e-pública
Revista Eletrónica de Direito Público

ICJP Instituto de Ciências Jurídico-Políticas
Faculdade de Direito Universidade de Lisboa
CIDP Centro de Investigação de Direito Público

# BREVES NOTAS AO ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N.º 187/2013 QUANTO À CONTRIBUIÇÃO EXTRAORDINÁRIA DE SOLIDARIEDADE

# BRIEF NOTES TO THE JUDGMENT OF THE CONSTITUTIONAL COURT NO. º 187/2013 REGARDING THE EXTRAORDINARY SOLIDARITY LEVY

Aquilino Paulo Antunes
Número 2, 2014
ISSN 2183-184x

**E-PÚBLICA**
**REVISTA ELECTRÓNICA DE DIREITO PÚBLICO**

**www.e-publica.pt**

*e-Pública* **Vol. I** No. 2, Junho 2014 (437-458)

# BREVES NOTAS AO ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N.º 187/2013 QUANTO À CONTRIBUIÇÃO EXTRAORDINÁRIA DE SOLIDARIEDADE[1]

# BRIEF NOTES TO THE JUDGMENT OF THE CONSTITUTIONAL COURT NO. º 187/2013 REGARDING THE EXTRAORDINARY SOLIDARITY LEVY

AQUILINO PAULO ANTUNES[2]
Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa
Alameda da Universidade - Cidade Universitária
1649-014 Lisboa - Portugal
aquilino.paulo.antunes@gmail.com

**Resumo:** O Orçamento de Estado para 2013 criou uma nova versão, mais onerosa, da Contribuição Extraordinária de Solidariedade. O Tribunal Constitucional declarou este tributo conforme com a Constituição, apesar da discordância de vários dos seus membros. Neste trabalho, procura demonstrar-se que, por razões distintas daquelas que motivam a generalidade das vozes discordantes, o mesmo Tribunal deveria ter-se pronunciado pela inconstitucionalidade parcial do tributo.

**Palavras-Chave:** Orçamento, contribuições, igualdade, incidência, inconstitucionalidade.

**Abstract:** The State Budget for 2013 has created a new version, more costly, of the Extraordinary Solidarity Levy. The Constitutional Court declared this levy according to the Constitution, despite of the disagreement of many of its members. This work aims to demonstrate that, for different reasons from those that motivate the generality of the dissenting voices, the same Court should have been pronounced by the partial unconstitutionality of the levy.

**Keywords:** Budget, levies, equality, incidence, unconstitutionality.

**Sumário: 1. Introdução; 2. Antecedentes e características da CES; 3. Classificação da CES enquanto tributo público; 4. A pronúncia do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013 relativa à CES; 4.1. Breve referência aos fundamentos; 4.2. Principais votos de vencido; 5. Críticas ao decidido; 5.1. Classificação do tributo; 5.2. Incidência subjectiva; 5.3. Âmbito da decisão; 6. Conclusões**

1. O presente trabalho é assenta parcialmente no Relatório da fase escolar do curso de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas, apresentado pelo signatário no seminário de Direito Financeiro I/II e disponível na Biblioteca da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

2. Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Doutorando na mesma Faculdade. Endereço electrónico: aquilino.paulo.antunes@gmail.com .

## 1. Introdução

No quadro das medidas de captação de receita e redução da despesa do Estado, promovidas no âmbito do cumprimento do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, celebrado em 17 de Maio de 2011, entre o Governo português, o Fundo Monetário Internacional, a Comissão Europeia e o Banco Central Europeu, o Orçamento de Estado para 2013 veio consagrar uma versão agravada da já existente Contribuição Extraordinária de Solidariedade, doravante "CES"[3].

A referida medida tem suscitado contestação, como é sabido, atento o seu impacto nas pensões auferidas pelos respectivos sujeitos passivos. A mesma medida foi apreciada pelo Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013, de 05.04.2013, doravante também "Acórdão" ou "aresto", no sentido da sua conformidade com a Constituição da República Portuguesa, doravante "Constituição" ou "CRP"[4].

A CES foi reeditada em 2014, com contornos algo diversos mas que não afectam o essencial do tributo, para o que ora nos interessa, embora tenha sido agravada a sua carga tributária e, ao que consta, se encontre pendente nova apreciação pelo Tribunal Constitucional, doravante também "Tribunal", quanto à sua redacção actual. Foi recentemente anunciada pelo Governo a possibilidade de substituição deste tributo por outro de carácter mais duradouro.

Atendendo ao facto de, quanto à CES liquidada e cobrada em 2013, ainda não ter decorrido o prazo de revisão administrativa da liquidação a que se refere o artigo 78.º da Lei Geral Tributária, e ao facto de a CES permanecer em aplicação em 2014, considera-se manter actualidade a análise da pronúncia emitida pelo Tribunal Constitucional sobre o mencionado tributo. Além disso, julga-se que poderão ser colhidos ensinamentos para a preparação do tributo que, segundo o anunciado, virá substituir a CES.

É, por conseguinte, a apresentação de algumas breves notas ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013, de 05.04.2013, na parte em que se pronuncia sobre a CES, que nos propomos levar a cabo de seguida, procurando demonstrar que o mesmo, com fundamentos diversos dos utilizados na generalidade das declarações de voto, deveria ter-se pronunciado pela inconstitucionalidade parcial do tributo.

## 2. Antecedentes e características da CES

A génese da CES remonta ao artigo 162.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2011[5]. Os n.ºs 2 e 3 daquele

3. Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, que aprova o Orçamento de Estado para 2013, disponível em http://dre.pt/pdf1sdip/2012/12/25201/0004200240.pdf .

4. Acórdão disponível em: http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html .

5. Disponível em http://dre.pt/pdf1sdip/2010/12/25301/0000200322.pdf .

artigo 162.º permaneceram em vigor por força do n.º 1 do artigo 20.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2012, dele resultando a sua aplicação conjugada com os n.ºs 13 a 16 do mesmo artigo 20.º[6]. A CES para 2013 consta do artigo 78.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, que, como já referido, aprovou o Orçamento de Estado para 2013, doravante também "artigo 78.º".

Objectivamente, a CES incide sobre as pensões pagas a um único titular (n.º 1 do artigo 78.º[7]) e sobre todas as prestações pecuniárias vitalícias devidas a qualquer título a aposentados, reformados, pré-aposentados ou equiparados, incluindo as atribuídas no âmbito do sistema complementar, independentemente (i) da sua designação, (ii) da forma que revistam, (iii) da natureza jurídica e do grau de autonomia da entidade processadora, (iv) da natureza jurídica da entidade patronal, (v) do tipo de regime subjacente à atribuição da prestação e (vi) da protecção conferida por esse regime (n.º 3 do artigo 78.º).

A redacção do n.º 3 do artigo 76.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, que aprova o Orçamento de Estado para 2014 e cria a CES para o mesmo ano[8], é diferente do n.º 3 do artigo 78.º da Lei do Orçamento de Estado para 2013. Porém, afigura-se-nos que tal divergência não modifica o sentido e alcance do preceito.

Fica isenta da CES para 2013 a componente, na parte relativa à contribuição do beneficiário, de reembolso do capital das prestações pecuniárias vitalícias devidas por companhias de seguros (n.º 4 do artigo 78.º), sendo que o n.º 4 do artigo 76.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, que cria a CES para 2014, veio alterar tal isenção. Esta passou agora a abranger o reembolso de capital e respectivo rendimento, independentemente de se tratar de pensão ou prestação pecuniária vitalícia ou de resgate, bem como de produto de poupança individual facultativa subscrito e financiado em exclusivo por pessoa singular.

