo de uma atividade. Pela aferição destas vias o princípio da igualdade (cfr. arts. 13.º e 103.º e 104.º da CRP) alcança-se, especialmente pela aferição da capacidade contributiva ou pela aferição do benefício/ equivalência, isto é, respetivamente, olhando-se para os contribuintes e percebendo-se em que medida conseguem contribuir ou percebendo-se o benefício que retiram ou os custos que provocam. Quanto a isto, ambos são relevantes, mas levam-nos a destinos diferentes, isto é, «apesar de ambos revestirem um fundamento inequívoco de legitimidade tributária, os seus pontos de partida e de chegada são distintos»⁹. Fica claro que a tributação ambiental se apoiará no princípio do benefício ou equivalência enquanto critério para a igualdade fiscal, porque, e ligando-se novamente à *extrafiscalidade* deste género de tributação, pretende-se essencialmente que se internalizem as externalidades. Quer isto dizer que as externalidades negativas produzidas pelos operadores económicos conduzirão ao suporte de tributação que leve a que o custo causado ao ambiente – o que pode equivaler ao custo económico-financeiro para a sua reparação – seja equivalente ao *quantum* de tributo a ser prestado. Neste plano, este princípio é o que faz sentido

⁹ LOBO (2019), p. 228.

seguir-se, em razão da eficiência tributária. Diz-nos quem melhor estuda sobre isto que «esta orientação corresponde na íntegra aos últimos desenvolvimentos doutrinários respeitantes à matéria e preenche inequivocamente todos os mandamentos constitucionais essenciais: o princípio da igualdade e o princípio da eficiência na decisão pública»¹⁰. Por tudo isto, a tributação ambiental deve orientar-se de acordo com o princípio do benefício ou da equivalência, deixando de parte o princípio da capacidade contributiva.

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

4.1. A natureza, enquadramento e o objetivo

A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE) surgiu em 2013, no seio da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na qual constava - e aprova - o Orçamento de Estado para 2014, mais concretamente no artigo 228.º, onde está fixado o regime jurídico desse mesmo tributo. Segundo o art. 1.º, n.º 2 da CESE, “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”. A letra da lei enfatiza a necessidade de receita fiscal com vista a que o setor energético seja sustentável, fim para o qual se constituiria um fundo¹¹ que visasse reduzir a dívida tarifária do

¹⁰ *Ibidem*, p. 231. Este autor também refere que o *Bundesverfassungsgericht* – Tribunal Constitucional federal da Alemanha – tem vindo a admitir as taxas orientadoras de comportamentos, as *Lenkungsgebühren*. As *taxas de direção* – numa tradução literal do alemão – “servem para alcançar um comportamento (politicamente) desejado para garantir determinados objetivos. Tais taxas podem ser encontradas, por exemplo, como um subelemento na área dos resíduos, de forma a criar incentivos para evitar e reciclar determinados tipos de resíduos através da estrutura de taxas”. BURTH & GNÄDINGER (2022).

¹¹ Dispõe o art. 11.º, n.º 1 do regime da CESE que a receita é consignada para o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (FSSSE), precisamente para os fins descritos no abordado art. 1.º, enfatizando este n.º 1 do art. 11.º essa mesma finalidade.

Sistema Elétrico Nacional (SEN)¹² e para que políticas sociais e ambientais na área da energia fossem financiadas, mas ainda, desde a alteração ao regime do CESE de 2015¹³, com vista a minimizar os encargos financeiros para o Sistema Nacional de Gás (SNG)¹⁴. Em bom rigor, não se negará que tributar este setor é onerar fiscalmente as práticas ou os comportamentos que, de acordo com o legislador, são tidas como fontes de encargos consideráveis, ou melhor, sobrecustos, tanto para o SEM, como para o SNGN, de modo que o legislador pretendeu seguir em função da internalização desses custos, porquanto eram externalidades negativas. Em contrapartida, a CESE tem como fim imputar aos sujeitos que tenham práticas que promovam a sustentabilidade sistémica do setor energético os benefícios que provenham das políticas sociais e ambientais financiadas por esta contribuição, ou melhor, tem como um objetivo complementar, esta contribuição, a socialização das externalidades positivas.

A dívida tarifária do SEN tende a ser definida como uma acumulação sucessiva de sobrecustos do sistema elétrico que nos anos anteriores não foram tidos em conta para definição dos preços da eletricidade para os consumidores, de modo que agora, pela via fiscal, o legislador tende a corrigir isso através desta contribuição extraordinária.

¹² Segundo o art. 2.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 15/2022, de 14 de janeiro, que estabelece a organização e o funcionamento do SEM, ao transpor a Diretiva (UE) 2019/944 e a Diretiva (UE) 2018/2001, este Sistema visa organizar a produção, armazenamento, autoconsumo, transporte, distribuição, agregação e comercialização de eletricidade, assim como regular a operação logística de mudança de comercializador e agregador, os mercados, a atividade de emissão de garantias de origem, a atividade de gestão de garantias e ainda o procedimento para acesso a estas atividades e, ainda, a proteção do consumidor.

¹³ O que ocorreu com a Lei n.º 33/2015, de 27 de abril, mas ainda com a Lei n.º 42/2016, que aprovou o Orçamento de Estado de 2017.

¹⁴ O Sistema Nacional de Gás (SNG), segundo o art. 1.º do Decreto-Lei n.º 62/2020, de 28 de agosto, que estabelece a organização e o funcionamento do Sistema Nacional de Gás e o respetivo regime jurídico e procede à transposição da Diretiva 2019/692 debruça-se sobre o regime jurídico das atividades de receção, armazenamento e regaseificação de gás natural liquefeito, do armazenamento subterrâneo de gás, do seu transporte e distribuição, das concessões, da produção, da comercialização, dos mercados, da operação logística de mudança de comercializador, as estipula ainda normas quanto à gestão de várias entidades, planos, programas e normas de segurança.

O EUROSTAT, ao abrigo da noção que analisámos e comentámos, estipula quatro grandes categorias em que se dividem os tributos ambientais, a saber: a tributação da energia, a tributação dos transportes, a tributação da poluição e a tributação dos recursos naturais¹⁵. A primeira categoria alberga tanto a produção da energia, como os produtos energéticos utilizados pelos transportes. A segunda categoria alberga os impostos cuja base tributável são os próprios transportes em si, porquanto a sua indústria e a sua utilização são consideráveis emitentes poluentes, sendo que o combustível por si utilizado e sua tributação, como se disse, enquadr-se na categoria da energia e não nesta. A terceira categoria tem como base tributável a, diria eu, poluição propriamente dita ou *stricto sensu*, na medida em que recai sobre emissões poluentes para o ar ou para as redes hídricas, a gestão de resíduos sólidos e até o barulho, excluindo-se o CO₂, pois este é um elemento da primeira categoria e não desta. Por fim, a quarta e última categoria recai sobre atividades extratoras de recursos naturais, enquanto seus esgotantes, tais como a água, a própria exploração das florestas, da fauna, entre outras. Indubitavelmente, temos de inserir a CESE na primeira categoria, onde se tributa a energia. Na tributação sobre a energia integramos a eletricidade, assim como o gás e demais combustíveis, porquanto tudo isso é elemento energético. Neste sentido, «a gasolina com e sem chumbo, o gasóleo, os produtos energéticos usados como carburante, o fuelóleo leve e pesado, o gás natural, o carvão, o coque, os biocombustíveis e ainda o consumo e a produção de eletricidade e a utilização desta para aquecimento, são a base tributável do imposto sobre a energia»¹⁶.

4.2. A evolução da CESE: uma breve consideração

Subtraindo aqui a designação, diz-se que temos hoje três versões da CESE, a saber: a *CESE 1*, que corresponde ao regime original introduzido pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, a *CESE 2*, que diz respeito às alterações introduzidas

¹⁵ EUROSTAT (2013), pp. 13-14.

