

A INDEDUTIBILIDADE DA CESE EM SEDE DE IRC

CESE INDEDUCTIBILITY FOR CIT PURPOSES

ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA¹

RESUMO

O legislador impôs que a CESE fosse indedutível em sede de IRC. O presente artigo trata de escrutinar a legitimidade de mais este afastamento da tributação do lucro real, dos prismas do princípio da tributação fundamentalmente do rendimento real das empresas, do princípio da igualdade e do princípio, relacionado, da capacidade contributiva.

Pelo meio, aproveita-se para contextualizar a indedutibilidade da CESE no contexto mais vasto das outras (e crescentes) indedutibilidades em sede de IRC, passando-as, e aos respectivos fundamentos equacionáveis, em revista.

Palavras-chave: Indedutibilidade da CESE; tributação do lucro real das empresas; princípio da igualdade; princípio da capacidade contributiva; presunções.

ABSTRACT

The law imposed the non-deductibility of CESE for CIT purposes. This article aims to review the legitimacy of this further departure from the taxation of actual profit, from the perspective of the principle of taxation mainly of the company's actual profit, of the principle of equal treatment and of the related ability to pay (tax) principle.

In between, it takes the opportunity to contextualize CESE's non-deductibility in the broader context of the other (and growing) non-deductibles for CIT purposes, reviewing them and their possible foundations.

Keywords: non-deductibility of CESE; actual companys' profit taxation; principle of equal treatment; ability to pay (tax) principle; presumptions.

¹ Advogado, AFDO-adv. O autor pode ser contactado em: a.fernandesdeoliveira@afdo-adv.com

ÍNDICE

1. Prólogo	3
1.1. A Constituição fiscal portuguesa vive dias complicados	3
1.2. O princípio da tributação fundamentalmente do rendimento real das empresas	6
2. A (in)dedutibilidade da CESE no apuramento do rendimento das empresas	7
2.1. A importância e alcance do princípio constitucional da tributação do lucro real, e seu confronto com a indedutibilidade da CESE	7
2.2. As indedutibilidades específicas no cômputo do lucro tributável previstas no Código do IRC desde a sua concepção, e respectivo racional	12
a) Custos não documentados e tributos de terceiros - indedutibilidade por inverificação (ou inverificação fidedigna) da relação entre a despesa e a actividade tributada	13
b) Indedutibilidade do próprio encargo com o IRC - indedutibilidade por força da razão de ser do próprio IRC	14
c) Indedutibilidade de encargos com viaturas, abonos quilométricos, ajudas de custo e despesas de representação - indedutibilidade pela desconfiança sobre potencial uso promíscuo da despesa em razão da sua natureza	16
d) Indedutibilidade de despesas ilícitas em razão de violação de legislação penal, e de coimas e juros por infracções sem natureza contratual - <i>indedutibilidades por alegadas razões éticas</i>	16
e) Indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável - indedutibilidade em parte com intuito de protecção de terceiros, noutra parte com o intuito de penalizar e combater o que o legislador em abstracto entenda ser má gestão ou gestão irresponsável da empresa	18
2.3. A indedutibilidade da CESE em especial	19
a) As justificações que foram <i>ex post</i> ensaiadas pela AT	20
b) Para além do embate com o princípio da tributação fundamentalmente do rendimento real das empresas: embate com o princípio da igualdade	27
c) A tributação adicional e selectiva que é a CESE reveste-se, comparativamente, de legitimidade fraca face à generalidade dos outros tributos	28
d) Contraste da CESE com as contribuições financeiras clássicas e com outros tributos clássicos – afronta qualificada ao princípio da igualdade, da negação da dedução da CESE em IRC	31

1. PRÓLOGO

1.1. A Constituição fiscal portuguesa vive dias complicados

Pegue-se na proibição de retroactividade dos impostos (cfr. n.º 3 do [artigo 103.º](#) da Constituição). É uma regra simples de entender. Nos últimos anos, porém, tem sido implementado o seguinte esquema, essencialmente dirigido à sua evitação: quando a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT doravante) vê linha interpretativa da sua preferência geradora de mais imposto, desafiada por algumas decisões dos tribunais (e hoje, desde a introdução da arbitragem tributária, tudo acontece com outra velocidade), algures se trata de promover a aparição de uma lei autoproclamada de interpretativa, e em consequência retroactiva. Que faz vingar, retroactivamente, a preferência interpretativa do braço executivo do Estado.

O Tribunal Constitucional (TC doravante) começou por reagir recusando este *modus operandi*. Na linha do acórdão do TC [n.º 172/00](#), de 22 de Março de 2000 (todos os acórdãos do TC são pesquisáveis em www.tribunalconstitucional.pt), o acórdão do TC [n.º 267/2017](#), de 31 de Maio de 2017, afirmou o seguinte:

«Pode, portanto, dizer-se que, do ponto de vista da Constituição, para que uma disciplina normativa autoqualificada como meramente interpretativa seja considerada constitutiva (de novo direito) e, como tal, substancialmente retroactiva, basta a verificação de que à norma interpretada na sua primitiva versão pudesse ter sido imputado pelos tribunais um sentido que, na sequência da norma interpretativa, ficou necessariamente excluído (cfr. as decisões do Bundesverfassungsgericht de 2.5.2012 e de 17.12.2013, em BVerfGE 131, 20 [37-38] e 135, 1 [16-17], respetivamente). Com efeito:

“«A disciplina clarificadora é constitutiva logo nos casos em que visa excluir a interpretação [da lei preexistente] feita por um tribunal comum – mesmo não se tratando de um tribunal superior –, relativamente a situações passadas. (...) Decisivo é que o legislador tenha a intenção de corrigir ou excluir uma dada interpretação [feita pelos tribunais].» (v. BVerfGE 135, 1 [18-19])»».

Em consequência, as leis interpretativas, *rectius* retroactivas, em matéria fiscal, seriam inadmissíveis, concluiu o TC.

O entendimento destes dois acórdãos do TC, separados (e unidos) por 17 anos, foi porém afastado por dois outros acórdãos posteriores do TC: o acórdão [n.º 395/2017](#), de 12 de Julho de 2017, e [acórdão n.º 49/2020](#), de 16 de janeiro de 2020.

Acórdãos do TC estes que, regressando ao pré-1997², impõem, para activar a proibição constitucional de retroactividade dos impostos, que se verifique em concreto um investimento de confiança. É preciso, escreveram, que por mor de uma jurisprudência dominante se possa dizer que o contribuinte tinha o direito de confiar que a lei seria aplicada num certo sentido. Caso contrário, caso inexistia esta criação jurisprudencial de uma situação de confiança na aplicação da lei num certo sentido, o legislador é livre de intervir retroactivamente em matéria de impostos, via leis ditas interpretativas.

CARDOSO DA COSTA envolveu-se recentemente nesta matéria das leis fiscais interpretativas. Primeiro como árbitro-presidente formando maioria com o árbitro indicado pela AT, no processo [n.º 302/2016-T](#).

Depois escrevendo um artigo onde, criticando sobretudo as posições de CASALTA NABAIS, se aparta mais ainda das primeiras posições do TC sobre as leis fiscais interpretativas, do que se apartaram os dois últimos citados acórdãos do TC.

Nesse artigo (CARDOSO DA COSTA, “O princípio constitucional da não retroactividade dos impostos e a jurisprudência constitucional”, [Cadernos de Justiça Tributária, n.º 25](#), Julho-Setembro 2019, CEJUR, p. 3 e segs.) diz o Autor que as leis interpretativas realmente interpretativas podem aplicar-se retroactivamente, mesmo em matérias fiscais.

E então o que são leis *realmente* interpretativas? Estamos a esquecer-nos da lição de J. BAPTISTA MACHADO, diz CARDOSO DA COSTA:

«Subjaz-lhes [a todos os acórdãos do TC sobre a matéria], porém, um fundo comum — e bem pode dizer-se que o que neste avulta, desde logo, a recusa da abordagem do problema com base na distinção que, dentro das normas interpretativas, e tomando a sábia e entre todas superior reflexão de J. BAPTISTA MACHADO, pode fazer-se entre aquelas que são substancialmente rectroactivas e as que o serão apenas formalmente. Na verdade — escreve o Autor quando, numa situação em que "as regras aplicáveis são incertas ou de sentido controvertido", a lei vem consagrar "uma solução que os tribunais poderiam ter adoptado" (não sendo necessário que se trate da consagração de uma corrente ou de uma forte corrente jurisprudencial anterior), vale dizer, "vem consagrar uma das interpretações possíveis da lei antiga com a qual os interessados

² A proibição de retroactividade em matéria de impostos foi introduzida na revisão constitucional de 1997.

podiam e deviam contar", estaremos perante uma lei ou norma "de sua natureza interpretativa", e uma lei ou norma que "não é susceptível de violar expectativas seguras e legitimamente fundadas": daí, conclui o Autor que tal norma "não será substancialmente retroactiva"» (sublinhados nossos pp. 21 e 22).

O que CARDOSO DA COSTA rejeita, tentando para isso apoiar-se em BAPTISTA MACHADO, são as consequências que derivam da conclusão de que uma lei interpretativa tem sempre este efeito pelo menos: afunila num determinado sentido a lei interpretanda, excluindo um ou uns potencialmente possíveis, e elegendo em seu detrimento outro ou outros potencialmente possíveis (natureza constitutiva da lei interpretativa). E rejeita que por conseguinte, e em consequência, uma lei interpretativa modifica realmente o quadro normativo.

E apoiado nesta obliteração, coloca em seu lugar o critério da tutela da confiança, na mais fraca das suas formulações possíveis: se a lei interpretativa vem consagrar uma das interpretações possíveis da lei, não estará abrangida pela proibição constitucional de retroactividade dos impostos: «*bastando assim concluir que, perfilhando um tal ponto de vista, em nosso modo de ver só devem considerar-se abrangidas pela proibição constitucional da retroactividade da tributação as normas interpretativas, incidentes nessa matéria, que ultrapassem o limite admissível da "interpretação"*» (p. 24).