Para 2013, estavam ainda parcialmente isentas as pensões mensais ilíquidas inferiores a € 1.350,00 (n.º 6 do artigo 78.º), tendo este valor-limite sido, em 2014, reduzido para € 1.000,00 pelo n.º 6 do artigo 76.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, na redacção resultante da Lei n.º 13/2014, de 14 de Março, que aprovou o Orçamento Rectificativo do Orçamento de Estado para 2014, doravante "Orçamento Rectificativo"[9].

Subjectivamente, a CES incide sobre os beneficiários das já mencionadas pensões e prestações (n.ºs 1, 3 e 4 do artigo 78.º[10]). Parafraseando o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013, a CES abate-se sobre os beneficiários do "1.º e do 2.º pilares da segurança social", ou, dito de outro modo, sobre os beneficiários do "sistema público obrigatório de pensões" e sobre os beneficiários dos regimes

6. Disponível em http://dre.pt/pdf1sdip/2011/12/25001/0004800244.pdf .
7. Corresponde ao n.º 1 do artigo 76.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.
8. Disponível em http://dre.pt/pdf1sdip/2013/12/25301/0005800295.pdf .
9. Disponível em http://dre.pt/pdf1sdip/2014/03/05200/0186601916.pdf .
10. Correspondem aos n.ºs 1, 3 e 4 do artigo 76.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

"complementares e especiais"[11].

Sintetizando, a CES incide sobre os regimes *geral* e *especiais* do sistema previdencial da segurança social, bem como sobre os regimes *público de capitalização* e *complementar de iniciativa colectiva* do sistema complementar da segurança social. Incide ainda sobre as pensões pagas pela CGA, I.P.

Adiante referir-nos-emos ao *sistema público obrigatório de pensões*, para abranger as pensões pagas de acordo com o regime geral do sistema previdencial e as pensões pagas pela CGA, I.P., e aos regimes *especiais* e *complementares*, para abranger, respectivamente, os regimes *especiais* do sistema previdencial e os regimes *público de capitalização* e *complementar de iniciativa colectiva* do sistema complementar da segurança social.

Sob a perspectiva da base de cálculo da CES, a mesma corresponde, por um lado, à soma das prestações por morte e, pelo outro, às demais prestações, qualquer que seja o acto, facto ou fundamento que motiva a concessão (n.º 5 do artigo 78.º[12]). As 13.ª e 14.ª prestações anuais (subsídios "de Natal" e "de férias") são consideradas autonomamente.

As taxas da CES para 2013 são de 3,5% sobre a parte das pensões que exceda € 1.350,00 (em 2103) ou € 1.000,00 (em 2014) e não ultrapasse € 1.800,00; e de 16% sobre o remanescente do valor das pensões que exceda € 1.800,00 e não exceda € 3.750,00[13] (n.º 1 do artigo 78.º). As pensões ou prestações de valor superior a € 3.750,00 ficam ainda sujeitas a uma *percentagem* adicional de 15% na parte que exceda 12 (no Orçamento Rectificativo, 11) vezes o Indexante de Apoios Sociais (IAS) mas não exceda 18 (no Orçamento Rectificativo, 17) vezes o mesmo indexante, e de 40% sobre a parte que exceda 18 (no Orçamento Rectificativo, 17) vezes o valor do IAS (n.º 2 do artigo 78.º[14]).

A receita proveniente da CES incidente sobre pensões atribuídas pelo sistema de segurança social e pela Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores destina-se ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., doravante

11. Abre-se aqui um parêntesis para notar que esta classificação adoptada pelo Tribunal Constitucional de *1.º* e *2.º pilares* não parece exacta. Com efeito, o artigo 23.º da Lei de Bases da Segurança Social, aprovada pela Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro, disponível em http://dre.pt/pdf1sdip/2007/01/01100/03450356.pdf , identifica três componentes do sistema de segurança social, a saber: (i) o sistema de protecção social de cidadania; (ii) o sistema previdencial e (iii) o sistema complementar. O sistema previdencial comporta os regimes *geral*, *especiais* e *de inscrição facultativa*, como decorre do artigo 53.º da mesma Lei. Por seu turno, o regime complementar comporta os regimes *público de capitalização* e *complementares de iniciativa colectiva* e *de iniciativa individual*, conforme resulta do n.º 1 do artigo 81.º da citada Lei de Bases.

12. Corresponde ao n.º 5 do artigo 76.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

13. Em bom rigor, a letra da lei não prevê directamente a taxa para pensões de € 1.800,01 ou de € 3.750,00, porque a taxa de 16% aplica-se a pensões *entre* € 1.800,01 *e* € 3.750,00, além de que a taxa de 10% aplica-se a pensões de valor *superior* a € 3.750,00. Julga-se, porém, tratar-se apenas de um mero vício formal de raciocínio, que não prejudica o conteúdo e que da aplicação da alínea b) do n.º 1 do artigo 78.º não deverá resultar uma taxa média inferior a 3,5% nem superior a 10%.

14. Corresponde ao n.º 2 do artigo 76.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

"IGFSS, I.P.", sendo que, nos restantes casos, a receita destina-se à Caixa Geral de Aposentações, I.P., doravante "CGA, I.P.", (n.º 8 do artigo 78.º[15]).

A liquidação e cobrança são efectuadas pelas entidades processadoras, que entregarão a receita à CGA, I.P., até ao dia 15 do mês seguinte (mesmo preceito e n.º 8 do artigo 76.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de Dezembro, que clarificou este ponto ao alterar a redacção de "entregá-la à CGA, I.P." para "entrega da contribuição").

As entidades processadoras comunicam mensalmente à CGA, I.P., até ao dia 20, todas as pensões abonadas no mesmo mês, independentemente do respectivo valor, sob pena de responsabilidade pessoal e solidária do responsável máximo dessas entidades, juntamente com o beneficiário, pelo reembolso dos valores indevidamente abonados (n.ºs 9 e 10 do artigo 78.º[16]). Sobre este ponto, suscita-se a dúvida de saber se esta obrigação acessória apenas é devida junto da CGA, I.P., ou se, quando a receita se destine ao IGFSS, I.P., é devida junto deste, bem como se tal obrigação está dispensada relativamente aos montantes pagos pela própria segurança social.

## 3. Classificação da CES enquanto tributo público

Pese, embora, o modo hesitante como o Governo procurou justificar materialmente o tributo desde 2013, parece-nos inequívoco que a CES visa resolver um problema económico de base que é o da sustentabilidade das pensões pagas pela Segurança Social[17]. Apesar dessa hesitação, este propósito ficou, em nossa opinião, claro com a declaração pública do Primeiro-Ministro, ainda em 2013, segundo a qual, em resumo, a sustentabilidade do sistema público de pensões se colocava por estarem a ser pagas pensões de reforma sem correspondência com os pagamentos de quotizações efectuados.

No fundo e nesta perspectiva, do que se trata é das externalidades decorrentes

15. Corresponde ao n.º 8 do artigo 76.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

16. Os n.ºs 9 e 10 do artigo 78.º correspondem aos n.ºs 10 e 11 do artigo 76.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

17. No Relatório do Orçamento de Estado para 2013, disponível em http://www.portugal.gov.pt/media/736269/oe2013_rel.pdf , apenas é dito que "esta medida visa alcançar um efeito equivalente à medida de redução salarial aplicada aos trabalhadores do sector público em 2011 e 2012 e que será mantida em 2013, com a diferença de que os limites de rendimento a partir da qual a mesma é aplicada aos reformados e pensionistas são inferiores em 10% aos limites fixados para os ativos". No entanto, o mesmo relatório enuncia ainda, em geral, o pano de fundo da sustentabilidade da segurança social. Posteriormente, em sede do processo de fiscalização da constitucionalidade, o Governo afirmou tratar-se de "um adicional ao imposto sobre o […] rendimento". Só na exposição de motivos da proposta de lei do Orçamento Rectificativo para 2014 é que o Governo veio declarar que "a CES mantém o objetivo específico de reforço financeiro dos sistemas de proteção social, sendo o acréscimo da sua base de incidência e a redefinição dos limites dos escalões superiores que agora se aprovam resultados da necessidade imperiosa de garantir uma intervenção corretiva urgente nos acentuadíssimos desequilíbrios de que padecem hoje em dia os sistemas de pensões públicos, procurando-se, por esta via, contribuir para a sua sustentabilidade e solvabilidade a médio e longo prazo".

do sistema de cálculo de pensões que, ao longo dos anos, foi permitindo a atribuição, aos beneficiários, de pensões com valores que não garantem a sustentabilidade do sistema[18]. Este facto, associado às alterações demográficas e do rácio de trabalhadores activos para pensionistas, tem colocado em causa essa sustentabilidade.

