U.PORTO

2.º CICLO DE ESTUDOS EM DIREITO
CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS

As Contribuições Especiais – A Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS

Mariana Ferreira Moreira

M
2022

AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS – A CONTRIBUIÇÃO EXTRAORDINÁRIA SOBRE OS FORNECEDORES DA INDÚSTRIA DE DISPOSITIVOS MÉDICOS DO SNS

Mariana Ferreira Moreira

2.º Ciclo de Estudos em Direito

Ciências Jurídico-Económicas

Dissertação elaborada sob a orientação científica da Professora Doutora Glória Teixeira

Porto, julho de 2022

RESUMO

Recentemente, o sistema fiscal português tem vindo a ser invadido por figuras de caráter híbrido, que não se enquadram totalmente no universo das figuras tradicionais de imposto ou de taxa. Assim, observou-se a autonomização de novas categorias de tributos que, apesar de não se enquadrarem milimetricamente com estes conceitos tradicionais, possuem características muito idênticas aos mesmos, sendo, até mesmo, remetidas para o seu regime. Estamos a falar, naturalmente, das contribuições a favor de entidades públicas e das contribuições especiais.

A par disso, o legislador nacional tem vindo a criar figuras que, apesar de possuírem o desígnio geral de "*contribuição extraordinária*", se tratam, como veremos, de verdadeiros impostos encapotados, que nada têm de extraordinário. Desta forma, tem sido frequente, entre nós, a criação de verdadeiros impostos sob a designação artificiosa de taxas, contribuições, quotizações ou outras designações com o objetivo de se furtar à exigência da reserva absoluta da lei formal, violando gravemente a segurança jurídica dos contribuintes.

Palavras-chave: tributos; contribuições; impostos; sistema fiscal; princípios fiscais.

ABSTRACT

Recently, the Portuguese tax system has been invaded by hybrid figures, which do not fit into the universe of traditional tax. Thus, new categories of taxes were made autonomous which, despite not fitting in with the traditional concepts of taxes, have characteristics that are very similar to them, and are even remitted to their regime. We are talking about contributions in favour of public entities and special contributions.

In addition, the national legislator has been creating figures that, despite having a general purpose of "*contribution",* are, as we shall see, true hidden taxes. So, the creation of real taxes under the artificial designation of charges, contributions and others has been frequent among us, which, evading the requirement of absolute reservation in formal law, seriously violate the legal security of taxpayers.

Keywords: taxes; contributions; tax system; tax principles.

SUMÁRIO

ABREVIATURAS 5
INTRODUÇÃO 6
1. A divisão oficial dos tributos 7
1.1. O conceito de imposto 8
1.2. O conceito de taxa 10
2. As contribuições especiais 12
2.1. Do conceito tradicional de tributo à atual visão tripartida 13
2.2. As contribuições especiais e a sua progressiva autonomia 14
2.3. As contribuições especiais e a sua equiparação ao conceito de imposto 16
2.4. Os tipos de contribuições especiais 18
2.5. A distinção entre contribuições especiais e contribuições financeiras nos planos legal e constitucional 20
3. A qualificação jurídico-tributária das contribuições extraordinárias 24
4. As diferentes contribuições extraordinárias no sistema fiscal português 27
5. A Análise Concreta da Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS 29
6. Estrutura da incidência 32
6.1. Incidência objetiva 32
6.2. Incidência subjetiva 33
6.3. Incidência Temporal 35
6.4. Incidência Territorial 36
6.5. As Taxas 37
6.6. Liquidação e pagamento 38
6.7. A CEDM e o Orçamento do Estado 39
7. A CEDM e a sua eventual conformidade com os princípios constitucionais 41
7.1. A relação entre Direito Fiscal e Direito Constitucional 41
7.2. A Constituição Fiscal e o relevo normativo dos argumentos creditícios no moderno Direito Fiscal 43
7.3. A CEDM e a sua eventual conformidade com a CRP 46
8. A Qualificação da Natureza Jurídico-Tributária da CEDM 50
8.1. CEDM: Uma contribuição ou um verdadeiro imposto? 50
8.1.1. O não enquadramento da CEDM no conceito de taxa 50
8.1.2. O não enquadramento da CEDM nas contribuições financeiras 51
8.1.3. A qualificação da CEDM enquanto imposto especial sobre vendas 53
CONCLUSÃO 56
BIBLIOGRAFIA 57
ANEXO A 59
ANEXO B 60

ABREVIATURAS

APORMED – Associação Portuguesa das Empresas de Dispositivos Médicos

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CEDM – Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do Serviço Nacional de Saúde

CEIF – Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica

CESE – Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

INFARMED – Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I.P.