Porquê? Porque, diz o Autor, nesse caso não haverá nunca expectativas seguras merecedoras de tutela. Se, com os seus conhecimentos na matéria, o juiz, designadamente o juiz último, o constitucional, entender *ex post* que a lei interpretativa fixou um dos sentidos possíveis da lei, o contribuinte, que tem de viver por definição com juízos *ex ante*, e actuar em conformidade com apenas um dos sentidos possíveis da lei, que se precaveja.

Na prática isto tem por efeito a criação de uma dinâmica interpretativa "*in dubio pro fisco*", tem por efeito um poderoso efeito disciplinador dos tribunais que se apartem da voz da AT.

Pois que caso a AT tenha uma interpretação maximalista do imposto que *não ultrapasse o limite admissível da interpretação* (ponto de aferição em si mesmo complexo e dado a juízos divergentes, sobretudo num direito de sobreposição, que bebe de tantas e variadas fontes, como é o fiscal), o contribuinte arrisca-se a que seja aplicado ao seu passado lei dita interpretativa, que no diálogo e cooperação fácil entre Estado-administração (AT) e Estado-legislador será publicada (assim se tem tornado prática nos últimos anos) caso alguns tribunais se comecem a apartar da voz da AT.

O entendimento deste Autor tem, salvaguardado o merecido respeito, erros de raciocínio, e consequências graves, cuja análise não cabe agora aqui desenvolver, a que numa próxima oportunidade se voltará.

A terminar assinala-se apenas que a posição deste Autor tem isto de comum com os dois últimos acórdãos do TC supra citados: substitui uma proibição simples e incondicionada de proibição de impostos retroactivos, pela aferição da existência, ou não, de um investimento de confiança merecedor de tutela. E por isso, tal como os dois últimos acórdãos do TC supra citados, representa um regresso ao pré-1997, isto é, representa a diluição da proibição específica de retroactividade, por absorção do mesmo pelo princípio constitucional geral da protecção da confiança.

1.2. O princípio da tributação fundamentalmente do rendimento real das empresas

Nem só de proibição de retroactividade dos impostos vive a nossa Constituição fiscal. O princípio da tributação fundamentalmente do rendimento real das empresas, é outro dos seus princípios emblemáticos (cfr. o n.º 2 do [artigo 104.º](#) da Constituição).

Este princípio tem padecido mil tormentas (já se sugeriu – CASALTA NABAIS – acabar com ele, que é escusado continuar a mantê-lo para servir de montra), as mesmas que começaram agora a ser aplicadas à proibição de impostos retroactivos.

No tocante àquele princípio da tributação do rendimento real, o intérprete e aplicador da lei constitucional tem, porém, pelo menos este apoio normativo real: a lei constitucional temperou-o pelo advérbio (funcionalmente de intensidade) *fundamentalmente*.

Ainda assim, impressiona que só os tribunais tributários lhe passem de vez em quando um atestado de sobrevivência, invocando-o e aplicando-o no contexto de interpretar leis fiscais, onde se dá amiúde a circunstância de o princípio em causa ser favorável à interpretação A, em detrimento da interpretação B.

E que no mais, naqueles casos em que o legislador assumidamente se quis apartar dele, nenhuma questão interpretativa se colocando a esse propósito, o juízo seja invariavelmente, de conformidade à Constituição desse apartar. O que explica o alargar da lista, ano após ano, das indedutibilidades fiscais automáticas em sede de IRC.

Uma das últimas indedutibilidades criadas foi a referente à Contribuição Especial sobre o Sector Energético (CESE). Mais uma vez, levanta-se a este propósito a questão da legitimidade constitucional, à luz da imposição constitucional da tributação fundamentalmente

do rendimento real, e não só, do afastamento da CESE das contas que se fazem para apurar o rendimento das empresas tributável em IRC.

Disso se tratará a seguir.

2. A (IN)DEDUTIBILIDADE DA CESE NO APURAMENTO DO RENDIMENTO DAS EMPRESAS

2.1. A importância e alcance do princípio constitucional da tributação do lucro real, e seu confronto com a indedutibilidade da CESE

No n.º 2 do artigo 104.º da Constituição encontra-se uma opção clara do legislador constitucional pela tributação do rendimento real das empresas: “2. *A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.*”

Há uma opção, pois, pela tributação do rendimento real. Sendo que, no contexto constitucional em que esta opção foi eleita, o real opõe-se ao rendimento normal, ao rendimento presumido, ao rendimento inferido a partir de indícios (vulgo métodos indirectos) ou outros critérios alternativos de medição do lucro e consequente capacidade contributiva das empresas, em sede de tributação do seu rendimento.

É para salvaguardar a aplicação subsidiária destes critérios alternativos, cuja utilização razões de praticabilidade podem justificadamente aconselhar em certas situações ou para certos grupos de contribuintes, que a Constituição incluiu o advérbio de modo *fundamentalmente*: “tributação *fundamentalmente* sobre o seu rendimento real”.

Dito pela negativa, esta válvula de escape não foi instituída para permitir ao legislador tributar um *quid* (distinto do *lucro real*) assente em critério alternativo nenhum, assente apenas no querer livre do legislador.

Isto é importante sublinhar, porque o que está em causa na indedutibilidade da CESE prevista na alínea q) do n.º 1 do [artigo 23.º-A](#) do Código do IRC, e no [artigo 12.º](#) do regime jurídico da CESE, não é um caso de tributação de um lucro distinto do real *mas ainda assim apoiado num critério alternativo* (buscando a aproximação possível ao real).

O que aí está 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 o legislador tenha explicitado motivo algum para

assim proceder, e sem que *prima facie* seja apreensível uma razão de ser para esse seu procedimento.

Ao contrário do que sucede com outros elementos da lista de indedutibilidades em IRC (cfr. o artigo 23.º-A do respectivo Código), cuja razão de ser é *prima facie* apreensível, como se verá mais abaixo, *maxime* com aqueles elementos cuja indedutibilidade é uma técnica, ainda que apriorística, com a finalidade de impedir que fique por tributar lucro real.

Com a CESE, pelo contrário, é claríssimo que a sua dedução fiscal não provoca a subtracção de lucro à tributação: este encargo é real, é imposto por lei, e é imposto por lei aos sujeitos passivos em causa em razão da sua actividade sujeita a tributação em IRC.

Há preenchimento, pois, sem margem para dúvida, de todos os critérios de que depende e deve depender a consideração de um custo no processo de apuramento do rendimento/lucro real a tributar (cfr. o citado [artigo 23.º](#) do Código do IRC).

Com o encargo com a CESE, quer do ponto de vista do direito positivo ordinário (artigo 23.º do Código do IRC), quer do ponto de vista dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da tributação fundamentalmente do lucro real, o encargo em causa deve à partida ser subtraído às receitas auferidas (porque as subtrai efectivamente) para efeitos de determinação do rendimento efectivo, real, produzido na actividade desenvolvida pelo contribuinte.

Deve ter-se presente também que o critério unificador da tributação do lucro, o critério em torno do qual se afere o respeito pelo princípio da igualdade no tratamento dos contribuintes no contexto da tributação dos seus lucros, é o critério da capacidade contributiva.

Que se traduz, no âmbito da tributação do rendimento das empresas, no princípio, precisamente, da tributação do lucro real, efectivo.

Não haverá tratamento desigual se lucro significar o mesmo para todos os contribuintes, designadamente se lucro significar a receita sobrança após ter em conta a necessidade de fazer face aos gastos, necessários ou inevitáveis, incluindo gastos com encargos fiscais, relativos à actividade onde foi obtida a receita bruta.

O princípio da tributação fundamentalmente do rendimento real das empresas serve, pois, dois propósitos, crê-se: um primeiro, directo e imediato, que é o propósito de atingir capacidades contributivas reais, por oposição a capacidades contributivas fictícias.

Capacidades contributivas fictícias estas cuja tributação é conceptualmente confiscatória (tributação do que não existe), em contraste com a tributação que incide sobre o lucro efectivo.

O segundo propósito é instrumental, e serve um outro princípio, o princípio da igualdade e da proibição de arbítrio ou de discriminações arbitrárias.

É concebível um imposto que tributasse capacidades contributivas fictícias, que não violasse na aparência o princípio da igualdade na sua vertente positiva, por se aplicar, por impor essa ficção de capacidade contributiva, a todos os contribuintes sujeitos passivos de IRC. Muito embora o violasse provavelmente na vertente negativa, relativa à proibição do arbítrio.

Mas na substância, é difícil imaginar cenário algum de *tributação de ficção de capacidades contributivas*, mesmo que de tributação generalizada a todos os sujeitos passivos de IRC, sem violação efectiva do princípio da igualdade.

Pela razão simples de que sem o critério da capacidade contributiva (real, passe o pleonasma) a comandar, deixa de se atender ao esforço fiscal de cada um, e sem se atender ao esforço fiscal de cada um é impossível estabelecer um imposto sobre o rendimento de cada um orientado pelos princípios da igualdade horizontal e vertical.

O princípio da tributação fundamentalmente do rendimento real das empresas tem, pois, esta dupla importância: vale por si mesmo, como princípio autónomo que se opõe a um modelo de tributação conceptualmente confiscatório (e seguramente arbitrário), e vale ainda na medida em que sem se atender a ele não é possível construir uma tributação do rendimento orientada por objectivos de igualdade horizontal e vertical.