A situação tem vindo, por conseguinte, a beneficiar os pensionistas que, assim, auferem pensões superiores às que lhe seriam devidas à luz de regras de cálculo aptas a assegurar a sustentabilidade do sistema. Por este motivo, é legítimo exigir de quem obtém esse benefício, ou provoca o custo social correspondente, que internalize essas externalidades, contribuindo para a sustentabilidade do regime de pensões que lhe é aplicável.

Em matéria tributária, o princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição, apresenta duas vertentes: a da capacidade contributiva e a do custo ou do benefício – também designada de equivalência ou proporcionalidade.

Cada uma das duas vertentes referidas releva para dois efeitos distintos: por um lado, a determinação do grupo de sujeitos passivos a tributar, sendo que a primeira se encontra associada ao princípio da generalidade tributária, enquanto a segunda permite isolar e tributar apenas o grupo (ou *clube*) de quem beneficie da actividade pública ou provoque o respectivo custo[19]. Esta segunda vertente permite, assim e desde logo, o afastamento do princípio da generalidade e, depois, que determinado tributo possa abater-se sobre um certo grupo de sujeitos passivos que tenham em comum a produção das externalidades que o mesmo visa internalizar.

Já no que respeita ao segundo dos referidos efeitos – de determinação da medida do tributo – a vertente da capacidade contributiva postula que cada sujeito passivo seja tributado "segundo as suas posses", enquanto a vertente do custo ou do benefício postula que o sujeito passivo contribua na medida do benefício obtido ou o custo provocado.

Como se sabe, a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP prevê três tipos de tributos públicos, a saber: impostos, taxas e as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas. Estas contribuições revestem quatro características,

18. Externalidades negativas, porque os custos sociais são superiores aos custos para os beneficiários do *sistema público* obrigatório de pensões. Cfr. RONALD H. COASE, "The nature of the firm", *economica 4.16*., 1937, pp. 386-405; RONALD H. COASE, "The Problem of Social Cost", *Journal of Law and Economics*, 1960, pp. 1-44; ANTÓNIO LUCIANO DE SOUSA FRANCO, *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, Volume I, Colecção Vega Universidade, Lisboa, 1981, pp. 44 e ss; ANTÓNIO LUCIANO DE SOUSA FRANCO, *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, Volume II, Colecção Vega Universidade, Lisboa, pp. 329 e ss; Fernando Araújo, *Introdução à Economia*, 3.ª Edição, Coimbra, 2005, pp. 56 e ss, 198 e ss e 543 e ss; Vasco Rodrigues, *Análise Económica do Direito: Uma Introdução*, Coimbra, 2007, pp. 41 e ss.

19. Cfr. Sobre o tema, AQUILINO PAULO ANTUNES, *Com um Regime geral por Horizonte: Contributo para a Definição do Parâmetro de Igualdade e de Base de Cálculo das "Demais Contribuições Financeiras a Favor das Entidades Públicas"*, tese de mestrado disponível na Biblioteca da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2011, pp. 11, 28, 32-35, bem como a doutrina aí citada.

a saber: (i) tratar-se de receitas próprias que se destinam ao financiamento da entidade pública não territorial a favor de quem são criadas; (ii) não se tratar de tributos unilaterais nem bilaterais; (iii) os mesmos tributos não assentarem 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 actividade e (iv) tratar-se de tributos incidentes sobre pessoas, singulares ou colectivas, geralmente sujeitas às atribuições da entidade beneficiária ou que com as mesmas apresentam determinada conexão[20].

Em nossa opinião, a CES é uma contribuição financeira a favor das entidades públicas, por preencher todas as indicadas características: (i) é receita própria e destina-se ao financiamento de duas entidades públicas não territoriais, que são o IGFSS, I.P., e a CGA, I.P., as quais dispõem de atribuições em matéria de financiamento e pagamento das pensões de reforma e de aposentação, conforme se vê, respectivamente, das alíneas b) e e) do n.º 5 do artigo 3.º e da alínea a) do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 84/2012, de 30 de Março, no caso do IGFSS, I.P., e da alínea a) do n.º 2 do artigo 3.º e da alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 131/2012, de 25 de Junho, no caso da CGA, I.P.; (ii) a CES não é um tributo rigorosamente unilateral nem bilateral, na medida em que, por um lado, pelo menos no que respeita aos beneficiários de pensões pagas pela Segurança Social e pela Caixa Geral de Aposentações, é possível admitir que o grupo desses beneficiários de pensões usufruirão de alguma vantagem decorrente do tributo que estão a pagar, ainda que não seja possível determinar com rigor qual a medida em que cada beneficiário dessas pensões usufruirá dessa provável vantagem e, por outro, porque, embora possa presumir-se a existência de um benefício a favor dos reformados e aposentados, este benefício não está individualizado para cada reformado ou aposentado e o pagamento do tributo não depende nem é contrapartida da obtenção desse benefício; (iii) o mesmo tributo não assenta 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 actividade; e (iv) é um tributo que incide, pelo menos em parte, sobre pessoas – os beneficiários de pensões de reforma e aposentação – sujeitas às atribuições das duas entidades beneficiárias e que provocam as externalidades que o tributo visa internalizar ou beneficiam da sustentabilidade do sistema público obrigatório de pensões.

Sumariamente caracterizado o tributo em causa, vejamos agora a pronúncia que o Tribunal Constitucional sobre ele emitiu.

20. AQUILINO PAULO ANTUNES, *Com*, cit., pp. 30 e ss.

## 4. A pronúncia do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013 relativa à CES

O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013, de 05.04.2013, relatado pelo Exmo. Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha, analisou diversos artigos da Lei do Orçamento de Estado para 2013. Concretamente quanto às normas do artigo 78.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o mesmo Acórdão decidiu não declarar a sua inconstitucionalidade.

### *4.1. Breve referência aos fundamentos*

Numa descrição sumária das normas do mesmo artigo 78.º, o Acórdão considera que a CES incide sobre as pensões a cargo "dos regimes previdenciais geridos pelo Estado e as que correspondem aos rendimentos proporcionados por planos de pensões criados por regimes previdenciais de natureza complementar de iniciativa empresarial ou coletiva". O mesmo aresto defende também, "numa interpretação *a contrario*", que o n.º 3 do artigo 78.º afasta, da sujeição à CES, os planos de pensão de iniciativa individual, que constituem o "terceiro pilar do sistema", porque o corpo do mesmo preceito apenas abrange as pensões atribuídas "nos regimes complementares de iniciativa coletiva".

O Acórdão conclui ainda que, à semelhança do corrido em 2011 e 2012, o valor da CES se mantém adstrito a uma finalidade específica e está consignado ao IGFSS, I.P., e à CGA, I.P..