LEO – Lei de Enquadramento Orçamental

LGT – Lei Geral Tributária

PRG – Procuradoria-Geral da República

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

SIDM – Sistema de Informação para Dispositivos Médicos

SNS – Serviço Nacional de Saúde

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

INTRODUÇÃO

Atualmente, vivemos num período em que a ideia de "sistema fiscal" é colocada em causa para dar lugar a um verdadeiro caos normativo, causado pelo surgimento de opções políticas de curto prazo, nomeadamente através da constante criação de tributos, aos quais é atribuída a designação geral de "*contribuição extraordinária*", mas que nada têm de extraordinárias, demonstrando, por sua vez, um crescente fenómeno de subalternização dos princípios constitucionais estruturantes.

Apesar de estas figuras serem remetidas, frequentemente, ao regime das designadas "contribuições financeiras a favor de entidades públicas" ou, ainda, das contribuições especiais, a verdade é que as mesmas se podem equiparar a verdadeiros impostos encapotados, devendo, por consequência, ser-lhes aplicável o regime de reserva absoluta de lei formal, inerente à figura dos impostos.

Assim, o legislador tem recorrido à via fiscal com o propósito de incrementar a angariação de receita pública, sem cuidar de aferir da coerência e viabilidade futura de cada uma destas soluções, em face dos diversos princípios constitucionais, que estão longe de se resumir à mera arrecadação de receita.

Foi, precisamente, neste contexto normativo que surgiu a Contribuição Extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos do SNS (doravante "CEDM"), criada ao abrigo da Lei n.º 2/2020, de 31 de março (Lei do Orçamento do Estado para 2020).

Urge, deste modo, fazer uma breve definição e contextualização do surgimento dos principais tributos existentes no nosso sistema fiscal para, de seguida, tentarmos caracterizar as "contribuições extraordinárias" que têm vindo a ser criadas, por lei orçamental, no sentido de procedermos à averiguação do regime constitucionalmente aplicável às mesmas.

Por fim, analisaremos, mais pormenorizadamente, o regime da, recentemente criada, CEDM, nomeadamente, a sua incidência objetiva, subjetiva, temporal e territorial, a par de uma tentativa de qualificação jurídico-fiscal deste tributo, acrescida da averiguação da sua eventual (des)conformidade com os princípios constitucionais estruturantes.

1. A divisão oficial dos tributos

O n.º 2 do artigo 3.º da Lei Geral Tributária (doravante, "LGT") dispõe que "Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e os especiais e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e as demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas".

A partir desta disposição legal, facilmente, podemos concluir pela existência de uma taxonomia oficial de tributos composta, concretamente, por: impostos, taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

Há, ainda, quem considere existirem quatro espécies de tributos, incluindo, além dos já mencionados, as contribuições especiais, de forma autonomizada. Contudo, para nós, e de acordo com a visão da Professora Glória Teixeira, as contribuições especiais são consideradas verdadeiros impostos. Tal entendimento encontra-se, aliás, previsto no artigo 4.º, n.º 3 da LGT que refere que: "As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade são consideradas impostos."

No entanto, o sistema fiscal português apresenta uma grande variedade de outras figuras tributárias que não se coadunam necessariamente com o conceito de imposto, de taxa ou, até mesmo, de contribuição financeira. Daí que alguma doutrina tenha começado a apontar a existência de outras figuras intermédias e marginais, designados por tributos parafiscais, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, alínea a) da LGT.

Ora, tendo por base este elenco legal de tributos, vamos procurar definir as principais características de cada um dos tributos elencados e, consequentemente, analisar a evolução destes mesmos conceitos ao longo das diferentes décadas.

Iremos, ainda, ver que a ideia de sistema fiscal moderno ficou marcada pelo surgimento de diversos tributos atípicos que, apesar de não apresentarem qualquer tipo de proximidade ao universo dos tributos bilaterais, como as taxas ou as contribuições financeiras a favor de entidades públicas, são apelidadas genericamente, pelo legislador tributário, por "contribuições", quando, na verdade, revestem características típicas de tributos unilaterais, máxime impostos. Figuras estas que, na maior parte das vezes, até o próprio legislador tem dificuldade em definir e caracterizar, quer no plano legal, quer no plano constitucional.