Mas também é verdade que não há absolutos, nem pode haver. Se houver uma cultura generalizada de esconder receitas ou empolar indevidamente custos, e a máquina fiscal, a sociedade politicamente organizada, o Estado, não tiver competências técnicas e organizacionais para fiscalizar, reprimir e mudar essa mentalidade, adoptar o modelo potencialmente mais perfeito de tributação do lucro real, qual seja o modelo do seu apuramento com base na contabilidade organizada dos contribuintes, será fazer o contrário do que exigem (nas circunstâncias desse cenário em concreto) quer esse princípio, quer o princípio matriz da capacidade contributiva (do qual emana) e o princípio da igualdade.

Num cenário desses, será a tributação de acordo com métodos indiciários ou indirectos (em sentido lato e *forfetário*; poderá ser o número de mesas num restaurante, multiplicada por uma percentagem de ocupação média, verificada e aperfeiçoada através de fiscalizações aleatórias), por oposição ao método da medição do lucro de acordo com as receitas e gastos registados, aquele que melhor servirá os referidos princípios tributários e constitucionais.

Este afastamento do método potencialmente mais perfeito (o que recorre à contabilidade) de medição da capacidade contributiva não terá a oposição do princípio da

tributação fundamentalmente do rendimento real, antes terá a sua bênção. Desde que este afastamento tenha justificação na realidade, como poderá ocorrer com pequenas e microempresas familiares, cuja fiscalização é na proporção (*vis a vis* a receita de imposto potencialmente em causa) muito mais cara, e cuja pequenez e concentração de funções numa pessoa ou seus familiares facilita e potencia a evasão fiscal pura e dura (omissão sistemática de contabilização de receitas)³.

O advérbio *fundamentalmente*, no texto constitucional “tributação fundamentalmente do rendimento real”, está lá para isso, para lembrar que não há absolutos, para servir de válvula de escape para quando por razões de exequibilidade ou de praticabilidade, seja mais avisado e mais realista tentar uma *aproximação* ao real, ao invés de aderir a um suposto real que não passará afinal com elevada probabilidade de ficção contabilística.

Antes de prosseguir diga-se que também não há absolutos em benefício de quem, o Estado, cobra a receita fiscal. O escrutínio de quem aufere rendimentos e consome é cada vez mais micro e intenso, *orwelliano* mesmo, donde que o escrutínio das aplicações das receitas fiscais deverá ser aperfeiçoado com o mesmo empenho e intensidade, havendo neste país grande assimetria (e desrespeito pelos contribuintes) a este respeito.

Continuando, pela negativa agora, esta válvula de escape (o advérbio *fundamentalmente*) não foi, parece-nos, instituída para permitir ao legislador tributar um lucro distinto do *real* assente em critério alternativo nenhum, assente apenas no querer ou força bruta do interessado na receita fiscal.

Pôs-se a CESE a ter um efeito de sobreposição e de interferência com o IRC que é, parece-nos, *prime facie* constitucionalmente condenável: o Estado está a tributar, por um lado, adicionalmente os sujeitos passivos que pôs de parte para o efeito, fazendo incidir uma contribuição sobre os seus activos, e por outro a acrescer ao lucro tributável do IRC o valor deste encargo fiscal, ficcionando assim a sua inexistência e com isso ficcionando a existência de lucro que realmente (e por imposição do Estado) lhe foi subtraído.

Ao vedar o direito à dedução desta contribuição enquanto gasto para efeitos de IRC, a conclusão que à primeira vista se impõe é de que o legislador subverte o princípio da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real, inventando uma capacidade contributiva em IRC que não existe, e que não existe justamente por imposição do Estado que

³ Embora hoje muito menos. Hoje em Portugal, as pequenas e microempresas estão já também muito cercadas pela AT, fruto de projectos e mecanismos vários que convenceram e levaram o consumidor particular a pedir factura, via imposição de programas informáticos específicos e fiscalização da sua utilização cada vez mais intensa, etc. (para breve fala-se na comunicação instantânea da facturação com os servidores da AT).

criou este encargo fiscal, a CESE, e o faz pagar pelo grupo de sujeitos passivos que entendeu segregar para efeitos de imposição da pesada tributação adicional sobre activos que é a CESE.

No caso concreto o afastamento dos princípios da capacidade contributiva e da tributação fundamentalmente do rendimento real, resultante do afastamento de um gasto real e inevitável da actividade (o encargo com a CESE) no cômputo do rendimento real, não se filia em nenhuma razão que se prenda com a própria preservação desses princípios.

Isto é, não se filia em preocupação alguma de evasão fiscal, e não se filia em objectivo algum de por outras vias alcançar mais perfeitamente o que se alcançaria com base na contabilidade (a tributação da real capacidade contributiva). Atinge, pois, deliberadamente, capacidade contributiva inexistente, ficcionada.

E por isso fere, como supra se concluiu *prime facie*, os princípios da tributação fundamentalmente do rendimento real, da capacidade contributiva, e da igualdade.

A violação *prima facie* dos dois primeiros é autoevidente: se a lei tributa o lucro apurado de acordo com a contabilidade organizada, mas depois afasta um custo real incontrovertido e inevitável da actividade sem que se vislumbre (nem a lei apresenta) razão anti-elisiva alguma, apurando o lucro como se esse custo real e inevitável não existisse, está a tributar lucro e capacidade contributiva ficcionados, inexistentes.

Efectivamente, o lucro inexistente na medida daquele custo ou gasto com a CESE. Efectivamente, aquele custo ou gasto com a CESE subtraiu no respectivo montante o ganho (ou aumentou os prejuízos) do contribuinte em causa. Ignorar isso é tributar, pois, lucro que não existe, capacidade contributiva inexistente.

Dito de modo equivalente, a impossibilidade de deduzir a CESE no apuramento do lucro tributável em IRC é violadora à partida dos princípios da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real: a indedutibilidade da CESE não resulta da aplicação de conceito ou critério alternativo algum que visasse atingir ainda rendimento real, ou o mais aproximadamente possível do real. É simplesmente uma negação do critério da busca do rendimento real, porque sim, para em seu lugar tributar rendimento fictício, inexistente, porque sim, porque o legislador quer.

E (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.

A partir destas primeiras conclusões *prima facie*, não é aconselhável continuar a tentar aprofundar este tema sem primeiro fazer um apanhado das indedutibilidades em sede de IRC,

e racional apreensível para as mesmas. Para se poder contrastar com a indedutibilidade da CESE, ou porventura surpreender numa dessas outras indedutibilidades justificação que, total ou parcialmente, possa porventura servir também à CESE.

2.2. As indedutibilidades específicas no cômputo do lucro tributável previstas no Código do IRC desde a sua concepção, e respectivo racional

Como se revisitou *supra*, só apontando como ponto de partida ao lucro real é possível respeitar os princípios da igualdade horizontal e vertical dos contribuintes no suportar dos encargos necessários para o financiamento da coisa pública.

Com efeito, é a medição real (ou o mais real possível) da capacidade contributiva (lucros) de cada um que permitirá impor encargos contributivos iguais a quem tem lucros iguais, e encargos contributivos diferenciados a quem tem lucros desiguais, na medida da diferença.

Como se viu *supra* também, não sendo possível apurar o lucro real de forma fidedigna, seja pela exiguidade da empresa seja pelo comportamento desonesto do contribuinte, este critério tributário não poderá ser aplicado. Mas de modo a não beneficiar quem não consegue ou não quer exhibir o seu lucro real, a alternativa não pode ser o nada.

Donde a aplicação de métodos indirectos, que nestas circunstâncias (impossibilidade ou dificuldade desproporcionada de determinação ou fiscalização do resultado real) mais não são do que a continuação da prossecução do objectivo último da igualdade horizontal e vertical, por outros meios, os meios adequados e possíveis nessa circunstância.

Mas, para além dos métodos indirectos, temos no IRC, regressando à técnica da tributação com recurso ao apuramento do lucro real, indedutibilidades de encargos vários suportados, em razão unicamente da natureza desses encargos, sem se querer saber se estes estão ou não conexioneados com a actividade do contribuinte e correspondente obtenção de receitas no âmbito da mesma.

Estamos a falar das indedutibilidades previstas no n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC (originariamente previstas noutro artigo do Código do IRC), entre as quais se encontra a indedutibilidade da CESE.

Como se justificam, se se justificam, estas indedutibilidades no âmbito do apuramento do lucro tributável, eis a questão que se coloca.

Questão que tem interesse analisar aqui, na medida em que a justificação para outras indedutibilidades poderá eventualmente ser também a justificação, ou conter a semente da justificação, para a indedutibilidade do encargo com a CESE.

Relembrando o ponto de partida, o legislador não pode atropelar o princípio da igualdade (e da capacidade contributiva e tributação do rendimento real) porque sim, porque não está para pensar nisso. Não pode pedir mais imposto a contribuintes com um perfil qualitativo de custos X, comparativamente com contribuintes com um perfil de custos Y, só porque assim decidiu e lhe parece “vendável à opinião pública” esta sua decisão. Sem necessidade de apresentar racional, de pensar no assunto realmente, e de boa fé (i.e., em função do princípio da igualdade).

O n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC é cada vez mais um saco onde se põem custos tornados por ele indedutíveis, representativos de realidades muito distintas. E a propósito de cada novo custo introduzido nesse saco, constata-se sempre o mesmo: o legislador contemporâneo não sente necessidade de justificar o desvio à tributação do lucro real, o legislador contemporâneo nenhuma justificação preambular apresenta, antes introduz a indedutibilidade sem prestar cavaco.

Salvam-se as indedutibilidades sobretudo mais antigas, as que foram pensadas de forma sistemática e integrada com a própria concepção inicial do Código do IRC, que são realmente auto-explicativas (ainda que a opção possa ser discutível). Com respeito a estas não custa perceber o seu racional, como se verá a seguir.

a) Custos não documentados e tributos de terceiros - indedutibilidade por inverificação (ou inverificação fidedigna) da relação entre a despesa e a actividade tributada

Estranho seria que as despesas não documentadas fossem aceites como custo fiscal. Isso permitiria fraude sem fim no processo de determinação do lucro real. E estranho seria que contasse para o apuramento do lucro real o pagamento de tributos relacionados com a actividade de terceiros.