O Tribunal, no mencionado aresto, rebate a afirmação, formulada no Relatório do Orçamento de Estado para 2013, de que a CES é uma medida do lado da redução da despesa, com o argumento de que o âmbito do tributo foi alargado a "quaisquer rendimentos de pensões ou equivalentes (...) aí se incluindo as pensões ou similares pagas por pessoas coletivas de direito privado ou cooperativo, como são os casos, por exemplo, das instituições de crédito, através dos respetivos fundos de pensões, das companhias de seguros e entidades gestoras de fundos de pensões e, até de direito público, como a Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores (CPAS), relativamente às quais não existe qualquer relação com a despesa do Estado". A mesma decisão salienta ainda que, no seu Parecer n.º 6/2012, a Unidade Técnica de Apoio Orçamental também questionou esta classificação, por entender que se trata de um caso de "fronteira entre uma redução da despesa ou um aumento da receita", mas, admite que o mecanismo, previsto no n.º 8 do artigo 78.º, de retenção e entrega à CGA, I.P., do tributo, por parte das entidades processadoras, indicia tratar-se de uma receita do sistema previdencial.

O Acórdão conclui, por último, que, quanto (i) às pensões pagas pelo sistema público de segurança social, a CES tem, na prática, o efeito de uma medida de redução da despesa, embora reconheça que, nas pensões superiores a € 7.545,96, os seus titulares estão sujeitos a uma prestação mais onerosa, embora justifique esta maior onerosidade com a necessidade de respeito pelo princípio da solidariedade, atentas as crescentes dificuldades em matéria de sustentabilidade

da segurança social e do sistema público de pensões[21]. No que respeita (ii) às pensões dos regimes substitutivos e dos regimes complementares, o mesmo aresto conclui que o efeito da CES é apenas de aumento da receita.

Apesar desta ambiguidade quanto ao efeito do lado da receita ou da despesa, o Tribunal entende que a CES é tratada de modo unitário como *contribuição para a segurança social* e argumenta a favor deste entendimento com o facto de o valor do tributo ser reconhecido como dedução específica para efeitos da categoria H do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares. O mesmo aresto, admite simultaneamente que o sistema previdencial da segurança social, embora assente essencialmente em auto-financiamento, não está impedido de dispor de outras fontes de financiamento e conclui ainda que a CES é equivalente às quotizações dos trabalhadores para a segurança social. O mesmo Acórdão considera ainda que a CES tem por objectivo "contrariar a tendência deficitária da segurança social e permitir satisfazer os compromissos assumidos com as prestações do regime geral de segurança social e de proteção social da função pública".

A incidência subjectiva da CES sobre os beneficiários dos regimes *complementares* é justificada pelo mencionado aresto com o argumento de que tais regimes integram o sistema de segurança social e, por isso, estão associados aos fins da segurança social. O Acórdão conclui que os pensionistas dos mesmos regimes *complementares* beneficiarão da solvabilidade do sistema. Já no que se refere aos beneficiários dos regimes substitutivos (ou regimes *especiais*), o Acórdão limita-se a afirmar que as considerações tecidas para os beneficiários dos regimes *complementares* se justificam por maioria de razão, atenta a natureza substitutiva das prestações que aqueles auferem.

Tribunal classifica a CES como contribuição financeira a favor das entidades públicas, com o argumento de que se trata de contribuição para a segurança social atípica, e que, por este motivo, o mesmo tributo não deve sujeitar-se aos princípios tributários gerais, bem como com o argumento de que o tributo apresenta alguns traços distintivos, por ser uma receita consignada à satisfação imediata de necessidades específicas; por não ser absolutamente unilateral, defendendo que os regimes *complementares* têm o seu suporte jurídico-institucional no sistema de segurança social globalmente considerado e beneficiam indirectamente do eficaz funcionamento do sistema.

O aresto defende que o estatuto de pensionista é fundamento material bastante para exigir que o grupo de todos os pensionistas contribua para o financiamento do sistema, pelo que considera a medida aceitável sob o ponto de vista constitucional. A mesma decisão considera ainda que esta contribuição, ao diminuir a necessidade de afectação de verbas públicas, "no quadro de distintas medidas articuladas de consolidação orçamental, que incluem também aumentos fiscais e outros cortes de despesas públicas, apoia-se numa racionalidade coerente

21. Sobre o princípio da solidariedade, cfr. JOÃO CARLOS LOUREIRO, *Adeus ao Estado Social?: A Segurança Social entre o crocodilo da economia e a medusa da ideologia dos "direitos adquiridos"*, Coimbra, 2010, pp. 195 e ss.

com uma estratégia de atuação cuja definição cabe ainda dentro da margem de livre conformação política do legislador".

O Acórdão conclui igualmente que, atendendo à justificação da medida, a mesma não é excessivamente diferenciadora, porque é semelhante às reduções das remunerações por verbas públicas, que o Tribunal já considerou dentro dos limites do sacrifício exigível, que, além do mais, na parte que se abate sobre pensões de valor mais elevado, defende que é justificada maior progressividade, tendo em vista a prossecução do interesse público e a atendendo à emergência da medida, associadas a um imperativo de solidariedade[22].

O Tribunal começa por referir não se verificar violação dos princípios da protecção da confiança e da proporcionalidade, porque a evolução legislativa neste domínio já vinha apontando no sentido da adequação do regime de pensões aos novos condicionalismos sociais, com o objectivo de garantir maior equidade e justiça social na sua concretização. Para tanto, defende que o confronto da CES com os princípios estruturantes do Estado de direito democrático deve ser apreciado em função da natureza excepcional e temporária da medida, que visa satisfazer as metas do défice público exigidas pelo Programa de Assistência Económica e Financeira, bem como atendendo ao facto de a CES ser consequência de uma necessidade conjuntural e emergente da redução da afectação de verbas públicas à manutenção do sistema de segurança social.

Assim, concretamente sobre o princípio da protecção da confiança, considera o Tribunal que as expectativas, dos beneficiários de pensões, de estabilidade da ordem jurídica, se mostraram atenuadas, face às circunstâncias que rodearam a implementação da CES – designadamente a sujeição aos tributos aplicados em 2011 e 2012 –, e que estão em causa atendíveis razões de interesse público aptas a justificar esta excepcional e transitória "descontinuidade do comportamento estadual". Considera, assim, o Tribunal que este interesse público prevalece em detrimento do sacrifício que a CES implica para os sujeitos passivos.

No que concerne o princípio da proporcionalidade, o Tribunal argumenta, quanto ao requisito da adequação, que "a incidência de um tributo parafiscal sobre o universo de pensionistas como meio de reduzir excecional e temporariamente a despesa no pagamento de pensões e obter um financiamento suplementar do sistema de segurança social é uma medida adequada aos fins que o legislador se propôs realizar"; sobre o requisito da necessidade, que não vislumbra alternativas "que mantendo uma coerência com o sistema no qual estas medidas se situam, com igual intensidade de realização do fim de interesse público, lesassem em menor grau os titulares das posições jurídicas afetadas" e, por último, quanto ao requisito da proporcionalidade em sentido estrito, ou não excessividade, o Tribunal considera-o preenchido, em termos gerais, pela CES, dado o "seu caráter excecional e transitório e o patente esforço em graduar a medida do sacrifício que é exigido aos particulares em função do nível de rendimentos auferidos, mediante a aplicação de taxas progressivas, e com a exclusão daqueles cuja

22. Cfr. Nota anterior.

pensão é de valor inferior a €1350, relativamente aos quais a medida poderia implicar uma maior onerosidade".