¹⁶ PARADINHA (2014), p. 22.

pela Lei n.º 33/2015, de 27 de abril, e também pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro e, por último, a CESE¹⁷, que diz respeito às alterações mais recentes até ao momento, isto é, as alterações provenientes da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, a Lei do Orçamento do Estado para 2019¹⁸.

Na versão originária proveniente do Orçamento de Estado para 2014, com a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, a CESE tinha uma incidência subjetiva considerável, ao ter como sujeito passivo de imposto vários operadores ao longo de toda a cadeia de valor do setor energético, nos termos do art. 2.º. Já se ia desde os produtores, *v.g.* titulares de licenças de exploração de centros eletroprodutores (alínea a)), passando-se por transportadores, *v.g.* concessionárias das atividades de transporte ou de distribuição de eletricidade (alínea c)), indo até ao armazenamento, *v.g.* concessionárias das atividades de armazenamento subterrâneo de gás natural (alínea d)), e chegando até aos distribuidores e comercializadores, *v.g.* comercializadores grossistas de eletricidade (alínea l)). E isto tanto quanto à eletricidade, mas também quanto ao gás natural ou petróleo, claro está, atendendo ainda ao regime de isenções que está fixado no art. 4.º da CESE.

Com a primeira alteração à CESE, com a Lei n.º 33/2015, de 27 de abril, a incidência, agora objetiva, foi alargada, albergando os contratos de aprovisionamento de longo prazo *take-or-pay*. O aprovisionamento de gás natural em Portugal é feito precisamente por intermédio destes contratos, ou seja, é por recurso a estes contratos que Portugal é abastecido, por exemplo, da Argélia e da Nigéria, sendo estes de longa data e que permitem, lá está, o abastecimento em Portugal de gás natural¹⁸. A Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que aprovou o

¹⁷ Esta designação por versões da CESE é da autoria de Filipe de Vasconcelos Fernandes, que muito se dedica ao estudo desta temática. *Vide*, para maiores desenvolvimentos, VASCONCELOS FERNANDES (2019), pp. 51-57.

¹⁸ Apresentando-se uma noção deste tipo de contrato, *vide* WILLIAMS (2021). Segundo o autor, *Commonly found in natural gas supply contracts, take or pay provisions require the buyer to either take a supply of the product, or pay for it in any event. This provides a benefit for both parties, as it ensures that the seller always has a purchaser for its product and means that the buyer has a guaranteed supply.*

Orçamento de Estado para 2017, alterou a CESE no sentido de a aplicar ao excedente apurado para o valor económico equivalente dos contratos de aprovisionamento de longo prazo em regime *take-or-pay*. Ao fim ao cabo, entendeu-se que por força dos contratos referidos geraram-se desequilíbrios sistémicos no Sistema Nacional de Gás Natural (SNGN) e que esses custos eram repercutidos nos consumidores finais, o que significa que, mais uma vez, se notaram externalidades negativas por força dos operadores do mercado energético e que o legislador decidiu, então, internalizar. Por força disto, ao aumentar a incidência objetiva nestes moldes, aumentou-se também a incidência subjetiva, ao tributar os titulares daqueles contratos, mas ainda tributou mais-valias provenientes de revenda de excedentes de gás natural no mercado internacional¹⁹.

A terceira versão da CESE conheceu forma com o Orçamento de Estado para 2019, com a Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, a qual veio essencialmente mexer no campo das isenções, tendo restringido no campo dos produtores de energias renováveis a isenção àqueles que vendam eletricidade em contexto de mercado, mas já não àqueles que tenham regimes especiais, apesar de também serem produtores de energias renováveis, o que significa que houve uma compressão dos beneficiários desta isenção, nos termos do art. 4.º, alínea a) da CESE.

¹⁹ Segundo VASCONCELOS FERNANDES, tratou-se de uma forma encapotada de tributar mais-valias, o que é criticável, tanto porque do ponto de vista constitucional isto nada tem a ver com os contratos *take-or-pay* e o seu impacto, pelo que não se tratará já de internalização de externalidades negativas, mas ainda porque, «de um ponto de vista estritamente conceptual, não correspondendo a CESE a uma modalidade de tributação sobre mais-valias, torna-se especialmente difícil sustentar, no plano normativo, semelhante propósito». VASCONCELOS FERNANDES (2019), p. 55.

4.3. As técnicas fiscais da CESE

a) A incidência subjetiva e o *recentíssimo* Acórdão do TC n.º 101/2023

Fazendo valer a sistematização legal, iniciar-nos-emos a analisar a incidência subjetiva da CESE prevista pelo art. 2.º da CESE, passando posteriormente para a incidência objetiva.

Como já se fez saber *supra*, «a CESE apresenta uma estrutura de incidência muito ampla e diferenciada, abrangendo realidades muito heterogéneas: todos os subsetores energéticos, como a eletricidade, o gás natural e o petróleo, bem como as atividades das respetivas cadeias de valor»²⁰. Nos termos do art. 2.º da CESE, interessam as “pessoas singulares ou coletivas que integram o setor energético nacional, com domicílio fiscal ou com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território português, que, em 1 de janeiro de 2015” integrem uma das qualidades elencadas nas alíneas deste artigo. Assim, (1) relevam tanto pessoas singulares como coletivas, desde que integrem o setor energético nacional e desde que (2) tenham domicílio fiscal, sede, mas bastando a direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal e (3) que, ao início do ano fiscal, tenham, pelo menos, uma das categorias que o artigo elenca. Quanto a isto há a dizer que se rege a CESE pelo princípio da territorialidade, pois de acordo com este «os Estados exercem a sua jurisdição fiscal sobre todos os bens, pessoas e transações conectados com o seu território»²¹. Perante isto, torna-se claro que a CESE atende sim à atividade exercida em território português, “não lhe interessando tanto” que o operador tenha “nacionalidade” portuguesa ou tenha no nosso país a sua residência/sede, mas que, além disto, aqui atue. Quanto aos vários sujeitos elencados na génesis desta contribuição extraordinária estava uma amplitude que abrangia toda a cadeia do setor que vai desde o próprio produtor até ao

²⁰ VASCONCELOS FERNANDES (2019), p. 57.

²¹ TEIXEIRA (2021), p. 60.

comercializador²². E foi precisamente no âmbito desta indiscriminada amplitude que o regime da CESE começou, muito recentemente, a sofrer pela via da inconstitucionalidade.

O Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 101/2023, apreciou um recurso no qual era recorrente uma sociedade cujo objeto é o aprovisionamento e distribuição de gás natural e outros gases combustíveis canalizados, o que significa que integraria o elenco de sujeitos passivos, nos termos do art. 2.º, al. d) da CESE. Neste Acórdão, finalmente, o TC arrojou face aos seus antecedentes – leia-se o Acórdão n.º 7/2019 e a sequência de arrestos que reproduziam essencialmente a argumentação desse originário – e deixou claro que, sendo o propósito paradigmático da CESE a diminuição da dívida tarifária, não se pode subjetivamente alvejar quem para ela não contribuiu. Assumindo o caráter de contribuição financeira, há uma inerente *responsabilidade grupal* associada e é sobre esses responsáveis que num todo compõem essa coletividade, que deve recair a «ablação patrimonial»²³. Entendeu-se que face ao circunstancialismo em que a CESE foi criada e, dada a sua evolução, então «forçoso é reconhecer que os termos em que, a partir de 2018, se encontravam previstas as prestações públicas que a CESE se destinava a financiar, obstam a que se possa firmar o necessário *nexo* entre tais prestações e o grupo dos sujeitos passivos que exercem as atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural»²⁴. Destaca isto o TC porquanto se a maior fatia da receita se destina agora a cobrir a dívida tarifária do setor elétrico, então de acordo com o princípio da equivalência/benefício quem não integre este setor não irá retirar a presumível equivalência, de modo que também não deve estar adstrito à responsabilidade de grupo. O TC esclarece ainda que estes operadores integram o setor energético, ou seja, o setor em sentido amplo, mas isso não significa que tenham de ser

²² Vide supra 4.2. A evolução da CESE: uma breve consideração, §2, pp. 7-8. Para maiores desenvolvimentos, numa análise granular alínea a alínea, vide o trabalho de VASCONCELOS FERNANDES (2019), pp. 57-64.