Donde a indedutibilidade dessas despesas (artigo 23.º-A, n.º 1, alíneas b) e f), do Código do IRC, e em certa medida a sua alínea c) também⁴) por impossibilidade de comprovação (ou não comprovação mesmo) da sua efectiva relação com a actividade cujo lucro se está a tributar. Vamos chamar-lhe *inedeutibilidade por inverificação (ou inverificação fidedigna) da relação entre a despesa e a actividade tributada*.

A indedutibilidade do encargo com CESE não pode manifestamente apoiar-se nesta primeira categoria de razões. Há uma relação inequívoca e inescapável do encargo fiscal com a CESE, com a actividade dos seus sujeitos passivos.

b) Indeutibilidade do próprio encargo com o IRC - indeutibilidade por força da razão de ser do próprio IRC

Também se compreende, sem necessidade de explicitação, a indedutibilidade fiscal do encargo fiscal com IRC no apuramento do lucro a tributar em IRC (de onde sairá esse encargo fiscal com IRC) – cfr. a alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC. Se eu quero impor IRC sobre o lucro, o lucro relevante há-de ser, por imperativo lógico, o lucro antes da incidência desse IRC. Vamos chamar-lhe *inedeutibilidade por força da razão de ser do próprio IRC*.

A indedutibilidade do encargo com CESE também não se pode apoiar nesta segunda categoria de razões: concluiu o TC, com a concordância da AT, que a CESE não tributa o lucro, tributa património estaticamente considerado, tributa activos.

E que dizer da tributação autónoma em IRC, acrescentada à lista de indedutibilidades pela [Lei n.º 2/2014](#), de 16 de Janeiro (cfr. a actual alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC)?

⁴ Embora nesta alínea c) se tenham introduzido (em 2014) condições *sine qua non* que mais não são do que pretextos legalmente consagrados insuficientes na sua materialidade para impedir, à luz do princípio da proporcionalidade, a dedução fiscal do encargo. Se na factura, especialmente facturas de valor reduzido, para poupar o seu tempo e consequentemente manter os seus custos controlados, o prestador do serviço ou vendedor do bem identifica correctamente a empresa adquirente pelo seu NIF/NIPC, que motivo sério haverá para impedir a dedução do custo só porque não aparece também o nome da empresa destinatária na factura? Em termos fiscais o nome nada acrescenta à identificação via NIF/NIPC do sujeito adquirente. Sendo obrigatória a colocação adicional do nome, pode aceitar-se a qualificação da sua omissão como uma infracção às regras legais (elas próprias excessivas com respeito aos milhões de transacções de baixo valor), mas daí a impedir a sua dedução fiscal é todo um outro salto para o qual não se vislumbra justificação séria.

Se quem tem razão é a AT dos princípios, a AT que pela pena de MARIA DOS PRAZERES RITO LOUSA⁵ em 1994 estudou e considerou a introdução de uma tributação autónoma sobre despesas das empresas de uso potencialmente promíscuo, *como forma substitutiva da tributação em IRS*, a ineditabilidade deste encargo em IRC é injustificável no que respeita às tributações autónomas mais importantes. Com efeito, nesse caso a tributação autónoma sobre encargos com veículos, despesas de representação, ajudas de custo, etc., tem a função de tributação de *fringe benefits* substitutiva do IRS. O que vale por dizer que o presumido uso pessoal dessas despesas pelo trabalhador é presumida remuneração em espécie líquida de imposto, e que *o montante bruto dessa remuneração em espécie é a despesa ou encargo com a viatura, despesa de representação, etc., somada ao montante da tributação autónoma que sobre ela incidir.*

Ora, as remunerações brutas, em dinheiro ou em espécie, aos trabalhadores (neste caso remunerações em espécie presumidas), são inequivocamente uma das espécies de custo cuja dedutibilidade fiscal nenhuma justificação há à partida para ser afastada.

Mas enfim, as tributações autónomas em IRC têm sido um dos maiores falhanços do princípio da legalidade dos últimos tempos, com cambalhotas e contra-cambalhotas de acordo com as conveniências da AT e da receita tributária por si perseguida, que vão além da cambalhota inicialmente dada relativamente ao posicionamento original da AT (que pensa e concebe) sobre o assunto.

Com efeito, depois de a AT pugnar a partir de 2012/13 pela qualificação destas tributações autónomas como IRC, como um substituto do IRC, em contradição com o estudo original da própria AT sobre o assunto (que lhe apontava antes função substitutiva do IRS), para assim subsumir na base legal referente à ineditabilidade do IRC, a única que à data havia, a ineditabilidade do encargo fiscal com as tributações autónomas, tendo levado atrás disso (qualificação como IRC) toda a jurisprudência, a mesma AT, quando confrontada então com deduções de créditos de IRC a essa por si qualificada colecta de IRC, negou-a, com a adesão de uma parte significativa da jurisprudência (a outra parte resistiu-lhe) nessa contra-

⁵ É assustador ver como o passar do tempo também tem o efeito contrário de provocar degradação e distorção no conhecimento das coisas. Com efeito, o estudo da então DGCI, mais concretamente do seu Centro de Estudos Fiscais, onde pela primeira vez em Portugal se investigou o problema de despesas especialmente propensas a uso promíscuo, cuja utilidade gerada na esfera de terceiro (rendimento em espécie) escapava mais facilmente ao IRS, foi totalmente esquecido, inclusive por Árbitros que estiveram durante anos ao serviço do referido Centro. Veja-se por todos o estudo de MARIA DOS PRAZERES RITO LOUSA, “Aspectos Gerais Relativos à Tributação das Vantagens Acessórias”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 374, Abril-Junho 1994. Onde pela primeira vez se falou em Portugal, recorrendo a experiências estrangeiras, na hipótese de sujeitar essas despesas a tributação autónoma, como substitutivo simplificador da tributação (mais difícil de realizar) em IRS destes potenciais “rendimentos subterrâneos” (cfr. em especial a p. 48, e a p. 60, recomendação 5.).

cambalhota. E mais promoveu que o Estado legislador, via lei autoproclamada de interpretativa (retroactiva), introduzisse o afastamento dessas deduções à colecta⁶.

E se num primeiro momento não conseguiu levar o TC na conversa da legitimidade constitucional desta lei dita interpretativa, num segundo momento até isso está a conseguir impor, com o auxílio de alguma doutrina (CARDOSO DA COSTA, que além disso interveio em julgamento arbitral), como se referiu supra no prólogo. Tudo é cada vez mais acessível e sem fronteiras, tudo cada vez mais permitido, ao Estado tributário.

c) Indedutibilidade de encargos com viaturas, abonos quilométricos, ajudas de custo e despesas de representação - indedutibilidade pela desconfiança sobre potencial uso promíscuo da despesa em razão da sua natureza

Entramos agora numa zona cinzenta, mas que, admite-se, por ser cinzenta dará ao legislador o direito de recusar à partida (sem prejuízo de se dever conceder ao contribuinte a oportunidade de demonstração em contrário, ainda que qualificada - de forma sólida e integral) a dedutibilidade de encargos relativos a consumos especialmente atreitos, pela sua própria natureza ou modo de realização, a servirem em parte necessidades pessoais alheias à actividade da empresa, a par do servir as necessidades da empresa.

Estão em causa, no essencial, encargos com viaturas, despesas de representação, ajudas de custo e abonos quilométricos (cfr. as alíneas h) a l) do n.º 1 artigo 23.º-A do Código do IRC). Vamos chamar-lhe *indedutibilidade pela desconfiança sobre potencial uso promíscuo da despesa em razão da sua natureza*.

O encargo com a CESE também não pode apelar a esta terceira categoria de razões: incide sobre activos do contribuinte e trata-se de um encargo imposto ao contribuinte pela própria lei.

d) Indedutibilidade de despesas ilícitas em razão de violação de legislação penal, e de coimas e juros por infracções sem natureza contratual - *indedutibilidades por alegadas razões éticas*

⁶ Cfr. o artigo 135.º da [Lei n.º 7-A/2016](#), de 30 de Março, que atribui carácter interpretativo à norma do [artigo 88.º](#), n.º 21, 2.ª parte, do Código do IRC, por sua vez aditado ao IRC pelo artigo 133.º da mesma Lei.

Depois temos uma zona de indedutibilidades também duvidosa, em parte muito mais duvidosa até, com a diferença relevante, em relação à situação anterior, de que nesta próxima situação não faz sentido admitir prova em contrário da parte do contribuinte.

Referimo-nos aos encargos com relação aos quais o legislador, para efeitos fiscais, introduz uma valoração ética, impedindo a sua dedução no apuramento do lucro a tributar por razões éticas (inedutibilidades fiscais previstas no artigo 23.º-A, n.º 1, alíneas d) e e), do Código do IRC).

Aqui o legislador esticou claramente a corda, impedindo por exemplo a dedução de juros compensatórios ou de mora pelo atraso no pagamento de imposto.

Isto é, o contribuinte pagou imposto atrasado, e pagou com juros, pagou com a devida penalização, mas mesmo assim é impedido de deduzir esta penalidade em juros por si paga.

Sabendo-se que na situação inversa, isto é, na situação em que o contribuinte tem direito a juros por atraso (em infracção à lei) da AT/Estado no reembolso de imposto pago em excesso, nem por isso o juro auferido deixa de entrar nas contas do lucro tributável, mal se percebe, sem recurso à explicação de “oportunismo reditício, sem olhar à coerência na medição da capacidade contributiva”, que os juros devidos pelo contribuinte não entrem também no cômputo do lucro tributável.