No que respeita às pensões previstas no n.º 2 do artigo 78.º[23] e ao alegado carácter confiscatório assente na progressividade das taxas, o Tribunal decidiu que, relativamente aos beneficiários do *1.º pilar do sistema de segurança social*, apenas estaria em causa a violação do direito de propriedade, constitucionalmente garantido, se o montante da pensão fosse calculado em obediência ao princípio da correspectividade, decorrente de capitalização individual das contribuições; acrescenta que, todavia, tal não ocorre, porque o critério de repartição em vigor assenta no princípio da solidariedade. Já no que se refere aos regimes *complementares* assentes num regime de capitalização, o Tribunal, embora admitindo que o argumento não se lhes aplica, defende que o facto de deverem considerar-se integrados no sistema de segurança social e o facto de se tratar de uma contribuição semelhante às quotizações para a segurança social, é fundamento bastante para afastar a protecção do direito de propriedade. O Tribunal acrescenta que, como o Estado é o principal garante do sistema, o legislador dispõe de liberdade de conformação para delimitar a fronteira entre o "sistema básico de segurança social público e os sistemas privados complementares".

O Tribunal defende também que a redução do valor da pensão não configura uma ablação do direito à pensão, mas apenas "uma medida conjuntural de caráter transitório, justificada por situação de emergência económica e financeira, pelo que não pode ainda aqui atribuir-se a essa contribuição uma natureza confiscatória". O Tribunal argumenta, por último, que o *quantum* do tributo não é decisivo para a aferição do carácter confiscatório do mesmo, porque, à luz de uma ideia de equidade, o que verdadeiramente releva é o efeito do tributo relativamente a cada concreto contribuinte; ou seja, o que releva é a matéria colectável remanescente de cada sujeito passivo após o pagamento do tributo. O Tribunal, atendendo ao facto de as taxas de 15% e 40% apenas se aplicarem a partir de rendimentos especialmente elevados, entende que ainda remanesce *"uma margem considerável de rendimento disponível"* para o contribuinte.

### *4.2. Principais argumentos das declarações de voto*

A orientação que fez vencimento quanto às normas da CES no citado Acórdão não foi pacífica, tendo sido proferidas várias declarações de voto. As principais razões de divergência de alguns dos juízes conselheiros são as que resumidamente se enunciam.

Assim, o Exmo. Conselheiro Pedro Machete, em extensa e elaborada declaração, entende que ao contrário do plasmado no *Relatório do Orçamento de Estado para 2013*, não existe paralelo entre a tributação das pensões através da CES – em particular as dos regimes *complementares* e *especiais* – e a redução salarial aplicada aos trabalhadores do sector público; além disso o tributo incide sobre uma manifestação de capacidade contributiva, que é a pensão, pelo que é um

23. Corresponde ao n.º 2 do artigo 76.º na CES para 2014.

imposto sobre o rendimento e viola o n.º 1 do artigo 104.º da CRP[24].

A CES, ao incidir sobre as pensões dos sistemas *complementares* e *especiais*, que são diversas das prestações pagas pelo *sistema público obrigatório de pensões*, viola o princípio da confiança legítima. Com efeito, embora, numa situação de excepção, seja admissível uma medida extraordinária de redução da despesa no sistema previdencial e no regime de protecção social convergente, uma tal medida pontual, indistintamente aplicável a pensões calculadas com base em 5, 10 ou 30 anos de serviço, não se confunde com medidas correctivas de carácter estrutural, ao abrigo dos princípios da justiça e da solidariedade inter-geracional destinada a assegurar a auto-sustentabilidade do sistema[25].

Embora seja possível reconhecer ao Estado uma função reguladora e de garantia em última instância do direito à segurança social, essa função não se encontra prevista actualmente, pelo que nada justifica que se onere os regimes especiais e complementares, sendo que os primeiros são substitutivos do regime obrigatório, auto-suficientes e auto-sustentáveis, neles não interferindo o Estado, e os segundos, além de assentarem num princípio de capitalização e serem auto-sustentáveis, têm base contratual, facto que implica uma diferente apreciação da tutela do direito à pensão complementar por referência à pensão estatutária, a isto acrescendo o facto de o beneficiário do regime complementar ser também beneficiário do regime previdência, o que, por força da progressividade das taxas, o sujeita a um maior gravame tributário; também não se compreende a distinção entre beneficiários do regime complementar individual e colectivo que, segundo o Acórdão, resulta do n.º 3 do artigo 78.º; por último, a sujeição à CES dos beneficiários do regime complementar configura violação do princípio da segurança jurídica na vertente material da confiança, por criar insegurança quanto ao sistema de segurança social e às bases em que assenta a reforma de cada beneficiário[26].

A Exma. Conselheira Maria de Fátima Mata-Mouros defende, essencialmente e de um modo geral, que, na senda da jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão, deverá ser feito um mais exigente teste de controlo do princípio da igualdade, que apure a igualdade proporcional ou ponderada, que apure a existência, ou não, de diferenças objectivas entre grupos de cidadãos e a correspondência das mesmas com as diferenças de regimes que são aplicáveis a esses grupos, devendo as diferenças entre grupos ser tão mais relevantes quanto mais grave for a diferença de tratamento[27]. Concretamente quanto à CES, não vislumbra, no que se refere ao n.º 1 do artigo 78.º, diferença objectiva no estatuto de beneficiários de pensões por parte do grupo de pensionistas apta a justificar que se lhes aplique um sacrifício adicional relativamente aos demais cidadãos, visando o equilíbrio das contas públicas[28]. No entanto, já considera conforme com o princípio da igualdade a norma do n.º 2 do artigo 78.º, vista isoladamente,

24. Cfr. Declaração de voto do Exmo. Conselheiro Pedro Machete, §3.º, 1.
25. Cfr. Declaração de voto do Exmo. Conselheiro Pedro Machete, §3.º, 2 e 3.
26. Cfr. Declaração de voto do Exmo. Conselheiro Pedro Machete, §3.º, 4 e 5.
27. Cfr. Declaração de voto da Exma. Conselheira Maria de Fátima Mata-Mouros, 6.
28. Cfr. Declaração de voto da Exma. Conselheira Maria de Fátima Mata-Mouros, 9.

porque a mesma se dirige apenas à parte da pensão que excede o montante máximo permitido para as novas pensões, de acordo com o artigo 101.º do Decreto-Lei n.º 187/2007, de 10 de Maio, e porque permite convocar ponderações de justiça proporcional e de solidariedade intergeracional não colocadas em causa pelo teste de igualdade proporcional, atenta a situação económica do país e o facto de os beneficiários de pensões mais elevadas disporem de uma situação mais privilegiada[29].

O Exmo. Conselheiro Cunha Barbosa considera que a CES viola o princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança, porque a configuração que o tributo veio a assumir em 2013 não era previsível face aos contornos vigentes em 2011 e 2012, apesar do sobreaviso decorrente da situação económico-financeira do país. E que, por isso, os pensionistas tinham expectativas consistentes e legítimas em que o regime da CES se mantivesse, atento o objectivo já anunciado de correcção de anomalias das pensões por parte da CES e o facto de as mesmas anomalias terem resultado da intervenção do próprio legislador. Além disso, a CES para 2013 revelou-se desnecessária e desproporcionada para atingir os objectivos a que se destina, atento o facto de o seu âmbito subjectivo ser mais amplo do que o adequado ao escopo do tributo e atento o facto de, nalguns casos, representar uma ablação severa, porque é cumulativa com outras medidas de tributação, designadamente em sede de IRS. Considera, por isso, que o interesse público não deve ser suficiente para justificar a medida, que qualifica de imprevisível, irracional e gravemente penalizadora.