²³ Ac. do TC n.º 101/2023, de 16/03/2023, Processo n.º 480/2022, 9.

²⁴ Ibidem, 10.

responsabilizados pela dívida do setor elétrico *stricto sensu*. Isto, claro está, sem prejudicar que os integrantes do subsetor tenham interesses e uma interdependência dos integrantes do setor, caracterizantes de uma cadeia de mercado. Em nossa leitura, este entendimento do TC é, pelo menos, algo congruente com aquilo que o próprio TC apregoava em outros arestos não muito anteriores. Em variados processos, o TC foi chamado a renovar a constitucionalidade da CESE, conferida pelo Acórdão n.º 7/2019, infirmando argumentos dos recorrentes que este Acórdão tinha vertido no regime de 2014 da CESE e não indo além desse e, ademais, porque se a CESE é tida como uma contribuição de cariz extraordinário – conforme entendeu o TC nesse originário Acórdão –, então haverá uma lógica de temporaneidade que lhe está associada. Nesses vários arestos, o TC explicou que o ser extraordinário e, portanto, ser de vigência limitada, estará dependente da «vocação conjuntural» e não de um critério temporal propriamente datado e, dessa forma, ao demonstrar que estava afetada a conjuntura, então estaria, parcial ou totalmente, afetada a CESE²⁵. Temos isto por congruente, porque ao ter identificado uma mudança da conjuntura, o TC efetiva agora essa mudança, promovendo essa alteração no próprio regime, o que terá repercussões ao nível da técnica fiscal.

b) A incidência objetiva

Já ao nível da incidência objetiva, o art. 3.º, n.º 1 estipula que a contribuição extraordinária sobre o setor energético incide sobre o valor dos elementos do ativo dos sujeitos passivos que respeitem, cumulativamente, a, alínea a), ativos fixos tangíveis, alínea b), ativos intangíveis, com exceção dos elementos da propriedade

²⁵ Ac. do TC n.º 513/2021, de 09/06/2023, Processo n.º 268/2021. Este entendimento foi, deste Acórdão em diante, reproduzido, entre outros, no Ac. n.º 532/2021, de 13/07/2021, Processo n.º 276/2021, 5, Ac. n.º 735/2021, de 22/09/2021, Processo n.º 93/2021, 2.1., Ac. n.º 736/2021, de 22/09/2021, Processo n.º 105/2021, 2.2, Ac. n.º 777/2021, de 01/10/2021, Processo n.º 410/2021, 5-7, e serviu de base ao Ac. n.º 756/2021, de 23/09/2021, Processo n.º 389/21, 6 e 9, e ao Ac. n.º 837/2022, de 20/12/2022, Processo n.º 788/2022, todos do TC.

industrial e, alínea c), a ativos financeiros afetos a concessões ou a atividades licenciadas nos termos do artigo 2.º. Releva, portanto, o valor dos elementos do ativo dos sujeitos passivos, o que se configurará como os ativos líquidos que constem da contabilidade dos sujeitos passivos determinados nos termos do art. 2.º ao início de cada ano. O próprio artigo apresenta o que entende por “valor dos elementos do ativo” ao estipular, no n.º 5, que se trata de “os ativos líquidos reconhecidos na contabilidade dos sujeitos passivos, com referência a 1 de janeiro” de cada ano, “ou no 1.º dia do exercício económico, caso ocorra em data posterior”. Por sua vez, e voltando ao gás, sendo um comercializador do Sistema Nacional de Gás Natural (SNGN), então a incidência objetiva passa ainda por atender ao valor económico equivalente dos contratos *take-or-pay*, que se determina de acordo com a fórmula do Anexo I, que olha para elementos como a duração do contrato, o preço estimado do gás natural, etc., mas, também, passa ainda por, adicionalmente, apurar-se o excedente para o valor económico equivalente, para que sobre esse excedente recaia também a taxa desta contribuição (cfr. arts. 3.º, n.os 2, 3, 6, 7 e 8). Há que notar que quanto às atividades reguladas os ativos relevantes serão aqueles cujo valor dos ativos regulados sejam aceites pela Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos (ERSE) na determinação dos proveitos permitidos recuperados pelas tarifas do ano seguinte, caso este seja superior ao valor dos ativos referidos no n.º 1, isto é, na regra geral, de modo que interessará, em suma, a base tributável mais alta (artigo 3.º, n.º 4). De facto, quanto a isto, há que notar uma crítica: se a *ratio* da CESE passa precisamente pela internalização das externalidades negativas provocadas pelos operadores deste setor, então quanto ao que dispõe o artigo 3.º, n.º 4 vêm criticar os reguladores, designadamente a ERSE, que se os ativos são regulados por aquela entidade, então de que modo podem ter ocorrido externalidades negativas que devem ser internalizadas?²⁶.

²⁶ Também assim, seguindo nós o seu sentido, VASCONCELOS FERNANDES (2019), p. 66.

b) As taxas

O art. 6.º, n.º 1 da CESE estipula como alíquota geral 0,85%, se bem que os números seguintes deste artigo estipulam normas, e taxas, especiais. Assim, a taxa prevista no n.º 1 é uma taxa proporcional, porquanto opera a «variação numa proporção ou taxa fixa»²⁷, i.e., a taxa é igual para todos, contudo, o *quantum* de coleta varia de acordo com o *quantum* de matéria coletável sobre a qual recairá aquela taxa fixa. Mas já assim não o será quanto às normas especiais dos n.ºs 2 e 4, pois aqui há já uma variação “numa proporção ou taxa variável (em função também da matéria coletável), caso em que temos *impostos progressivos*, se a variação da proporção ou taxa for ascendente, elevando-se até certo máximo em função da matéria coletável”,²⁸ que é o que ocorre, pois mediante ou o aumento da utilização anual equivalente da potência instalada quanto à produção de eletricidade por intermédio de centrais termoelétricas de ciclo combinado a gás natural (n.º 2) ou o aumento da índice de operacionalidade da refinaria no caso de refinação de petróleo bruto (n.º 4), aumenta, em três escalões, a taxa, mas o “teto” máximo a que se chega será sempre o de 0,85%²⁹ ³⁰. Por último, e voltando à taxa fixa, nos contratos *take-or-pay* a taxa é de 1,45%, e quanto ao excedente ao valor económico equivalente desses contratos a taxa é de 1,77%, nos termos do art. 6.º, n.ºs 6 e 7, respetivamente.

²⁷ NABAIS (2019), p. 74.

²⁸ *Ibidem*, p. 74.

²⁹ No caso da produção de eletricidade por intermédio de centrais termoelétricas de ciclo combinado a gás natural, nos termos do art. 6.º, n.º 2, se a utilização equivalente da potência instalada for inferior a 1500 horas então a taxa é de 0,285%, se for entre 1500 horas e inferior a 3000 horas a taxa é de 0,565% e se for igual ou superior a 3000 horas a taxa é de 0,85%. Segundo o art. 6.º, n.º 3, a utilização equivalente da potência instalada, em horas, apurada para a central no período compreendido entre 1 de janeiro e 15 de dezembro, é transposta para valores em horas de utilização anual equivalente da potência instalada, multiplicando o valor apurado por 365 e dividindo por 349.