O TC já se pronunciou sobre a queixa de que sendo os juros compensatórios e de mora devidos à AT fiscalmente irrelevantes em IRC, os juros indemnizatórios devidos pela AT ao contribuinte deveriam ser também fiscalmente irrelevantes em IRC. Foi o TC do entendimento de que não tem que ser assim, de que tal assimetria de tratamento não seria inconstitucional (acórdão do TC [n.º 430/2016](#), de 13 de Julho de 2016). Porque, se bem se entende, também nesta matéria específica o Estado pode ser mais igual que os outros.

Vamos chamar a este grupo *inedutibilidades por alegadas razões éticas*, não obstante estarem em contradição com um são princípio fiscal, qual seja o de que à fiscalidade pouco importa (e muito bem, a sua função é outra) a ilicitude do rendimento, apenas lhe importa medir acréscimos patrimoniais (reais, e não ficcionados pela lei via afastamento da dedução de certos custos) qualquer que seja a fonte, ainda que ilícita, de onde provenham (cfr. [artigo 10.º](#) da LGT). Para os custos relacionados com a actividade da empresa que constituam penalidade por alegado ilícito (multa em que incorre o colaborador que se desloca em serviço, etc.), a regra deveria ser, simétrica e coerentemente, a mesma.

O que importa, porém, sobretudo sublinhar para efeitos deste artigo, é que mais uma vez o encargo com a CESE não pode aproveitar desta justificação, desta quarta categoria de

razões: não constitui penalidade por comportamento reprovável algum imputável ao contribuinte.

Absurdo, e hipócrita, seria imputar às empresas do sector energético as culpas pelo esgotamento de recursos naturais e perigos ambientais associados, por exemplo, se em culpa se pode falar. Culpas que são de todos nós, sociedades e comunidades políticas desenvolvidas que não prescindimos dos confortos e alimentação abundante proporcionadas pela energia abundante e de uso flexível.

e) Indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável - indedutibilidade em parte com intuito de protecção de terceiros, noutra parte com o intuito de penalizar e combater o que o legislador em abstracto entenda ser má gestão ou gestão irresponsável da empresa

Agora entramos num grupo de indedutibilidades cuja justificação é crescentemente mais complicada, o previsto no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea g), do Código do IRC: *indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável*.

Quando se trate de seguros obrigatórios, ainda se pode argumentar que a indedutibilidade fiscal da indemnização é uma penalização fiscal em reforço da obrigatoriedade do seguro, obrigatoriedade esta por sua vez relacionada com a protecção de terceiros.

Mas mais complicada é a legitimidade de o legislador fiscal interferir com decisões de gestão relativas a seguros não obrigatórios (repare-se que a norma fiscal penalizadora não se restringe aos seguros obrigatórios), penalizando a empresa fiscalmente caso incorra nalgum prejuízo que pudesse ser ressarcido via subscrição (e correspondente encargo) de seguro.

O custo/prejuízo não deixa de se relacionar com a actividade da mesma forma que o custo com a subscrição do seguro se teria relacionado.

E não se tratando de seguros obrigatórios, nenhuma razão se vislumbra para penalizar a gestão que opte por um tipo de custo (custo potencial com indemnização caso se concretize um dano) em detrimento de outros (custo certo com seguro, mais custo potencial com a reivindicação/discussão perante a seguradora caso se materialize risco que na opinião do tomador seja coberto pelo seguro).

Com dúvidas sobre se não será mais do que isso, vamos dar a esta tipologia o nome de *indedutibilidade em parte com intuito de protecção de terceiros, noutra parte com o intuito de*

penalizar e combater o que o legislador em abstracto entenda ser má gestão ou gestão irresponsável da empresa.

O certo é que também esta indedutibilidade nenhuma capacidade tem para inspirar justificação para a indedutibilidade da CESE.

2.3. A indedutibilidade da CESE em especial

Entramos agora na CESE, Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (e outras da mesma colheita, de que aqui não nos ocuparemos). Qual a justificação, então, para a indedutibilidade desta contribuição?

Que justificação se pode encontrar para mais esta indedutibilidade fiscal em IRC (e nos últimos anos têm sido várias, com destruição do conceito do IRC), tendo em conta que os impostos em geral entram, como não podiam deixar de entrar, como custo no apuramento do lucro tributável real (ver a regra da dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais no artigo 23.º, n.º 2, alínea f), do Código do IRC)?

Que razão há para penalizar os contribuintes sujeitos à CESE, já de si uma tributação especial adicional que os outros contribuintes não sofrem, e já de si com uma justificação enfraquecida em face da necessidade de recurso a presunções para a respectiva legitimação (como se revisitará de seguida), com uma segunda penalização fiscal, qual seja a de estes contribuintes da CESE verem impedido o apuramento do seu lucro real em razão e na medida da imposição adicional de exclusão do encargo com a CESE (que reduz efectivamente o seu lucro) no cálculo do lucro sujeito a IRC?

Nenhuma justificação se apresenta ou é sugerida, quando se revisitam as outras indedutibilidades em IRC, donde a continuação, para já, da manutenção da conclusão *prima facie* de que a indedutibilidade fiscal da CESE em IRC é uma medida de oportunismo fiscal/reditício que sacrifica adicionalmente (ao que a CESE em si mesma já sacrifica) um grupo bem delimitado de contribuintes, em desconformidade com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação fundamentalmente do lucro real.

Com efeito, a CESE não consegue valer-se das várias justificações para as várias categorias de indedutibilidades no cômputo do lucro tributável em IRC pensadas e prescritas aquando da concepção deste novo imposto na transição dos anos 80 para os anos 90. Como se revisitou supra.

Mas haverá justificações novas, modernas, de outro tipo? Há pelo menos tentativas de as apresentar, ensaiadas pela AT. Destas se falará a seguir?

a) **As justificações que foram *ex post* ensaiadas pela AT**

i) **A CESE é legítima, logo a indedutibilidade da CESE em IRC seria também legítima**

A CESE é legítima, reivindica a AT, e daí conclui que a indedutibilidade em IRC deste encargo seria por isso legítima também. É o que afirma esta tentativa de inovação argumentativa.

Esta tentativa de justificação falha rotundamente.

As taxas, os impostos, as contribuições financeiras clássicas, os gastos da empresa com electricidade, os gastos da empresa com pessoal, etc., etc., etc., também são tributária, cível e constitucionalmente falando, legítimos (e igualmente legalmente devidos, por força de leis que se justificam). Mas daí concluir que por serem válidos e legítimos, seria por isso legítimo o afastamento da sua dedução no cômputo do lucro tributável em IRC, seria inaceitável. E um *non sequitur*.

ii) **A indedutibilidade da CESE em IRC seria legítima porquanto visa o objectivo de evitar, via redução do IRC, a anulação parcial do efeito reditício da CESE**

Uma segunda justificação ensaiada pela AT repousa na projecção do objectivo de evitar que o efeito líquido da receita da CESE seja indirecta e parcialmente atingido pela redução da receita de IRC decorrente da consideração, no cômputo deste imposto, do custo com a CESE.

Muito bem. Mas isso não é ainda justificação, é apenas objectivo. O ponto está em saber da legitimidade, então, desse objectivo, atenta a constituição fiscal que nos rege.

É inevitável a este propósito dar um passo atrás, e falar da falácia que impregna a proclamação do objectivo “*evitar redução do IRC*”, ou a falácia da proclamação conexas de “*evitar a repercussão da CESE no credor tributário via redução do IRC*”.

A enganadoramente chamada de *diminuição* da receita de IRC por consideração dos encargos em que o contribuinte tenha de incorrer para obter a receita gerada pela sua actividade empresarial, não é diminuição alguma da receita de IRC.

É simplesmente o apuramento (correcto) da receita de IRC, receita de IRC derivada do efectivo rendimento obtido pelo contribuinte. Rendimento que justamente não chega a existir na medida dos encargos incorridos no desenvolvimento da actividade (entre os quais avulta, para um conjunto de empresas, o encargo fiscal com a CESE).

Para pegar noutra formulação verbal conexa utilizada pela AT, desde quando apurar o lucro que realmente (por oposição a ficcionadamente) a entidade fez, é repercutir encargo (como a CESE) que diminui realmente este lucro, no credor do imposto?

O credor do imposto IRC não tem por regra (*tributação fundamentalmente do rendimento real*) direito a tributar apenas o lucro da empresa, real passe a redundância? Sim, esse princípio faz parte da nossa constituição fiscal.

Assim sendo, como é, a tributação que considerar todos os encargos efectivos não origina redução alguma de IRC. Origina IRC, ponto.

Assim sendo, como é, as interrogações à regra ou princípio da tributação do lucro real não podem ter por justificação a diminuição da receita do IRC derivada do facto de se terem em conta os encargos reais, sejam eles fiscais ou quaisquer outros, na construção da base de incidência do IRC (por mais legítimos ou justificados que sejam estes encargos em si mesmos, designadamente nos seus objectivos fiscais específicos quando se trate de encargos fiscais que diminuem o lucro efectivamente obtido).

A falácia (e o absurdo) deste argumento da AT, está nisto: ele permitiria que todos os encargos fiscais, a maior parte dos quais com legitimidade e justificação bem mais robustas do que a CESE (respeito pelos princípios da capacidade contributiva e da igualdade entre contribuintes, sem necessidade de recurso a presunções ou a conexões difusas para tributar de forma agravada os activos de um grupo restrito de contribuintes), fossem afastados do cômputo do lucro tributável.

Porque lá está: encargos fiscais como o IMI e o IMT, que financiam actividades fundamentais da coisa pública ao nível local, o ISV e o IUC, os IEC, o ISP, que contribuem para o financiamento de actividades da coisa pública tão imprescindíveis quanto a educação, a saúde e a segurança, e que por cima disto têm ainda componentes ambientais da maior relevância para o combate às alterações climáticas, as contribuições financeiras mais tradicionais (que não precisam de recorrer a presunções) que financiam a regulação

imprescindível ao funcionamento e protecção de todos os cidadãos e consumidores em certos sectores da economia mais exigentes, as taxas por serviços públicos cujo financiamento e funcionamento são fundamentais, tudo isto são encargos cuja legitimidade e justificação não fica abaixo da do encargo com a CESE (fica acima, não carecem de presunções ou conexões difusas para se legitimarem), e que servem objectivos prementes e fundamentais da coisa pública.