A Exma. Conselheira Catarina Sarmento e Castro, em extensa e elaborada declaração, defende, quanto à CES, que se trata de um imposto parafiscal sobre o rendimento, distinto do IRS, por considerá-la absolutamente unilateral, com particular evidência na parte em que se abate sobre as pensões que em nada oneram o orçamento da Segurança Social e por rejeitar qualquer longínquo benefício que os beneficiários dos regimes *especiais* ou *complementares* possam obter do sistema de segurança social. Conclui que a CES é imposto de classe, selectivo, que se abate sobre um grupo de contribuintes atenta a sua inactividade, desprovido de racionalidade e que viola os princípios da universalidade e igualdade tributárias, bem como viola o princípio da capacidade contributiva, ao não atentar nas necessidades e rendimentos do agregado familiar. Além disso, a CES não distingue entre os beneficiários de pensões que tiveram uma efectiva carreira contributiva com descontos suficientes dos demais beneficiários de pensões, bem como não colhe o argumento da solidariedade inter-geracional, por se tratar de uma medida conjuntural.

A Exma. Conselheira Maria José Rangel Mesquita considera violados os princípios da protecção da confiança e da proporcionalidade. Desde logo, atento o âmbito demasiado abrangente do âmbito objectivo e subjectivo. Depois, porque o objectivo, referido no Relatório sobre o Orçamento de Estado para 2013, de obter um efeito equivalente ao da redução salarial dos trabalhadores, se mostra ultrapassado por virtude do âmbito abrangente da medida, pela progressividade

29. Cfr. Declaração de voto da Exma. Conselheira Maria de Fátima Mata-Mouros, 10.

das respectivas taxas e pelo facto de a taxa máxima ser superior à taxa máxima aplicável às reduções salariais. Seguidamente, a medida não atende às diferenças entre pensionistas abrangidos, como é o facto de alguns deles disporem de carreiras contributivas longas e o facto de estarem em causa pensões pagas por entidades publicas e privadas. O facto de o tributo poder revestir uma natureza híbrida – tributo fiscal e tributo parafiscal – não é determinante para a sua apreciação à luz do princípio da protecção da confiança, à luz da especial necessidade de protecção dos pensionistas e da sua maior dificuldade para compensar a sua perda de rendimento com o exercício de outra actividade profissional[30].

Sob a perspectiva da protecção da confiança, considera que a medida frustra expectativas legítimas, justificadas e fundadas em boas razões dos destinatários – em especial daqueles com carreiras contributivas longas – porque a mesma era imprevisível, visto que, apesar da evolução legislativa, o sistema de repartição sempre assentou essencialmente nas contribuições das entidades patronais e nas quotizações dos trabalhadores e por existir uma expectativa de não contribuição pelos beneficiários não pode reverter-se pela existência das CES de 2011 e 2012, dada a limitação destas medidas. Considera ainda que os beneficiários podiam legitimamente contar com a continuidade do comportamento estadual, sendo que a pensão se destina, em regra, a custear a sua subsistência e as suas necessidades agravadas pela qualidade de idoso ou inválido. Termina referido existir uma afectação desproporcionada da posição de confiança dos destinatários da CES[31].

Sob a perspectiva da proporcionalidade, considera a CES excessiva e desproporcional, porque o âmbito de incidência abrange prestações e beneficiários que não aproveitam da solvabilidade do sistema que constitui o objectivo da medida. Além disso, a medida não toma em consideração a diferença entre beneficiários decorrente do facto de terem ou não carreiras contributivas longas, pelo que o sacrifício exigido será tanto mais gravoso quanto maior correspondência existir entre a pensão recebida e as contribuições pagas. Por último, as taxas são gravosas, tanto sob a perspectiva da taxa máxima como sob a perspectiva do patamar a partir do qual se aplicam[32].

Por último, o Exmo. Conselheiro Fernando Vaz Ventura, defende que a CES viola o princípio da igualdade, porque considera insuficiente a condição de pensionista para justificar esta obrigação especial de contribuir para a satisfação dos encargos públicos; considera igualmente que a medida não é apta a obter um efeito idêntico ao das reduções salariais dos trabalhadores públicos, porque se abate sobre beneficiários de pensões não suportadas por entidades públicas, o que a diferencia das CES de 2011 e 2012; acrescenta que a CES também não se mostra legitimada pelo argumento da necessidade de correcção de disfunções entre o valor das pensões e a carreira contributiva, porque não distingue entre as pensões formadas a partir de carreiras longas e com a ponderação de toda a carreira das demais. Por último, considera que o benefício decorrente da

30. Cfr. Declaração de voto da Exma. Conselheira Maria José Rangel de Mesquita, B), 2.
31. Cfr. Declaração de voto da Exma. Conselheira Maria José Rangel de Mesquita, B), 3.1.
32. Cfr. Declaração de voto da Exma. Conselheira Maria José Rangel de Mesquita, B), 3.2.

sustentabilidade do sistema de segurança social não é maior para os pensionistas do que para os futuros pensionistas, em especial aqueles que estejam em vias de adquirir o direito a prestações da segurança social. Além disso, o facto de a CES se abater sobre a generalidade dos pensionistas e não apenas sobre os que auferem pensões pagas por entidades públicas afasta a relação comutativa que permitiria considerar a CES como contribuição especial para fiscal. Deste modo, a CES deve ser considerada imposto e, por isso, está violado o princípio da igualdade, por, sem fundamento material bastante, isolar o grupo dos pensionistas e tributá-los de modo distinto dos demais contribuintes.

## 5. Críticas ao decidido

Como se vê da profusão das declarações de voto, o Acórdão n.º 187/2013, na parte em que se pronuncia pela conformidade da CES para 2013 com a Constituição, é merecedor de censura. Afigura-se-nos, todavia, que o aresto apenas merece, quanto à CES, as críticas relacionadas com três aspectos, a saber: a fundamentação da classificação do tributo, a incidência subjectiva e, consequentemente, o âmbito da decisão de não inconstitucionalidade. É o que veremos de seguida.

### *5.1. Classificação do tributo*

O Acórdão em anotação classificou a CES, parcialmente como contribuição financeira a favor das entidades públicas – com o argumento de que se trata de *contribuição para a segurança social* – e parcialmente como "medida de redução da despesa".

Esta classificação suscita-nos dois comentários. Por um lado, o argumento de que se trata de uma *contribuição para a segurança social* não parece adequado, porque, se é verdade que as quotizações dos trabalhadores para a segurança social devem ser qualificadas como contribuições financeiras nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa, já o mesmo não acontece com as contribuições dos empregadores, que devem ser classificadas como impostos[33]. Por outro lado, é nossa opinião que o tributo deveria ter sido

33. A questão não é pacífica na doutrina. Cfr. ANTÓNIO LUCIANO DE SOUSA FRANCO, *Direito*, Vol. II, cit., pp. 263-269; ANÍBAL ALMEIDA, *Teoria Pura da Imposição*, reimp., Coimbra, 2006, p. 62; SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência Como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, 2008, pp. 180 e ss e 191 e ss; SÉRGIO VASQUES, "As Taxas de Regulação Económica em Portugal: Uma Introdução", *in As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Sérgio Vasques (org.), Coimbra, 2008, p. 24; MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 3.ª Edição, Coimbra, 2009, pp. 24-26; JOSÉ C. NABAIS, *Direito Fiscal,* 6.ª Edição, Coimbra, 2010, p. 30; NAZARÉ DA COSTA CABRAL, *Contribuições para a Segurança Social: aspectos de regime e de técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza*, Cadernos IDEFF, n.º 12, Coimbra, 2010, pp. 32-41, 81-85 e 103, quanto às contribuições para a segurança social. Parece, no entanto, que esta autora tende a qualificar estes tributos como impostos. A mesma autora recusa, por isso, a qualificação das "contribuições sociais" como contribuições financeiras. Todavia, parece-nos que as vertentes da capacidade contributiva e da equivalência não são decisivas para a qualificação dos tributos – basta recor-

*todo* classificado como contribuição financeira[34].