³⁰ No caso da atividade de refinação de petróleo bruto, nos termos do art. 6.º, n.º 4, se o índice de operacionalidade da refinaria for inferior a 0 a taxa é de 0,285%, se for igual ou superior a 0, mas inferior a 1,5 a taxa é de 0,565% e se for igual ou superior a 1,5 a taxa é de 0,85%. Segundo o art. 6.º, n.º 5, o índice de operacionalidade da refinaria é calculado com base nos dados verificados no período compreendido entre 1 de janeiro e 15 de dezembro, nos termos do Anexo II.

Importa que se refira, porque às taxas diz respeito, que segundo o disposto no art. 5.º da CESE não podem ser repercutidas³¹, seja direta ou indiretamente, as importâncias suportadas pelos sujeitos passivos, no seio deste regime, nas tarifas de uso das redes de transporte, de distribuição ou de outros ativos regulados de energia elétrica e de gás natural, previstas nos regulamentos tarifários dos respetivos setores, não devendo a contribuição ser considerada, designadamente, para efeitos de determinação do respetivo custo de capital (n.º 1), nem são consideradas para efeitos de cálculo do custo médio das quantidades adquiridas de gás natural contratadas no âmbito dos contratos de aprovisionamento *take-or-pay* (n.º 2). Faz-nos sentido esta cláusula de não repercussão, porquanto a permissão de que o sujeito passivo deste tributo refletisse no preço que cobra pelo seu serviço esse mesmo montante faria perder o caráter de internalização dos custos económicos, sociais e ambientais que assiste à CESE, conforme vimos *supra*. Se a ideia é que quem provoca externalidades negativas as assuma, então deixar margens à repercussão seria, não apenas uma porta, mas deixar um portão gigante completamente escancarado para desvirtuamento da CESE. Para além do mais, esta disposição do art. 5.º auxilia à base tributável, dado que as importâncias pagas a título de CESE, de acordo com a segunda parte do n.º 1 e de acordo com o n.º 2 não devem ser consideradas para aferição do custo de capital ou do custo médio de quantidades adquiridas. Assim é porque se a CESE tem como base tributável os ativos do sujeito passivo, então se os custos tidos precisamente com a CESE fossem considerados no momento de aferição desses ativos isso significaria que, mais uma vez, haveria externalização dos custos provocados pelo sujeito passivo.

Pelo mesmo motivo em que não se permite a repercussão do *quantum* pago a título de CESE, também prevê o art. 12.º que essa quantia não é dedutível em sede

³¹ O conceito de repercussão é de longa data nas finanças e na fiscalidade, mas deixando aqui uma definição jurisprudencial recente por se achar clara e precisa, «a repercussão fiscal consiste na transferência do imposto que legalmente incide sobre um sujeito passivo, para um terceiro, alheio à relação jurídica tributária, com quem aquele tem relações económicas. Nas palavras de alguns autores, o repercutido será um mero "contribuinte de facto" (titular da capacidade contributiva), por contraposição ao "contribuinte de direito", aquele a quem é juridicamente exigível o pagamento do tributo». In Ac. do STA de 28/10/2020, Processo n.º 0581/17.oBEALM, V.

de IRC, na medida em que o sujeito passivo estaria a “internalizar” os custos por si também provocados para ir beneficiar, com essa internalização, por outro lado, no caso, pelo IRC. Quanto a isto, o Tribunal Constitucional já teve oportunidade de se pronunciar sobre a constitucionalidade do mencionado artigo 12.º por variadas vezes, recentemente, originariamente no Acórdão n.º 301/2021³², mas cuja fundamentação foi integralmente reproduzida e renovada na sua força em arestos subsequentes³³. Argumentavam transversalmente os recorrentes que a CESE recai objetivamente sobre o seu rendimento e que, por isso, deveria a taxa paga ser dedutível em sede de IRC, segundo o artigo 23.º-A, n.º 2, alínea f) do CIRC, mas essa argumentação não mereceu acolhimento. Tendo como substancial alicerce o princípio da equivalência e da qualificação da CESE como uma contribuição financeira – o que, para nós, é criticável, mas a este problema dedicar-nos-emos em exclusividade *infra* -, indo na lógica do referido no presente escrito, «parece evidente que, se o encargo da CESE pudesse ser deduzido ao lucro tributável de modo a reduzir a coleta de IRC, o impacto financeiro deste tributo para os seus sujeitos passivos poderia ser efetivamente *menor*, resultando numa diminuição da respetiva “taxa efetiva”»³⁴, o que afetaria o propósito da CESE e esta pretensa dedução «constitui um aspetto *extrínseco* a essa correlação relevante para a configuração da CESE e que não pode ser adequadamente apreciado à luz do princípio da equivalência, nem sequer como expressão do princípio da proporcionalidade»³⁵. Contudo, pontas soltas ficaram destes Acórdãos, com o TC ainda a “deixar a dica” de que «dessa disposição resulta, não um aumento do encargo suportado com a CESE, mas um agravamento do montante de IRC a

³² Ac. do TC n.º 301/2021, de 13/05/2021, Processo n.º 181/2020.

³³ Tais como, e entre outros, no Ac. n.º 303/2021, de 13/05/2021, Processo n.º 811/2020, Ac. n.º 436/2021, de 22/06/2021, Processo n.º 965/20, Ac. n.º 437/2021, de 22/06/2021, Processo n.º 82/21, Ac. n.º 438/2021, de 22/06/2021, Processo n.º 101/21, Ac. n.º 532/2021, de 13/07/2021, Processo n.º 276/2021, Ac. n.º 735/2021, de 22/09/2021, Processo n.º 93/2021, Ac. n.º 736/2021, de 22/09/2021, Processo n.º 105/2021, Ac. n.º 756/2021, de 23/09/2021, Processo n.º 384/21, Ac. n.º 777/2021, de 01/10/2021, Processo n.º 410/2021 e Ac. n.º 856/2021, de 09/11/2021, Processo n.º 1048/20.

³⁴ Ac. do TC n.º 301/2021, de 13/05/2021, Processo n.º 181/2020, 8. Itálicos do próprio Acórdão.

³⁵ *Ibidem*.

pagar»³⁶, o que, aliado ao princípio da igualdade, poderá levantar problemas ao nível da efetiva determinação da capacidade contributiva inerente ao IRC. Dica deixada, viu-se limitado o Coletivo de Conselheiros, por excesso do âmbito do recurso e nada mais acrescentou, pois, como voltou a clarificar o TC, estes argumentos não são válidos para infirmar a constitucionalidade deste artigo 12.º, quiçá para serem empregues em apreciação de mesmo nível do IRC, e, naqueles autos, estava em causa «a impugnação de um ato de liquidação da CESE, e não de IRC»³⁷.

c) Isenções

As isenções tendem a ir no sentido de, aos moldes produtivos mais ecologicamente sustentáveis, se dar aqui uma benesse, ao estarem isentos de imposto. A título exemplificativo, olhe-se para o que dispõe o art. 4.º, n.º 1, alínea a), que isenta de contribuição os produtores de eletricidade por intermédio de centros electroprodutores que utilizem fontes de energia renováveis, conforme definido legalmente, e salvo a exceção da parte final da referida disposição. Em sentido semelhante isenta-se, dada a utilização de fontes de energia renováveis para a produção de energia, excetuando a eletricidade, o disposto no art. 4.º, alínea h) da CESE. São consideradas fontes de energia renováveis, segundo o art. 3.º, alínea hh) do Decreto-Lei n.º 15/2022, de 14 de janeiro³⁸, “as fontes de energia não fósseis renováveis, nomeadamente eólica, solar, aerotérmica, geotérmica, hidrotérmica, oceânica, hídrica, biomassa e gases renováveis”. É também exemplificativo da “atenção ecológica” a isenção da produção de eletricidade por

³⁶ *Idem.*

³⁷ Ac. do TC n.º 532/2021, de 13/07/2021, Processo n.º 276/2021, 5.