Seria legítimo, por este facto, impedir a sua dedução em sede de IRC, com a suposta justificação de que não o impedir é reduzir a receita do IRC, ou, noutra formulação, de que não o impedir é repercutir estes encargos fiscais no credor do imposto (o Estado) na medida da receita diminuída (por diminuição do lucro efectivo) em sede de IRC, ou noutra formulação ainda (igualmente abusiva) de que não o impedir afastaria que os encargos com estes tributos sejam suportado pelos contribuintes a que se dirigem, na medida da receita diminuída (por diminuição do lucro efectivo) em sede de IRC devido pelos mesmos?

Não se vê legitimidade em sacrificar a conformação constitucional da tributação do rendimento das empresas ao suposto e importantíssimo altar de outras tributações e encargos em geral (a lógica é extensível a todos os encargos). Para mais a um altar em particular que suscita tantas dúvidas quanto o altar da CESE.

Não se vê legitimidade em impedir a dedução de um encargo, qualquer que ele seja, a pretexto de que isso transferiria o encargo ou parte dele para o credor do IRC.

Com efeito, por esta ordem de ideias (da AT) o mesmo fazem então os encargos devidos a outros agentes económicos (transferência do encargo ou parte dele para o credor do IRC, via sua consideração no cômputo do lucro tributável).

Também eles, nesta perspectiva julgada relevante pela AT, deveriam ser indedutíveis em sede de IRC, para evitar que sejam repercutidos no credor tributário (repercussão na medida da diminuição do IRC gerada pela sua consideração neste imposto), ou noutra formulação equivalente, para impedir que o devedor desses encargos deixe de suportá-los (na medida da diminuição do IRC gerada pela sua consideração neste imposto) a expensas do credor tributário que é o Estado.

Isto basta para mostrar a circularidade e o absurdo destes prismas ou tentativas de justificação.

É da natureza do IRC (ou de qualquer outro imposto sobre a tributação do lucro), e do IRC tal como positivamente conformado constitucionalmente pelo princípio da capacidade contributiva e da tributação fundamentalmente do rendimento real, que os encargos de natureza

privada ou pública (e estes representam uma percentagem cada vez maior dos custos totais) sejam relevantes no apuramento do lucro, do lucro fundamentalmente real, a tributar.

Pelo que o pretense argumento de que a indedutibilidade de um encargo, seja ele qual for, se justificaria pela legitimidade de evitar que esse encargo seja repercutido no credor tributário via diminuição do IRC gerada pela consideração do encargo neste imposto, ou de impedir que o devedor desse encargo deixe de suportá-lo a expensas do credor tributário que é o Estado na medida da diminuição do IRC gerada pela sua consideração neste imposto, é uma falácia.

É uma falácia que destrói o âmago ou núcleo essencial da tributação não arbitrária do rendimento, da tributação fundamentalmente do rendimento real das empresas, esta que se segue: não tributo o rendimento real porque, e isso é justificação admissível diz a AT, isso diminui a receita do IRC, e ao diminuir a receita do IRC repercute na medida dessa diminuição o encargo (que entre no cômputo do lucro) no Estado, e na medida dessa diminuição do IRC exime a entidade onerada com o encargo do mesmo.

O que é que sustenta esta falácia, esta aparência de justificação construída nesta lógica circular? A premissa mais importante, que vive escondida, nunca assumida, e que é esta flagrante desconformidade com princípios saudáveis e com a Constituição: o ponto de partida é o de que o credor tributário no IRC, o Estado, tem direito a tributar não o lucro, mas receitas brutas, sem olhar aos custos implicados na sua obtenção.

Só com recurso a este ponto de partida (direito de tributar a receita bruta) se pode(ria) lógica e juridicamente sustentar e concluir que é legítimo o afastamento do encargo A ou B (na realidade todos eles), uma vez que ele diminui a receita fiscal do credor tributário (ou seja, a receita fiscal de partida, legítima, seria sobre o bruto, donde poder falar-se em *diminuição*), e na medida dessa diminuição está a ser repercutido no credor tributário o encargo entrado na computação do lucro cuja suportação lhe não é exigível, e simetricamente está-se a permitir que a entidade onerada com o encargo se exima nessa medida – da diminuição do IRC, por diminuição do seu lucro real - a suportá-lo.

E eis como, da tributação de um lucro inexistente (por afastamento da dedução de encargo real que o subtraiu), se salta para a acusação de sonegação de receita fiscal ao seu credor caso assim não suceda, e para a simétrica acusação de fuga do contribuinte à suportação de encargo caso assim não suceda, donde (conclusão da AT) a legitimação / justificação constitucional da indedutibilidade fiscal desse encargo em IRC.

E de todos os outros encargos. A pretensa lógica desta justificação é extensível a todo e qualquer encargo entrado na computação do IRC.

Tudo isto recorrendo a uma poção mágica, cuja utilização e segredo fica longe das vistas. Qual seja a premissa de partida, oculta, sem a qual este raciocínio cai como um baralho de cartas, de que o direito de partida juridicamente tutelável do credor tributário (e o simétrico dever de partida do contribuinte), seria tributar a receita bruta das empresas, por oposição a tributar o seu lucro / rendimento.

Sucedo que esta premissa de partida oculta, a única capaz de sustentar logicamente aquela conclusão da AT, é frontalmente contrária à Constituição.

Não se quer terminar sem citar o Autor que mais se tem dedicado à problemática da CESE nas suas várias dimensões, incluindo a do IRC que aqui se vem tratando.

Escreve SÉRGIO VASQUES que “[a]través da CESE, o legislador vem impor a estas empresas um sacrifício intencionalmente alheio à sua capacidade contributiva, tal como a Constituição da República pretende que ela se meça. (...) Mais do que isso, serão obrigadas a pagá-lo em acréscimo aos impostos sobre os lucros que efectivamente apurem sem que possam deduzir a CESE como gasto no IRC nem repercuti-la sobre terceiros. Seguramente não se impunha violação tão grosseira do princípio da capacidade contributiva e da tributação do lucro real para reforçar o esforço contributivo das empresas e arrecadar a receita adicional que se estima que a CESE gere.” (cfr. SÉRGIO VASQUES, “A Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético”, in *Fiscalidade da Energia*, Almedina, 2017, p. 261).

E continua o mesmo Autor (*ob. cit.*, p. 262):

“Este objectivo de assegurar a receita pública em contexto de risco acrescido na execução orçamental levou a que o legislador fizesse assentar a CESE nos activos das empresas tributadas - uma base de cálculo inteiramente alheia aos resultados da sua actividade - e levou também a que no artigo 12º do seu regime se dispusesse que “a contribuição extraordinária sobre o sector energético não é considerada um gasto dedutível para efeitos de aplicação do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas”. Com isto, o legislador quis trazer inteira previsibilidade ao encaixe tributário da CESE, prevenindo que a receita por ela gerada fosse contrariada por quebra equivalente na receita do IRC.

Ao fazê-lo, porém, sacrifica-se um princípio fundamental na tributação das empresas, o princípio de que todo o gasto incorrido na actividade deve relevar à determinação do lucro tributável. Este princípio tem expressão no artigo 23º do Código do IRC, em que se dispõe amplamente 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”, considerando-se aí abrangidos, entre outros gastos e perdas, os “de natureza fiscal ou parafiscal”. Assim, os encargos tributários que uma empresa incorra no exercício da sua actividade são tomados como componente negativa do lucro tributável, representando uma diminuição da sua força económica, tal como os gastos na compra de bens ou serviços ou os gastos de natureza financeira.”. (sublinhado nosso).

Afirma ainda SÉRGIO VASQUES que “[c]om isto, o legislador quis trazer inteira previsibilidade ao encaixe tributário da CESE, prevenindo que a receita por ela gerada fosse contrariada por quebra equivalente na receita do IRC”.

Esta finalidade do legislador, porém, não justifica o afastamento do princípio da tributação fundamentalmente do rendimento real. Com efeito, a aludida imprevisibilidade existe com respeito à receita de qualquer tributação imposta aos sujeitos passivos de IRC, tributação esta considerada, tal como todos os outros encargos incorridos na actividade empresarial, no apuramento do lucro tributável em IRC (imposto do selo, ISP, IMT, IMI, e outros impostos em si mesmos com uma legitimidade inatacável ao nível dos princípios da generalidade e da igualdade, de que a CESE não goza). E nunca isso foi, ou poderia servir, de pretexto para afastar esta sua dedutibilidade em IRC. Ou atingir-se-ia o núcleo essencial do princípio estruturante da tributação fundamentalmente do rendimento real das empresas.

Acresce que nenhuma emergência nacional se vislumbra, nem o legislador tal invocou, nas alegadas “políticas ambientais e sociais”, de forma vaga enunciadas no regime da CESE como constituindo o destino das suas receitas, que justificasse o afastamento dos princípios constitucionais da igualdade, da tributação do rendimento real e da capacidade contributiva em sede de IRC.

Como continua SÉRGIO VASQUES, “a regra está na dedutibilidade dos encargos tributários, expressão directa do princípio da tributação do rendimento real. Ao afastar a dedução como gasto da contribuição extraordinária sobre o sector energético, o legislador sacrifica assim um princípio estruturante na tributação das empresas. A CESE prefigura um imposto sobre o património das empresas, que incide sobre os seus activos, e que como tal deveria ser tida como gasto dedutível por força do artigo 23º do Código do IRC, a par da generalidade dos encargos tributários que as empresas suportem.” (SÉRGIO VASQUES, *ob. cit.*, p. 263, sublinhado nosso).