A imputação da medida ao *lado da receita* ou ao *lado da despesa* é irrelevante para a sua classificação, porque, na óptica do contribuinte trata-se em qualquer caso de uma subtracção coactiva de uma certa parte de liquidez. Aquela imputação diz apenas respeito à maior, ou menor, eficácia da medida, ou seja, ao modo mais, ou menos, imediato como a entidade destinatária do tributo acederá à receita. Com efeito, enquanto no tributo que incide sobre pensões pagas pela segurança social e pela CGA, I.P., a receita permanece nos cofres das entidades destinatárias, já nos restantes casos se verifica um intervalo temporal para realização da liquidação, cobrança e entrega da receita pelas entidades processadoras às entidades destinatárias[35].

Sucede que a maior, ou menor, eficácia da medida é irrelevante para a classificação do tributo. O Acórdão, ao enveredar pelo referido caminho argumentativo, deu o flanco às críticas formuladas em alguns dos votos de vencido.

A tarefa do Tribunal também foi, de algum modo, dificultada pelo Governo. Na realidade, este, tanto no Relatório do Orçamento de Estado para 2013 como na *Nota explicativa de reflexão sobre as questões financeiras e jurídicas implicadas,* da Presidência do Conselho de Ministros, porventura para se conformar com a jurisprudência constitucional proferida sobre a Lei do Orçamento de Estado para 2012, classificou as medidas como sendo pelo *lado da redução da despesa* ou pelo *lado do aumento da receita* e chegou a reconhecer que a CES para 2013 é um imposto *adicional* sobre o rendimento.

Resumidamente, o Acórdão considerou a CES para 2013 conforme com a Constituição, por considerar que a mesma contribuição foi "concebida exclusivamente para fazer face, juntamente com outras medidas, à situação de crise económico-financeira, que terá transitoriamente também exigido, no quadro das opções de base feitas pelo poder político, um urgente reforço do financiamento do sistema de segurança social, à custa dos próprios beneficiários".

Deve notar-se, todavia, que os objectivos, subjacentes à CES, de sustentabilidade do *sistema público obrigatório de pensões* e de correcção do défice decorrente da existência de divergência entre as pensões auferidas e os descontos efectuados,

---

dar que existem impostos que são aferidos pela vertente da equivalência, como acontece com alguns impostos especiais de consumo a que alude Sérgio Vasques na sua obra subordinada ao tema. ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa,1974, pp. 66 e ss, atribuía às contribuições para a previdência a natureza de prémio de seguro de direito público e às quotizações para o Fundo de Desemprego a natureza de impostos. Cfr. JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal,* 3.ª Edição, Coimbra, 2007, pp. 59-65. Cfr. ALBERTO XAVIER, *Manual*, cit., pp. 70 e ss, que considera estas quotizações como prémios de seguro público. Cfr. AQUILINO PAULO ANTUNES, *Com*, cit., pp. 20 e ss e 56-65, no sentido de que as quotizações dos trabalhadores para a segurança social devem ser qualificadas como contribuições financeiras.

34. Cfr. Nota anterior.

35. Embora, como se salientou *supra*, subsista a dúvida para 2013, face à letra do n.º 8 do artigo 78.º, de saber se a receita – inclusive a cobrada pelo IGFSS, I.P. – não deve, primeiro, passar toda pela CGA, I.P.

não passaram despercebidos ao Conselho Superior de Finanças Públicas nem a alguns juízes do Tribunal[36]. Ora, são estes objectivos, visados pelo tributo, que justificam que a CES tenha por destinatárias da receita as entidades públicas de cujas atribuições faz parte a gestão do financiamento dos sistemas públicos de pensões.

Não nos parece que o facto de a necessidade de criação do tributo resultar de razões conjunturais possa colocar em causa o que fica dito. Ao contrário do que é defendido num ou noutro voto de vencido e embora admitamos que a sustentabilidade do *sistema público obrigatório de pensões* é uma questão estrutural, não concordamos que a mesma *apenas* se possa resolver com medidas estruturais e não com uma medida conjuntural e anual como é o caso da CES[37]. Não concordamos porque, mesmo sendo estrutural o problema da sustentabilidade do *sistema público obrigatório de pensões*, nos parece que, até a implementação de uma reforma estrutural do sistema – a qual, como se sabe, exige amplo consenso social, difícil de alcançar – nada impede que vão sendo adoptadas medidas, anuais ou plurianuais, que apontem no sentido pretendido, nomeadamente destinadas a evitar o aumento défice do mencionado sistema público. A adopção de medidas conjunturais permite, pelo menos, que, no momento em que (e se) vierem a ser implementadas medidas estruturais, o défice seja menor do que aquele que existirá se nenhuma medida for adoptada entretanto.

Todavia, já não subscrevemos o afirmado no aresto em anotação, quando refere que a CES configura prestação tributária equivalente às contribuições para a segurança social. As razões deste dissenso são, em primeiro lugar, o facto de, tanto no caso do regime previdencial da segurança social como no regime dos trabalhadores em funções públicas, estar em causa um sistema de quotizações assente na qualidade de trabalhador por conta de outrem, que não tem paralelo no caso dos pensionistas – excepção feita aos casos esporádicos de acumulação de pensões com rendimentos do trabalho. Em segundo lugar, o facto de ficar por explicar a diferença entre a taxa fixa de 11% da TSU, por exemplo, e as taxas progressivas da CES, facto que permite discutir se ocorre igualdade proporcional entre trabalhadores, sujeitos ao pagamento de quotizações, e pensionistas, sujeitos ao pagamento da CES, que permita justificar a diferença de taxas sob o ponto de vista material.

Temos para nós que a CES não passa de uma contribuição específica, com o objectivo claro de corrigir as externalidades já referidas, as quais, por isso, têm de ser internalizadas por quem as provoca, ou por quem beneficia da sustentabilidade do *sistema público obrigatório de pensões*. Configurado

36. A este propósito, é lapidar a afirmação constante do voto de vencido do Conselheiro J. Cunha Barbosa, quando identifica as finalidades do tributo como sendo "v.g., garantir a sustentabilidade financeira dos sistemas de proteção social, adaptar o montante de algumas pensões ao esforço contributivo efetivamente verificado".

37. Aliás e como referido *supra*, o Legislador veio acentuar o carácter anual na CES para 2014, expondo-se ainda mais às referidas críticas, que, apesar de tudo, não nos parecem decisivas.

deste modo, é nossa opinião que o tributo resiste às críticas vertidas nos votos de vencido já mencionados, porque, como se referiu, reveste, no que respeita aos beneficiários do mesmo sistema público, as características próprias de uma contribuição financeira a favor das entidades públicas. Ainda assim, subsiste a questão que seguidamente abordaremos.

*5.2. Incidência subjectiva*

A segunda critica que o aresto em anotação nos merece concerne à incidência subjectiva da CES. Com efeito, é nossa opinião que, ao fazer o tributo abater-se sobre quem não provoca as externalidades que a CES visa internalizar, o Legislador excedeu-se. Quanto a nós, os beneficiários dos regimes *especiais* e *complementares* não provocam as referidas externalidades, pelo que não deveriam estar sujeitos ao tributo.

Por isso, o Acórdão em anotação, ao decidir-se pela conformidade da CES com o princípio da igualdade, apesar desta incidência alargada, que tributa o grupo – mais amplo – de todos os beneficiários de pensões de reforma ou aposentação, e ao aceitar a não sujeição ao princípio da generalidade tributária, foi, quanto a nós, também ele longe de mais. Note-se que, embora a maioria das declarações de voto tenham notado o carácter excessivo do âmbito subjectivo do tributo, enveredaram por soluções jurídicas diversas, quando o que estava em causa era, na realidade, o princípio da igualdade.