³⁸ Este diploma estabelece a organização e o funcionamento do Sistema Elétrico Nacional, transpondo a Diretiva (UE) 2019/944 e a Diretiva (UE) 2018/2001, e revogou o Decreto-Lei n.º 172/2006, de 23 de agosto, que está inscrito literalmente no texto da CESE.

intermédio de centros electroprodutores de cogeração³⁹ e de cogeração de fonte renovável (art. 4.º, alíneas b) e c) da CESE). Veja-se também que nos casos de unidades de pequena produção⁴⁰ que o façam a partir de recursos renováveis há também isenção, segundo o art. 4.º, alínea e) da CESE, mas também nas situações de produção de eletricidade para autoconsumo, premiando-se quem é autossustentável (art. 4.º, alínea g) da CESE).

Para além desta isenção *pró-ambiental*, há outras que, por outros motivos, se apresentam. Ao nível público-administrativo, estão também isentas as entidades que tenham adquirido licenças ou direitos contratuais por via de concurso público e caso cumpram as obrigações que resultam da adjudicação (art. 4.º, alínea d) da CESE). Do ponto de vista financeiro estão isentos os sujeitos passivos que, ao final do ano anterior, tiveram balanço inferior a € 1.500.000, segundo o art. 4.º, alínea o) da CESE.

Por tudo isto – e veja-se que nem todas foram expressamente mencionadas, por exemplo, a atividade de venda a retalho de eletricidade, gás natural ou produtos de petróleo, também estão isentas – e de acordo com o que se introduziu, este regime “peca” quando se olha concertadamente para os princípios da simplicidade e da neutralidade e se olha, por esse crivo, para o disposto no art. 4.º da CESE, mas também para a ampla incidência que vimos *supra*. A tendência mais recente é «ser neutral: a eliminação de impostos que penalizem mais uma pessoa em relação a outra. Procura-se a igualdade de oportunidade em detrimento da igualdade de resultado». E, por isto, «as exigências feitas por este princípio podem resumir-se do seguinte modo: redução das taxas marginais do imposto e adoção de bases tributárias gerais com um reduzido apelo a isenções ou benefícios fiscais»⁴¹. Pela ainda considerável amplitude das isenções parece que há uma

³⁹ Segundo a DIREÇÃO-GERAL DA ENERGIA E GEOLOGIA, «define-se Cogeração como um processo de produção e utilização combinada de electricidade e calor, proporcionando o aproveitamento de mais de 70% da energia térmica proveniente dos combustíveis utilizados nesse processo».

⁴⁰ São UPPs as unidades cuja potência de ligação seja igual ou inferior a 250 kW, segundo o Decreto-Lei n.º 153/2014, de 20 de outubro.

⁴¹ TEIXEIRA (2021), p. 55.

desconsideração pelo princípio da neutralidade, contudo, quanto a mim, em consideração de um bem maior: o ambiente. Apesar de tudo, o regime, apesar de se basear em consideráveis conceitos técnicos bem distantes do plano jurídico, parece simples quanto à técnica fiscal, de modo que não parece haver, conforme se verá até a seguir, «elementos burocratizantes, com excessivo formalismo e rigidez»⁴², e porque vimos que em geral vigora a taxa única de 0,85%, salvo alguns casos que podem levar até ao escalonamento de não mais de três taxas progressivas, mas cujo teto máximo não passa dos 0,85%, ou de se aplicar uma de duas taxas únicas, no caso dos contratos *take-or-pay*.

d) A liquidação

O art. 7.º da CESE estipula um regime baseado no princípio da simplicidade no seio da *digitalização* e aliado ao direito à informação. Quer-se dizer com isto que o procedimento de liquidação da contribuição extraordinária decorre pela via digital, através da transmissão eletrónica da declaração de modelo oficial, a qual deve ser enviada até ao dia 31 de outubro de cada ano (n.º 1), salvo algumas exceções em que o legislador antecipa a data de entrega dessas declarações para momentos anteriores. É, portanto, um regime de *autoliquidação*⁴³. As declarações entregues podem sofrer de alterações, correções e afins pela Autoridade Tributária, nos termos da LGT, em casos em que se detetem erros, omissões ou alterações decorrentes do cálculo tarifário, que determinem a exigência de um valor de

⁴² *Ibidem*, p. 66. Para esta douta Professora, segundo o princípio da simplicidade «importará seguir certas diretrizes básicas tais como: a) redução dos escalões de impostos; b) eliminação da aplicação de diferentes taxas ao mesmo tipo de rendimento; c) redução das taxas marginais e, d) adoção de impostos simples e de fácil compreensão pelos contribuintes e administração fiscal». *Idem*, p. 67. Quanto a nós, e em geral, estas diretrizes estão tendencialmente respeitadas no caso da CESE.

⁴³ Tratar-se-á de um regime de *autoliquidação* quando o próprio sujeito passivo tem o dever de cumprir as obrigações declarativas a que está adstrito, no sentido de ser apurado o montante devido a título fiscal. Em suma, o próprio sujeito passivo disponibiliza-se a pagar sem para tal ser necessariamente interpelado.

contribuição extraordinária superior ao liquidado (n.º 7). Se não for entregue a declaração pelo sujeito passivo, a liquidação será feita pela própria AT (n.º 8).

Neste plano – como em todos e como não poderia deixar de ser num Estado de Direito – há um dever de colaboração para todos os integrantes da relação jurídico-fiscal, porquanto o n.º 9 determina que a AT, a Direção-Geral de Energia e Geologia e a ERSE estão adstritas a este dever, mas ainda os n.ºs 10, 11 e 12 são normas procedimentais, que implicam a colaboração, também do sujeito passivo, para aferição do montante da coleta que tem de suportar.

e) O pagamento

Liquidada a contribuição, importa aos cofres estaduais agora a, popularmente dita, fase dolorosa para o sujeito passivo, i.e., a fase de pagamento. O regime de pagamento acompanha o regime de *autoliquidação*, na medida em que no limite do prazo para entrega da declaração deve também ser paga a contribuição (cfr. art. 8.º, n.º 1). Significa isto que, nos termos gerais, ao dia 31 de outubro de cada ano, as obrigações declarativas devem estar cumpridas, assim como deve estar cumprida a obrigação de pagamento, não obstante correções que possam vir a ser feitas, conforme se viu, pela AT.

Nos casos especiais que também permitem prazos distintos do geral, o pagamento pode ser faseado até três pagamentos, mas o último deles tem como limite o último dia do prazo para entrega da declaração, o que vai no mesmo sentido da *autoliquidação* referida no parágrafo anterior (art. 8.º, n.º 2).

Em qualquer um dos casos, o cumprimento pontual tem relevância, dado que no dia seguinte àquele em que finda o prazo começam a contar-se imediatamente juros de mora e é a própria AT a promover a cobrança da dívida, nos termos do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT). Nos casos em que a AT tenha custos com a liquidação e/ou cobrança da CESE, então 3% da receita obtida pelo Estado pela CESE são retidos e constituídos como receita

própria da AT, ou seja, a AT, antes de entregar ao Estado a receita obtida para este a destinar aos fins fixados no art. 1.º, n.º 2, mas ainda no art. 11.º, n.º 1, retém 3% dessa receita para compensação dos custos tidos, de acordo com o art. 11.º, n.º 7.

4.4. A CESE enquanto contribuição financeira ou enquanto contribuição especial?

Uma das maiores controvérsias quanto à CESE, na doutrina, tem sido à volta da própria qualificação jurídico-tributária. É a CESE efetivamente uma contribuição? Ou o seu nome engana e será mais um tributo com caráter mais de uma taxa, ou de um imposto? Fomos sempre classificando ao longo deste escrito a CESE como uma contribuição, afinal, foi essa a designação que o legislador lhe imputou e, portanto, sabe o jurista que a interpretação literal é a primeira das interpretações, na medida em que inevitavelmente a letra da lei é o primeiro contacto do intérprete com a mesma. Ao mesmo tempo sabemos que não raras vezes a letra da lei é insuficiente, necessitando que o intérprete vá mais longe no ato a que se propõe, mas do qual necessita.