Ao vedar o direito à dedução desta contribuição enquanto gasto para efeitos de IRC, o legislador inventa uma capacidade contributiva em IRC que não existe, e que não existe

justamente por imposição do Estado que criou este encargo fiscal, a CESE, e o faz pagar pelo grupo de sujeitos passivos que entendeu seleccionar para efeitos de imposição desta forte tributação adicional que é a CESE.

Por isso SÉRGIO VASQUES conclui que “(...) *ainda que por hipótese académica se admitisse que a CESE [em si mesma] sobrevive ao teste da proporcionalidade, sempre estaríamos obrigados a reconhecer a sua dedutibilidade como gasto em sede de IRC, por imperativo dos princípios da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real.*” (cfr. Sérgio Vasques, *ob. cit.*, p. 264, sublinhado nosso).

iii) A proibição de repercussão da CESE nos preços legitimaria a indedutibilidade da CESE em IRC

Uma terceira e última justificação ensaiada pela AT repousa na invocação da proibição de repercussão da CESE (repercussão nos preços). A premissa é esta: proibição de repercussão da CESE nos preços praticados pelo seu sujeito passivo. E a conclusão que a AT retira desta premissa é a que se segue: necessidade de impedir, para salvaguarda daquela premissa (e imposição legal), a consideração da CESE no cômputo do lucro tributável.

Ora, em primeiro lugar a premissa, da qual depende a conclusão, está incorrecta. Está vedada a repercussão da CESE só com respeito às situações referidas no artigo 5.º do seu regime, que estão longe de esgotar o amplo leque de situações (sujeitos passivos) a que se aplica a CESE (cfr. o artigo 2.º do seu regime).

Em segundo lugar, a não repercussão da CESE (nas situações e sentidos em que o artigo 5.º do seu regime o impõe, que não abrange nem de perto nem de longe a totalidade das situações sujeitas à CESE) para nada precisa para atingir o seu objectivo, qual seja o de não afectar o preço praticado pelos sujeitos passivos aos seus clientes nas actividades previstas no citado artigo 5.º da CESE, de impor qualquer distorção no funcionamento do IRC, para nada precisa para atingir esse seu objectivo de impor qualquer distorção na correcta medição do rendimento (efectivo) sujeito a IRC.

Com efeito, ainda não se viu feita a demonstração de que careceria de tal. E a AT certamente nunca a fez. Pela razão simples de que esta asserção da AT é incorrecta, e como tal indemonstrável. Não flui da premissa “*proibição de repercussão da CESE nos preços praticados pelo seu sujeito passivo*”, a conclusão de que isso implicaria “*impedir a dedução*”

do encargo fiscal com a CESE no âmbito do IRC”. Estamos, mais uma vez, perante um *non sequitur*.

b) Para além do embate com o princípio da tributação fundamentalmente do rendimento real das empresas: embate com o princípio da igualdade

Não se tem conseguido encontrar uma justificação eficaz para sustentar a indedutibilidade fiscal da CESE em sede de IRC. O que torna difícil compaginá-la com o princípio constitucional da tributação fundamentalmente do rendimento real da empresa.

Mas a incompatibilidade desta indedutibilidade em IRC é também com o princípio da igualdade, que é afrontado por ela de forma simples e qualificada.

Vamos começar pela forma simples.

Em sede de IRC o ponto de partida igual para todas as sociedades e, em geral, para todas as entidades com actividade empresarial (tenham ou não forma societária) é de que a capacidade contributiva, o rendimento, o lucro, se mensura de acordo com o apurado pela contabilidade (artigo 17.º do Código do IRC), que por sua vez regista gastos e receitas e imputa-os temporalmente de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, aos sucessivos exercícios económico-fiscais (ver ainda o artigo 18.º do Código do IRC).

Os contribuintes têm, depois, custos (e receitas) o mais diversos entre si: quem tem uma exploração pecuária terá custos específicos com rações e feno, e custos gerais com electricidade água, pessoal instalações, etc. Quem tem um banco terá custos específicos com software especializado, balcões espalhados pelo país, etc., e custos gerais com pessoal, electricidade, etc. Quem tem actividade fabril terá custos com equipamentos específicos (via amortização dos mesmos), eventualmente com investigação e desenvolvimento, e com matérias-primas específicas, e custos gerais com electricidade, pessoal, instalações, etc.

O facto de distintas actividades e empresas terem distintos custos ou gastos, e diferentes perfis ou tipologias dos mesmos (uns consomem proporcionalmente mais electricidade que outros no cômputo dos seus custos gerais, etc.), em nada prejudica ou impede a aferição do respeito pelo princípio da igualdade entre si no que respeita à tributação em IRC. Em nada impede a comparabilidade entre si no que respeita à tributação em IRC.

Isto é assim porque o objecto, o ponto de partida, no IRC, não é a tributação a montante de custo ou gasto algum em especial ou em geral, nem tão pouco a tributação de receitas sem consideração dos custos a montante, mas a tributação de um agregado que é dado pela

subtracção ao total das receitas (quaisquer que sejam) do total dos gastos (quaisquer que estes sejam).

A desigualdade entre contribuintes, e mais ainda a arbitrariedade de tratamento entre contribuintes, introduz-se se e quando, determinado custo específico da actividade de um círculo determinado de contribuintes (o encargo com a CESE é um excelente exemplo) é retirado do cômputo do lucro real, é retirado da medição da capacidade contributiva real.

Esse círculo determinado de contribuintes pagará na medida desse custo afastado do cômputo do lucro real, IRC sobre lucro inexistente, sobre capacidade contributiva inexistente. Os outros contribuintes não sofrerão esta tributação adicional sobre lucro fictício (ou outra equivalente ou “equalizadora”).

Os outros contribuintes não sofrerão este acréscimo de IRC medido por referências às respectivas capacidades contributivas. Os outros contribuintes não sofrerão este desvio da tributação fundamentalmente dos respectivos lucros reais.

E nisto está a afronta na forma simples ao princípio da igualdade, da indedutibilidade da CESE em IRC.

c) A tributação adicional e selectiva que é a CESE reveste-se, comparativamente, de legitimidade fraca face à generalidade dos outros tributos

Antes de falar um pouco sobre a violação qualificada do princípio da igualdade, há que recordar previamente a matéria da legitimidade da CESE em si mesma, e contrastá-la com a das contribuições financeiras clássicas e outros tributos, e respectivo regime fiscal em IRC.

Importa a este propósito relembrar o que é a CESE, recordando-se para o efeito, sinteticamente, a análise detalhada e conclusões a que chegou o TC (acórdão do TC [n.º 7/2019](#), de 8 de Janeiro de 2019), revisitação esta que permitirá apreender de imediato que a dedução da CESE em sede de IRC se impõe por maioria de razão *vis-à-vis* a autorizada dedução em IRC de encargos com impostos, taxas e contribuições financeiras *clássicas* (por exemplo).

As conclusões do TC relativamente à CESE foram estas:

i) Reconhecimento de que não há qualquer sinalagma, sequer difuso, entre o financiamento por parte de 1/3 da CESE do défice tarifário do SEN (Sistema Eléctrico Nacional), e os sujeitos passivos da CESE que não operam no sub-sector da energia denominado de sector eléctrico;

- ii) Mas ainda assim, porque os outros 2/3 da CESE servem (se esse alegado propósito for honrado) também para financiar “*políticas sociais e ambientais, relacionadas com medidas de eficiência energética*”, conclui que isso é suficiente para se encontrar um sinalagma, embora difuso, entre os sujeitos passivos da CESE em geral e os benefícios, presumidos (por oposição a verificáveis), gerados pela implementação das referidas “*políticas sociais e ambientais, relacionadas com medidas de eficiência energética*”;
- iii) O efectivo dispêndio desses restantes 2/3 da CESE em “políticas sociais e ambientais, relacionadas com medidas de eficiência energética” que presumivelmente beneficiariam um grupo delimitado de contribuintes (os sujeitos passivos da CESE), por oposição aos contribuintes, cidadãos e consumidores em geral, será ele próprio de presumir (se a lei o diz, ainda que sem exemplificar em concreto que políticas serão essas, é porque haverá efectivo dispêndio de 2/3 da CESE em políticas sociais e ambientais), não cabendo ao órgão de fiscalização da constitucionalidade “*apurar do posterior e efetivo grau de desenvolvimento de concretas políticas sociais e ambientais, relacionadas com medidas de eficiência energética*”;
- iv) A qualificação de um tributo como a CESE como contribuição financeira confere-lhe as seguintes prerrogativas (sublinhados nossos): embora “*não se dispens[e] alguma objetividade mínima no estabelecimento da relação entre a contribuição a pagar e a vantagem para um grupo determinado ou determinável de contribuintes que a suportará, acontece que, sendo esta vantagem presumida, contrariamente ao que sucede nas taxas, em que a vantagem que lhe dá origem é real e singularizável, permitindo melhor adequar o tributo ao custo ou benefício do sujeito passivo, já no caso das contribuições, pela natureza da relação, mais difusa ou reflexa, o grau de exigência na objetividade exigida será ainda mais atenuado.*”.

A CESE goza assim, nesta leitura constitucional, da prerrogativa de permitir atingir apenas um pequeno grupo de contribuintes, sem que possa ser julgada, nem (i) pelos rigores do sinalagma exigido à taxa (permite-se que o sinalagma seja presumido e difuso e, mais ainda, presume-se que a anunciada suposta contrapartida existirá pelo simples facto de a lei a anunciar, por mais vaga e desprovida de exemplos que seja a identificação da suposta contrapartida), nem (ii) pelos princípios constitucionais da generalidade, igualdade e capacidade contributiva exigidos ao imposto.