Do nosso ponto de vista, não existe qualquer justificação material para fazer o tributo incidir nas prestações *complementares*, porque tais prestações não contribuem para o défice que a CES visa financiar. Ressalvado todo o respeito pela opinião manifestada no Acórdão em anotação, não é suficiente nem decisivo o "benefício" nele identificado para os sujeitos passivos da CES, beneficiários das aludidas prestações complementares, consubstanciado no mero funcionamento global do sistema.

Além disso, diferentemente do defendido pelo Tribunal, parece-nos que o argumento por maioria de razão por aquele esgrimido quanto aos beneficiários dos regimes *especiais*, funciona em sentido diverso do pretendido no aresto, por não existir justificação material para a incidência da CES nos beneficiários de pensões sujeitos a um regime distinto daqueles que causam o défice. É, nomeadamente, o que acontece relativamente aos beneficiários de pensões processadas e pagas pela Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores. Na realidade, se é certo que o princípio da solidariedade deve, com propriedade, ser invocado e aplicado aos beneficiários de pensões pagas pelo *sistema público obrigatório de pensões*, o mesmo já não parece pertinente – ou, em ponderação, não parece revestir a mesma importância – no que concerne aos beneficiários dos regimes *especiais* e *complementares*, porque os mesmos são alheios a esse défice, para ele não contribuíram nem dele beneficiaram[38].

38. Mas, por outro lado, consideramos que, ao contrário do preconizado no voto de vencida da Exma. Conselheira Maria de Fátima Mata-Mouros, o princípio da solidariedade deve prevalecer sobre o princípio da igualdade ("igualdade ponderada"), em termos que, quanto a nós, por

Saliente-se, por outro lado, que, ao contrário do defendido em algumas declarações de voto, o facto de um beneficiário ter uma carreira contributiva de 40 anos e outro ter uma carreira contributiva de 15 anos não implica necessariamente que o primeiro cause ao sistema um défice inferior ao causado pelo segundo. Basta recordar que, ao longo de vários anos a esta parte, o valor da pensão foi calculado tendo por base apenas alguns dos últimos anos da carreira contributiva, nos quais, de um modo geral, haviam sido auferidas as remunerações mais elevadas da carreira, por força de actualizações salariais e de promoções. Por isso, no essencial, as pensões têm estado, em geral, a ser calculadas em função das remunerações das últimas décadas. Estas pensões, assim fixadas, ainda actualmente são pagas. De algum modo, é o próprio sistema que propicia o desajustamento entre a carreira contributiva e a pensão, e permite a existência do défice.

Se é certo que, desde 1993 até ao momento, foram tomadas algumas medidas legislativas no sistema previdencial de segurança social e, de 2005 até ao momento, no Estatuto da Aposentação, o certo é que as mesmas não são suficientes, porque tais medidas não só não corrigem situações passadas, como também não prejudicam que se considere a carreira contributiva anterior e que se fixe parte das actuais pensões à luz das regras anteriormente vigentes.

Sucede que, o contexto económico que o nosso país tem atravessado, com uma praticamente nula disponibilidade financeira do Estado e com grandes dificuldades de financiamento junto dos mercados, associado ao objectivo de redução do défice das contas públicas, constitui, em termos de racionalidade e de eficiência económica, motivo bastante para que, na impossibilidade de o Estado mobilizar verbas aptas a eliminar o défice proveniente daqueles desajustamentos, aqueles que, de algum modo, provocam os custos, ou aproveitam, do *sistema público obrigatório de pensões,* sejam chamados a contribuir para a eliminação do mesmo défice.

Acrescente-se, apenas, que não nos parece procedente o argumento, utilizado em algumas declarações de voto, segundo o qual os pensionistas têm menor possibilidade de compensar esta ablação patrimonial através de outra actividade profissional do que os trabalhadores do activo, pois, num contexto em que a taxa de desemprego ultrapassa os 15%, nem estes trabalhadores têm condições de acumulação de actividades profissionais, além de que, em regra, os trabalhadores em funções públicas nem sequer podem acumular actividades profissionais.

Por conseguinte e quanto a nós, o Tribunal, por um lado, decidiu mal, ao considerar conforme com a Constituição a incidência subjectiva da CES abrangente de não beneficiários do *sistema público obrigatório de pensões*. A CES, ao abranger

---

exemplo, dispensam a (maior "densidade de controlo" na) identificação – de entre as pensões processadas pelo sistema público – das concretas pensões que se encontram desajustadas face à carreira contributiva. Principalmente, porque, quanto a nós, o problema do défice que se procura colmatar resulta apenas e só do modo como o Legislador gizou o sistema, em termos tais que permitiram a ocorrência dessas situações de desajustamento.

os beneficiários dos regimes *especiais* e *complementares*, viola o princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, na vertente do custo e do benefício, pelo que o Tribunal Constitucional deveria ter declarado o tributo inconstitucional quanto a este aspecto da norma de incidência subjectiva.

Por outro lado, afigura-se-nos que o Tribunal decidiu correctamente quando invocou o princípio da solidariedade e, assim, afastou a igualdade proporcional dentro do grupo dos beneficiários do mesmo sistema público, por evidente impossibilidade prática de determinar a medida em que cada beneficiário contribuiu para o défice e pelo facto, já referido, de o essencial da base de cálculo da generalidade das pensões assentar nas remunerações das últimas duas décadas.

*5.3. Âmbito da decisão*

Decorre do que se disso no ponto anterior que o aresto deveria ter concluído pela inconstitucionalidade das normas de incidência subjectiva do artigo 78.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, quando interpretadas no sentido de, a par das pensões pagas pelo *sistema público obrigatório*, abrangerem ainda as pensões dos regimes *especiais* e *complementares*. Deste modo, em vez de se pronunciar pela não inconstitucionalidade das normas do artigo 78.º referentes à CES, o Tribunal Constitucional deveria – tal como já tem feito noutros arestos e pelas razões já explicitadas – ter declarado a inconstitucionalidade da parte do sentido das referidas normas que abrange os beneficiários de prestações e pensões dos regimes *especiais* e *complementares*[39].

## 6. Conclusões

Do anteriormente exposto, parece decorrer que:

a) A CES visa a sustentabilidade do sistema público obrigatório de pensões, através da internalização das externalidades decorrentes da percepção de pensões desajustadas à carreira contributiva dos beneficiários;

b) Este objectivo constitui legitimação material bastante do tributo, face ao princípio constitucional da igualdade, na vertente do custo ou do benefício (artigo 13.º da CRP);

c) A CES é classificável, no panorama dos tributos públicos, como uma contribuição financeira a favor das entidades públicas (alínea *i)* do n.º 1 do artigo 165.º da CRP);

39. Um dos casos em que o âmbito da decisão de inconstitucionalidade foi limitado a apenas parte do sentido possível do preceito em apreciação foi aquele a que respeita o Acórdão n.º 612/2011 do Tribunal Constitucional, de 13 de Dezembro de 2011, relatado pelo Exma. Conselheira Catarina Sarmento e Castro. De salientar que esta é uma hipótese diversa da limitação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade a que respeita o n.º 4 do artigo 282.º da Constituição da República Portuguesa.

d) O Acórdão em anotação merece censura ao classificar apenas *parte* da CES como contribuição financeira e ao classificar a outra parte como medida do lado da despesa;

e) Além disso, o mesmo aresto é passível de censura pelo facto de ter, sem reservas, considerado a CES conforme com a Constituição, quando é certo que, à luz do princípio da igualdade, deveria ter-se pronunciado pela inconstitucionalidade das normas de incidência subjectiva, na parte em que o tributo se abate sobre quem não causa as externalidades que o tributo visa internalizar, isto é sobre os beneficiários dos sistemas *complementares* e *especiais* que, nessa qualidade, em nada contribuem para o défice que se pretende colmatar.

***