Optamos por só agora voltar a este tópico, já em fase final deste escrito, dado que muitas das considerações a serem feitas necessitam de algumas noções base da própria CESE, que foram sendo feitas até então, de modo que esta foi a opção sistemática adotada para este texto.

a) Enquanto contribuição financeira.

Quanto à classificação de contribuição, não só ajuda a designação, mas também o Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, no seu Parecer n.º 4/2016⁴⁴ foi nesse sentido, ao entender que a CESE seria uma contribuição financeira, porque há uma bilateralidade, na medida em que

⁴⁴ Vide Diário da República, 2.ª série — N.º 44 — 2 de março de 2018, VII, pp. 6687-6688.

associada à prestação da contribuição está o financiamento de um fundo para redução da dívida do SEN. O Conselho Consultivo da PGR entendeu que se trata de uma relação de *bilateralidade genérica*, na medida em que o sujeito passivo, contrariamente à taxa, não beneficia diretamente de algo, mas só presumivelmente beneficiará da contrapartida associada, no caso, à CESE, a qual é a constituição de um fundo e criação de mais políticas pró-setor energético sustentável. Apoiou-se num Acórdão do Tribunal Constitucional que refere isso mesmo, mas não quanto à CESE, ao dizer que «[a]s contribuições distinguem -se especialmente das taxas porque não se dirigem à compensação de prestações *efetivamente* provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, mas à compensação de prestações que apenas *presumivelmente* são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, correspondendo a uma relação de *bilateralidade genérica*»⁴⁵. O Conselho Consultivo da PGR diz que «a CESE é atribuída ao FSSSE, que, como vimos, tem a natureza de património autónomo, mas, com efeito, mais do que atender àquela consignação, importa atentar na estrutura da relação respetiva” e, “daí que se nos afigure que a CESE, correspondendo a uma relação de *bilateralidade genérica*, no sentido acima referido, se trata de uma *contribuição financeira*».⁴⁶ No mesmo sentido foi o Tribunal Constitucional no, nesta matéria basilar, Acórdão n.º 7/2019⁴⁷, em que abordou diretamente a CESE. O TC vai essencialmente no mesmo sentido já referido, i.e., entende que há aqui um caráter bilateral, dada a criação do FSSSE, que visa precisamente a redução da dívida tarifária e o financiamento de políticas sociais e ambientais do setor energético. Diz o TC que, «aliás, na definição da consignação de receitas, é para o setor da energia globalmente considerado que são destinadas a maior parte das verbas, visando o financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de

⁴⁵ Ac. do TC n.º 539/2015, de 20/10/2015, Processo n.º 27/2015, 2.

⁴⁶ Conselho Consultivo da PGR, *op. cit.*, p. 6688, § 7, 9-10.

⁴⁷ Ac. do TC n.º 7/2019, de 08/01/2019, Processo n.º 141/16.

eficiência energética, e de apoio às empresas, já que apenas um terço é reservado à redução da dívida tarifária do SEN»⁴⁸.

As contribuições financeiras⁴⁹ são tendencialmente caracterizadas por uma *bilateralidade grupal*, porquanto se aproximam de taxas no que toca à bilateralidade e ao caráter sinalagmático, mas somente quanto a um certo grupo, que serão os sujeitos passivos, pois também será este grupo quem beneficiará ou beneficiou do sinalagma. Procurando uma noção de contribuição financeira, diz-nos CASALTA NABAIS que estas «têm por base uma prestação de natureza grupal, na medida em que constituem um preço público, operando assim à maneira das clássicas taxas, a pagar pelo conjunto dos regulados à respectiva entidade ou agência de regulação»⁵⁰. Quanto a nós, parece que classificar a CESE como uma contribuição financeira não será técnico-juridicamente o mais acertado. Assim o será, pois se a CESE tem como objetivo a internalização de externalidades negativas que ao longo de muito tempo foram geradas pelos operadores do setor energético, então esta não visa criar um momento de contrapartida que será gozada pelo grupo-sujeito passivo da contribuição. Essa contrapartida é complementar, pois vimos que paradigmaticamente o que se pretendeu não foi criar uma “base de benefícios” para um certo grupo, mas sim que eles sejam responsáveis por externalidades negativas que causaram. Para além disto, não me parece que associar esta atividade a uma de caráter de regulação e supervisão seja o mais adequado⁵¹.

⁴⁸ *Ibidem*, 14.

⁴⁹ Cfr. artigos 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e 3.º, n.º 2 da LGT.

⁵⁰ NABAIS (2019), p. 51.

⁵¹ No mesmo sentido VASCONCELOS FERNANDES (2019), p. 107, para quem «o referido custo, imputável aos sujeitos passivos da CESE, não se associa ou sequer tem como propósito remunerar qualquer tipo de atividade prestativa, mas sim internalizar um putativo dano económico associado à estrutura de produção ou funcionamento das diversas atividades desenvolvidas no setor energético». Também LOBO (2019), p. 428, para quem «em nenhum momento se constata que a CESE se relaciona, de algum modo, com qualquer tipo de política regulatória. Bem pelo contrário, já que lhe está subjacente a prossecução de meras finalidades reditícias, associadas ao combate ao défice e dívida tarifária associada».

Claro fica que não se poderia tratar de uma taxa, pois, mesmo que se defendia tratar-se de uma contribuição financeira que se aproxima das taxas, nunca na CESE estaria em causa o gozo de uma contraprestação específica, tal como a prestação de um serviço público, a utilização de um bem do domínio público ou a remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, nos termos do art. 4.º, n.º 2 da LGT. A CESE não visa nada disto, mas sim, paradigmaticamente, a internalização de sobrecustos causados no setor energético.

b) Enquanto contribuição especial.

As contribuições especiais são aproximadas já mais aos impostos, dada a sua unilateralidade, ou seja, a não obtenção de contrapartida, pelo menos imediatamente. O art. 4.º, n.º 3 da LGT estipula que “As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade são consideradas impostos”. Distinguem-se as contribuições especiais das contribuições financeiras precisamente porque estas últimas têm um sinalagma do qual um certo grupo presumivelmente beneficiará, ao passo que as primeiras não têm isso, mas tão-só pretendem onerar sujeitos passivos que beneficiaram, por algum modo, gratuitamente, por atos alheios a si, mas a custo do Estado ou em detrimento de atos ou bens deste. Segundo o aqui exposto, tornar-se-ia claro que a CESE é uma verdadeira contribuição especial. A sua essencialidade não é gerar as contrapartidas que presumivelmente gozará um grupo de sujeitos, mas sim internalizar os sobrecustos que estes causaram e que somente os beneficiou e que agravou a dívida tarifária do SEN. É um verdadeiro *mecanismo corretivo* paradigmaticamente, não obstante ser inegável o fim complementar que tem e do qual já muito demos conta *supra*. Tornando o entendimento mais simples, atendendo a que os sujeitos passivos da CESE no passado geraram mais despesa para o erário público ao terem comportamentos que aumentaram a dívida