Confere-se à contribuição financeira, e em particular à CESE, balizada com esta latitude e permissão, o atributo de ferramenta tributária imune à fiscalização quer pelo prisma do

sinálgma (ou da equivalência) da taxa, quer pelo prisma da generalidade, igualdade e capacidade contributiva do imposto.

É legítimo concluir que com esta concepção o caderno de encargos imposto ao legislador é reduzidíssimo, sendo incapaz de proteger os grupos delimitados de contribuintes alvo de contribuições financeiras (tributação adicional) potencialmente discriminatórias e injustificáveis, quer por na realidade (a única coisa que em termos finais deve interessar ao direito, instrumento que é de regulação social apontado à justa composição das relações sociais) nenhuma vantagem especial haver como contrapartida dessa tributação, quer por a vantagem (se na realidade alguma) ser na realidade para todos (v.g. políticas ambientais e sociais, incluindo as dirigidas à eficiência energética), contribuintes, consumidores e agentes económicos, todos quantos fruem a energia (ou qualquer outra coisa) aos custos comportáveis que permitem gozar a vida moderna que todos querem levar, e os confortos que lhe estão associados.

Não quer isto significar que todas as contribuições financeiras padecerão desse mal. Há contribuições financeiras, e bem assim taxas ambientais, cobradas por reguladores diversos e direcções-gerais⁷, que têm o propósito, e é isso mesmo que financiam, de fiscalizar e permitir actuações punitivas e ressarcitórias, dirigidas a um grupo delimitado de contribuintes que, no consenso social que a nossa sociedade gerou devem, no desenvolvimento da sua actividade económica, ser especialmente acompanhados, regulados e fiscalizados.

É o caso das empresas presentes no mercado de capitais e das taxas (contribuições financeiras) da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (“CMVM”) que lhes são dirigidas, das empresas no sector financeiro e das taxas (contribuições financeiras) da CMVM ou do Banco de Portugal que lhes são impostas, das empresas que actuam no sector dos seguros, com a consequente imposição de contribuições que financiam a entidade que as fiscaliza e protege os consumidores desses produtos (a Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões - “ASF”), as contribuições devidas à ERSE pelas entidades que operam no sector energético⁸, as contribuições devidas à ANACOM pelas entidades que operam no sector das telecomunicações, etc.

⁷ Sobre em especial as taxas ambientais (contribuições financeiras na realidade) veja-se o [site da Agência Portuguesa do Ambiente](#).

⁸ Por exemplo, no que respeita à área dos combustíveis ver entre outras a alínea b) do n.º 2 do artigo 50.º dos Estatutos da ERSE republicados em anexo ao [Decreto-Lei n.º 57-A/2018](#), de 13 de Julho: “2 - *Constituem receitas da ERSE: (...) b) Tarifas, contribuições e taxas regulatórias cobradas aos intervenientes e agentes que operam no SPN [Sistema Petrolífero Nacional], nos termos da lei, exceto as receitas referentes ao Fundo Azul, criado pelo Decreto-Lei n.º 16/2016, de 9 de março*”.

Mas aí, é evidente e preciso aquilo em que as contribuições são aplicadas: no funcionamento de entidades de supervisão e fiscalização prudencial e comportamental de empresas que operam em massa em áreas sofisticadas e sensíveis do ponto de vista das regras a cumprir e da protecção dos direitos dos consumidores.

E é evidente igualmente que o grupo delimitado a quem são exigidas as contribuições é quem deve pagá-las: é a necessidade do seu especial acompanhamento, do especial acompanhamento e regulação da sua actividade lucrativa, que gera a necessidade de financiar entidades especializadas dedicadas a esse seu acompanhamento e fiscalização. Não há aqui presunção alguma, apenas e tão só a constatação de uma realidade por todos constatável.

Com a CESE está-se, porém, fora da realidade objectivamente verificável. Está-se, como se exprimiu consistentemente o TC, perante conexões difusas e presumidas entre uma noção vaga de supostas despesas com “*políticas sociais ambientais, relacionadas com medidas de eficiência energética*”⁹, e os grupos de contribuintes elencados no artigo 2.º do regime jurídico da CESE.

Com efeito, na validação que fez da CESE o TC não fugiu ao reconhecimento desta realidade: o aparente carácter discriminatório e constitucionalmente ilegítimo desta tributação é negado, não porque se demonstre o contrário, mas com recurso a presunções e à aceitação da suficiência de uma conexão difusa (assente ela mesma em presunções) entre os sujeitos passivos da CESE (por oposição aos cidadãos e contribuintes em geral) e as presumidas despesas financiadas com recurso a 2/3 da CESE¹⁰ e presumidas vantagens especiais delas advenientes.

d) Contraste da CESE com as contribuições financeiras clássicas e com outros tributos clássicos – afronta qualificada ao princípio da igualdade, da negação da dedução da CESE em IRC

Contraste-se: uma contribuição financeira assente em conexão real (por oposição a presumida) entre o uso que lhe é dado e um particular grupo de contribuintes, de nenhuma indedutibilidade em IRC padece, e muito bem. É o caso das contribuições pelas empresas de

⁹ Cfr. o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do [Decreto-Lei n.º 55/2014](#) que instituiu o Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Sector Energético (FSSSE), a quem foram consignadas as receitas da CESE.

¹⁰ Não é fácil encontrar, incluindo nos relatórios anuais do Tribunal de Contas sobre as contas anuais do Estado, informação sobre aquilo em que em concreto se traduziu a aplicação dos dinheiros da CESE por parte do FSSSE no que respeita aos referidos 2/3 alegadamente afectos a políticas sociais e ambientais não obstante serem passados mais de 6 anos desde a instituição da CESE.

seguros para financiar a entidade reguladora que as supervisiona prudencial e comportamentalmente, ou as contribuições financeiras devidas à ERSE pelas empresas por si supervisionadas, etc.

Que justa medida, que critério é este, que princípio da igualdade é este que, perante uma contribuição financeira, a CESE, assente em conexão meramente presumida e difusa entre um (também ele presumido) uso para fins vagos¹¹ e um grupo de empresas listado na CESE, impede, ao contrário do que se faz com as contribuições financeiras cuja legitimidade constitucional (conexão) nenhuma dúvida levanta, que para efeitos de IRC seja deduzido o encargo real com a mesma (com a CESE), e que consequentemente impede que seja apurado o lucro real do grupo de sujeitos passivos a ela (CESE) sujeitos?

Antes impondo a este grupo de sujeitos passivos a ela (CESE) sujeitos o apuramento e tributação de um lucro fictício.

Se com respeito às contribuições financeiras clássicas, que nenhuma dúvida suscitam sobre a legitimidade de as fazer incidir sobre um grupo delimitado de contribuintes (contribuições pelas empresas reguladas para a sua entidade reguladora), se mantém a regra da relevância desse encargo fiscal no apuramento do lucro em IRC, se mantém, portanto, o princípio da tributação pelo rendimento real, por identidade e maioria de razão deve o legislador manter a relevância do encargo fiscal com a CESE no apuramento do lucro em IRC, sob pena de discriminação injustificável em IRC do grupo delimitado de contribuintes sujeito à CESE.

Esta discriminação injustificável, em IRC, é objectivamente revelada, e por maioria de razão, pelo contraste com o tratamento fiscal das contribuições financeiras clássicas (devidas ao regulador, para financiar o funcionamento deste, pelos regulados), como se acabou de constatar.

Mas é de igual modo objectivamente revelada, e novamente por maioria de razão, pelo tratamento em IRC dos impostos, realidades tributárias sujeitas ao respeito pelos princípios da generalidade, igualdade e capacidade contributiva. Impostos estes que como encargos que são, reduzem o lucro, e são por conseguinte (e muito bem) fiscalmente relevantes no cômputo do lucro tributável (medição da capacidade contributiva) em IRC (artigo 23.º, n.º 2, alínea f), do Código do IRC).

É arbitrário e discriminatório negar tal ao encargo com a CESE, que diminui igual e efectivamente o lucro (a capacidade contributiva), com a agravante de na CESE estar-se

¹¹ Cujas concretizações inexiste na lei, e sobre cuja concretização prática não há informação segura disponível.

perante encargo fiscal acrescido com respeito ao qual há dúvidas legítimas (só silenciadas com recurso a uma panóplia de presunções) sobre se não representam uma imposição ao grupo de sujeitos passivos segregado pelo legislador para a suportar, de esforço fiscal maior do que o dos restantes contribuintes, sem justificação com solidez bastante.

Esta discriminação arbitrária em IRC é objectivamente revelada ainda, por maioria de razão novamente, pelo contraste com as taxas.

Se a taxa suportada por um contribuinte em razão de uma concreta e singularizável vantagem (contrapartida) por si obtida, releva para efeitos de apuramento do lucro em IRC, a CESE, que diminui igualmente o eventual lucro do grupo de contribuintes onerado com a mesma, não deve por maioria de razão ser afastada do cômputo deste em sede de IRC: a legitimidade constitucional da imposição do esforço fiscal adicional que é a CESE é duvidosa (é salva por recurso a presunções), contrariamente à legitimidade do esforço adicional decorrente da imposição de uma taxa.

Em suma, se um grupo particular de contribuintes é segregado dos restantes para lhe ser imposto pelo legislador um esforço fiscal adicional cuja justificação constitucional só é conseguida com recurso a presunções e conexões difusas, o encargo com esse esforço fiscal adicional deve relevar para o cômputo do lucro em IRC (lucro que fica efectivamente diminuído por esse encargo) por maioria de razão em relação aos tributos dedutíveis em IRC que se passaram em revista: impostos, contribuições financeiras verdadeiras e próprias (que chamámos de clássicas), e taxas, com respeito aos quais com maior segurança se sabe nenhum esforço adicional, em igualdade de circunstâncias, representarem, a cargo de qualquer grupo de contribuintes em particular.