tarifária do SEN, então agora cabe ao Estado corrigir isso e fazer com que esses benefícios tidos por esses sujeitos no passado à custa pública sejam agora por eles suportados. Por assim ser, achamos a posição de VASCONCELOS FERNANDES bastante forte, que nos diz que “a CESE assume inequivocamente a natureza de uma contribuição especial, mais concretamente, no que à sua composição mais substancial diz respeito, a de uma contribuição por maiores despesas”⁵². Apesar de a acharmos mais forte e bem sustentada do que a posição jurisprudencial, não nos vendemos à mesma. Seguindo a mesma lógica de ideias, ou seja, de que os sujeitos passivos da CESE beneficiaram no passado e, portanto, agora suportam esta contribuição especial, então na CESE, segundo o autor citado, o princípio-base que regerá a CESE será o da capacidade contributiva, princípio que também subjaz aos impostos, como se sabe. Entende o autor que, desde logo, porque a CESE incide objetiva e essencialmente sobre os ativos dos sujeitos passivos, então atende principalmente à capacidade do sujeito passivo e, porque beneficiou o sujeito passivo no passado de um incremento da sua capacidade contributiva, quando gerou externalidades negativas, vai no sentido da equiparação que o legislador faz, no final do art. 4.º, n.º 3 da LGT, ao considerar impostos e ao reconduzir a este regime as contribuições especiais. Ora, com isto é que já não concordamos. Não negando o tratamento como impostos que o legislador faz das contribuições especiais, não nos parece isso ser suficiente para empurrar até à CESE o princípio da capacidade contributiva, até porque isso desvirtuaria a própria génese da internalização de sobrecustos, conforme já explicámos *supra*, dado que se tributará na medida em que se beneficiou, estando aqui subjacente o princípio da equivalência/benefício. Através desta proporcionalidade é que há uma verdadeira internalização. Ademais, entendo que esta equivalência provém da aplicação da taxa que o legislador considerou proporcional, tendo em conta a maior despesa causada pelo operador do setor energético, tanto ao SEN, como ao SNGN, i.e., quando o legislador aplica, por exemplo, a alíquota de 0,85% sobre o valor dos

⁵² VASCONCELOS FERNANDES (2019), p. 110.

ativos de um sujeito passivo, então considera que o montante respeitante a esses 0,85% foi o quanto beneficiou esse sujeito passivo da maior despesa que causou. Às contribuições especiais está subjacente o princípio da capacidade contributiva, porque aqui baseia-se a contribuição em «grupos de pessoas ligados seja por uma particular manifestação de capacidade contributiva decorrente do exercício de uma actividade administrativa (nas contribuições especiais) (...)»⁵³. Para nós não é a capacidade contributiva que teleologicamente está subjacente à CESE, daí não aceitarmos a qualificação de contribuição especial.

SÉRGIO VASQUES entende ser a CESE, não uma contribuição, mas sim um imposto, dado que os incrementos que os sujeitos passivos tiveram são a demonstração de que, aos olhos do princípio da capacidade contributiva, pode recair um tributo sobre isso mesmo. Diz o douto Professor que a CESE é «um imposto especial e consignado sobre o património das empresas do sector energético, que se pretende em última análise com os seus ganhos excessivos»⁵⁴. Em nossa opinião, não podemos concordar, porque achamos que não estará em causa a capacidade contributiva, mas sim a equivalência. Se o ganho que adveio ao sujeito passivo foi pelas externalidades negativas que causou, gerando maior despesa ao Estado, e se o legislador notou essa lacuna fiscal e gerou um formato – a CESE – que internalizasse esses sobrecustos, então mais rapidamente estaríamos perante uma contribuição especial e não perante um imposto, porque o ganho que teve o sujeito passivo da CESE não foi somente demonstrativo de capacidade contributiva, foi mais do que isso. Contudo, pelo motivo já exposto acima, que nos faz não aceitar a qualificação de contribuição especial, de que a CESE não quis telelogicamente atender à capacidade contributiva, também recusamos a qualificação como imposto. Obviamente que aqui a distinção passará por um ponto de vista mais formal, porque como prescreve o art. 4.º, n.º 3 da LGT, e não querendo voltar a repetir-nos, as contribuições especiais são tidas como impostos.

⁵³ NABAIS (2019), p. 48.

⁵⁴ VASQUES (2020), p. 249.

c) O “não ser nada” e a desadequação da CESE

Ao mesmo tempo, há quem entenda que “não seja nada”. BAPTISTA LOBO refere que não se poderá tratar, além das demais qualificações, de contribuições especiais, pois «o objectivo de internalização/compensação das exterioridades negativas presumivelmente provocadas pelo sector energético nunca esteve na génese desta contribuição, na medida em que a mera detenção de activos não poderá considerar enquanto atividade geradora de uma exterioridade negativa»⁵⁵. Quanto a isto, defendendo a nossa posição, permita-se-nos a discordância. Em primeiro lugar, concordamos com o autor que a detenção de ativos não será suficiente para a criação de externalidades negativas, mas consideramos que uma parte desses ativos é proveniente da não internalização desses sobrecustos que os sujeitos passivos causaram ao SEN e, portanto, é uma parte desses mesmos ativos que o legislador “subtrai” ao aplicar uma alíquota sobre esses ativos, taxa esta que foi a que o legislador considerou ser a adequada para esse efeito. Se é essa taxa ou não a proporcional, essa é já outra discussão e que merecia bem mais estudos, principalmente estatísticos, dos sobrecustos causados pelos operadores do setor energético, para que se conseguisse comparar com as receitas que o Estado aufere. Por assim ser, e tocando o autor no princípio da equivalência, o que o legislador fez foi definir uma alíquota a incidir sobre os ativos do sujeito passivo, que seria o equivalente aos sobrecustos causados por esse operador no passado, internalizando-os. Conforme se disse, para este autor, a CESE não incide verdadeiramente em nenhuma das qualificações legalmente estipuladas, nem aceita que, por exclusão de partes, se atribua à CESE a qualificação de imposto. Diz o autor que «o imposto é um tributo com uma causa e uma legitimidade próprias e não um “albergue espanhol” tributário que acomoda tudo o que não tem lugar específico»⁵⁶. Apesar de por fundamentos diferentes, de que fomos dando conta

⁵⁵ LOBO (2019), p. 427.

⁵⁶ LOBO (2019), p. 429.

acima, através do nosso *mui* humilde contributo para este debate, ficamo-nos por esta postura de que a CESE não foi construída dentro do elenco legalmente consagrado, se bem que só não nos vendemos à posição de que é uma contribuição especial porque acreditamos que a CESE teleologicamente atende ao princípio da equivalência/benefício e não da capacidade contributiva.

V. Conclusão

Bem sevê que está longe de ser unânime a doutrina e a jurisprudência quanto à qualificação da CESE. A congruência que identificamos passa, essencialmente, pelo Tribunal Constitucional começar a identificar os consideráveis problemas em torno desta contribuição extraordinária. Se é verdade que desde o Acórdão n.º 7/2019 ao recentíssimo Acórdão n.º 101/2023 questões bastante complexas têm sido discutidas, há que notar que este primeiro *impacto* constitucional terá ocorrido num plano em que a doutrina não esperaria tanto, mas descobrindo-se um dos problemas da CESE ficará mais fácil começar a notar outros. Isto porque a dependência conjuntural inerente a esta contribuição extraordinária poderá ter sido o seu berço, mas ameaça agora ser o seu leito.

Todos os argumentos apresentados pelos vários autores demonstram-se bastante fortes, mas todos eles, incluindo os meus, claramente, apresentam lacunas e críticas a apontar. A necessidade “destas voltas todas” para se qualificar um tributo não deveria acontecer e demonstra que a CESE pode, vai e deve sofrer bastantes críticas e até levantar querelas ao nível constitucional, do ponto de vista do princípio da legalidade fiscal. Não deveria ser necessário ao intérprete tanto esforço para qualificar, e mesmo assim inseguramente, um tributo, daí que se entenda a posição que apresenta BAPTISTA LOBO quanto à (não) qualificação jurídica, de que demos ainda há pouco conta.

Numa nossa visão mais distante, encerra-se, notando que a imperfeição da CESE não lhe retira um papel importante desempenhado. Se é verdade que os

operadores do setor energético a criticarão, porquanto os onera e, como se viu, juridicamente é discutível, também é verdade que desempenha um papel *extrafiscal* no que concerne ao incentivo às práticas sustentáveis ambientalmente (*v.g.* as isenções previstas para os operadores de energias renováveis), mas também do ponto de vista económico tem demonstrado resultados. A ERSE apresenta que a dívida tarifária estava, no seu máximo, em 5.080 milhões de euros em 2015, mas cuja tendência foi de diminuição considerável desde então, estando atualmente nos 1.709 milhões de euros em 2022⁵⁷. Por assim ser, não podemos deixar de atribuir à CESE o selo de tributo ambiental, com resultados económicos alcançados, apesar de ser verdade que esse não é o seu fim paradigmático, mas sim, pelo menos, um fim colateral.

Em 2022, a Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético manteve-se. Apesar de no início se falar de uma possível diminuição das taxas da incidência da contribuição, a verdade é que quando essas palavras surgiram não se encontrava a situação internacional no ponto político, económico e social atual. O impacto da situação belicista Rússia-Ucrânia no setor energético conduziu a um desequilíbrio inesperado das tarifas e do ajustamento dos preços por parte dos operadores do mercado, de modo que deixou de ser expectável que a CESE não se mantivesse com a finalidade de evitar lucros inesperados dos operadores do setor energético⁵⁸.

Em 2023, a CESE mantém-se nos mesmos termos, aliás, o artigo 261.º da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2023, prevê tão-só que se mantém em vigor o regime da CESE, aprovado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, salvo pontuais óbvias retificações temporais. Em análise própria é expectável que tenha um papel que materialize muito daquilo que são os seus objetivos, que *supra* também fomos expondo. Além de o montante de 125

⁵⁷ Dados de acordo com a tabela da Entidade Reguladora do Setor Energético, *Tarifas e Preços para a Energia Elétrica em 2022*, 4.3. Evolução da dívida tarifária, p. 8. Disponível in https://www.erse.pt/media/gogflp3m/dossier-de-imprensa -tarifas-ee-2022_vfinal.pdf (05/03/2023).

⁵⁸ De acordo com o Relatório do Orçamento de Estado para 2022, previa-se um aumento de receita na ordem dos 12,1%, passando de 111,5 milhões/€ em 2021 para os 125 milhões/€ em 2022.

milhões/€ servir para financiar o Programa Orçamental para o Ambiente e Ação Climática – o mesmo valor de 2022⁵⁹, a receita fiscal da CESE cofinanciará também o investimento de cerca de 3.000 milhões/€ no setor energético, com vista à diminuição tarifária.

Bibliografia:

BURTH, Andreas & GNADINGER, Marc, *in HaushaltsSteuerung.de*, disponível em <https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-lenkungsgebuehren.html> [06/03/2023].

DIREÇÃO-GERAL DA ENERGIA E GEOLOGIA, *in «Cogeração»*. Disponível em <https://www.dgeg.gov.pt/pt/areas-setoriais/energia/eficiencia-energetica/cogeracao/> [06/03/2023].

ENTIDADE REGULADORA DO SETOR ENERGÉTICO, *in «Tarifas e Preços para a Energia Elétrica em 2022»*, 4.3. Evolução da dívida tarifária. Disponível em https://www.erne.pt/media/goglp3m/dossier-de-imprensa -tarifas-ee-2022_vfinal.pdf [06/03/2023].

EUROSTAT *in «Environmental taxes – a statistical guide»*. Manuals and guidelines, 2013. Disponível em <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-manuals-and-guidelines/-/ks-gq-13-005> [06/03/2023].

LOBO, Carlos Baptista, *in «Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia»*. Almedina, 2019.

NABAIS, José Casalta, *in «Direito Fiscal»*. Almedina, 2019: 11ª Edição.

⁵⁹ De acordo com o Relatório do Orçamento de Estado para 2023, «Quadro 5.53. Ambiente e Ação Climática (PO15) — Dotações específicas», p. 324. Disponível *in* <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalheIniciativa.aspx?BID=152005> (Consultado em 25/10/2022).

PARADINHA, Daniela Sofia Riva (2014), in «A Tributação Da Energia – Análise Comparada» (Tese de Mestrado em Direito na Vertente Ciências Jurídico-Económicas). Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

PEREIRA DA SILVA, Vasco, *in* «Verde, Cor de Direito – Lições de Direito do Ambiente». Almedina, 2004.

SORAB, Vivian, «Too Little, Too Late? Carbon Emissions and the Point of No Return», *in* «Yale Environment Review», Yale School of the Environment, 2019 disponível em <https://environment-review.yale.edu/too-little-too-late-carbon-emissions-and-point-no-return> [06/03/2023].

TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *in* «Lições de Finanças Públicas». Coimbra Editora: 5^a Edição, 2010.

TEIXEIRA, Glória, *in* «Manual de Direito Fiscal». Almedina, 2021: 6^a Edição.

VASCONCELOS FERNANDES, Filipe de, *in* «A Contribuição Extraordinária Sobre o Setor Energético – Regime Fiscal e Constitucional». Gestlegal, 2019: 1.^a Edição.

VASQUES, Sérgio, «A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético», *in* «A Fiscalidade da Energia». Almedina, 2020.

WILLIAMS, David, *in* «Take or pay contract clauses – no looking outside the contract». Clarion, 2021. Disponível em <https://www.clarionsolicitors.com/articles/take-or-pay-contract-clauses-no-looking-outside-the-contract> [06/03/2023].

Jurisprudência citada:

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 539/2015, de 21 de setembro de 2015, Processo n.º 27/2015, (João Cura Mariano), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150539.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 7/2019, de 8 de janeiro de 2019, Processo n.º 141/16, (Catarina Sarmento e Castro), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20190007.html>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de outubro de 2020, Processo n.º 0581/17.oBEALM (Joaquim Condesso), disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbff22e1bb1e680256f8e003ea931/dcdfb0006fb35ca780258615004bac59?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 301/2021, de 13 de maio de 2021, Processo n.º 181/2020 (Gonçalo de Almeida Ribeiro), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210301.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 513/2021, de 9 de julho de 2021, Processo n.º 268/2021 (Gonçalo de Almeida Ribeiro), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210513.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 532/2021, de 13 de julho de 2021, Processo n.º 276/2021 (Joana Fernandes Costa), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210532.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 101/2023, de 16 de março de 2023, Processo n.º 480/2022 (Gonçalo de Almeida Ribeiro), disponível em <http://w3b.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230101.html>

Jurisprudência consultada:

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 303/2021, de 13 de maio de 2021, Processo n.º 811/2020 (Gonçalo de Almeida Ribeiro), disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210303.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 436/2021, de 22 de junho de 2021, Processo n.º 965/20 (Mariana Canotilho), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210436.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 437/2021, de 22 de junho de 2021, Processo n.º 82/21 (Mariana Canotilho), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210437.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 438/2021, de 22 de junho de 2021, Processo n.º 101/21 (Mariana Canotilho), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210438.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 735/2021, de 22 de setembro de 2021, Processo n.º 93/2021 (José António Teles Pereira), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210735.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 736/2021 de 22 de setembro de 2021, Processo n.º 105/2021 (José António Teles Pereira), disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210736.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 756/2021 de 23 de setembro de 2021, Processo n.º 384/21 (Mariana Canotilho), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210756.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 777/2021, de 1 de outubro de 2021, Processo n.º 410/2021 (Maria José Rangel de Mesquita), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210777.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 856/2021, de 09 de novembro de 2021, Processo n.º 1048/20 (Pedro Machete), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210856.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 837/2022, de 20 de dezembro de 2022, Processo n.º 788/2022 (Maria Benedita Urbano), disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20220837.html>

Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República:

Parecer n.º 4/2016 do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, *in* Diário da República, 2.ª série — N.º 44 — 2 de março de 2018, VII, p. 6687-6688, disponível em

https://www.ministeriopublico.pt/sites/default/files/documentos/pdf/parecer_4-2016_02-03-2018.pdf.