1.1. O conceito de imposto

A definição da figura do imposto não é uma tarefa fácil, não obstante já existirem, hoje em dia, vários desenvolvimentos, tanto na doutrina como na jurisprudência, acerca deste mesmo conceito. Em termos amplos, podemos reunir um conjunto de requisitos fundamentais para estarmos perante um imposto, nomeadamente, a unilateralidade e o seu caráter vinculativo e obrigatório.

Nas palavras de Glória Teixeira, "(…) é consensual que o principal objetivo da tributação é o da arrecadação de receita para cobertura de gastos públicos essenciais. Para além deste objetivo prioritário podem os estados prosseguir outros objetivos tais como o da redistribuição da riqueza, assumindo aqui uma relevância especial o princípio da progressividade, ou o do controlo da economia e da sociedade, através de uma influência direta ou indireta no comportamento dos contribuintes"[1].

Neste sentido, apesar de o principal objetivo dos impostos ser a angariação de receita pública, hoje em dia, temos vindo a observar a criação de impostos com finalidade extrafiscal, cujo objetivo é desincentivar certos comportamentos nefastos para a sociedade[2].

Saldanha Sanches define o imposto como "[uma] prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva específica, exigida por uma entidade pública a uma outra entidade (sujeito passivo), utilizada exclusiva ou principalmente para a cobertura de despesas públicas"[3].

Já nas palavras de Casalta Nabais, o imposto é "uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa"[4], de onde resulta que o imposto corresponderá a uma prestação "exigida a detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas"[5], e ainda, "para a realização dessas funções, conquanto não tenham caráter coativo"[6].

Contudo, de acordo com Glória Teixeira, a característica da unilateralidade é questionável, uma vez que, quando falamos de impostos, estamos, não perante uma

[1] TEIXEIRA, Glória – Manual de Direito Fiscal, 6.ª Ed., Reimpressão 2021, Almedina, 2018, p. 32-33.
[2] Veja-se, a título de exemplo, a Contribuição sobre Sacos de Plástico Leves que, apesar da sua designação, se trata de um verdadeiro imposto.
[3] SANCHES, J. L. Saldanha – Manual de Direito Fiscal, 3.ª Ed., Coimbra Editora, p. 22 e ss.
[4] NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, Almedina, 2021, p. 34.
[5] NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, Almedina, 2021, p. 34.
[6] NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, Almedina, 2021, p. 34.

bilateralidade direta, mas indireta ou difusa, dado que, de certa maneira, poderemos nunca vir a beneficiar da prestação que fazemos[7].

Neste sentido, embora com algumas flutuações de autor para autor, podemos concluir que o imposto se trata de uma prestação, de caráter pecuniário, tendencialmente unilateral, definitiva e coativa, exigida por uma entidade pública, a um determinado sujeito passivo com capacidade contributiva, e com o objetivo genérico, mas não necessariamente exclusivo, de arrecadação de receita.

Tal definição está em concordância com o disposto no artigo 4.º, n.º 1 da LGT que refere que: "os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património".

Uma vez que existem inúmeros acórdãos sobre esta matéria, a título exemplificativo, refira-se, desde logo, o Acórdão n.º 80/2014, do Tribunal Constitucional, onde a definição do conceito de imposto foi alvo de aperfeiçoamento, tendo-se concluído que: "o imposto consiste numa contribuição imposta pelo poder público a todos ou a uma certa categoria de pessoas, destinada a financiar o Estado e as funções públicas em geral. Trata-se de uma prestação pecuniária unilateral, uma vez que não tem como contrapartida uma qualquer contraprestação específica atribuída ao contribuinte por parte do Estado, mas apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais."[8]

De tal definição, podemos facilmente depreender que ao conceito de imposto não está associada qualquer contraprestação, ao contrário do que ocorre na figura das taxas, que têm um caráter predominantemente bilateral. Ao pagamento de uma taxa corresponde sempre uma determinada contraprestação ou contrapartida, como por exemplo, de um serviço prestado pelo Estado ou por outra entidade pública (exs.: taxas de portagem), de uma vantagem decorrente da utilização individual de um bem do domínio público (ex.: taxa de recursos hídricos), ou do prejuízo causado a um bem coletivo (ex.: taxa de gestão de resíduos).

A ausência de qualquer contrapartida ou contraprestação remete, desta forma, os tributos com natureza de imposto ao princípio da capacidade contributiva, tal como resulta do citado artigo 4.º, n.º 1 da LGT. Já, as taxas, a par das contribuições financeiras, têm por base o princípio da bilateralidade ou da equivalência.

Apesar disto, a CRP, antes da revisão de 1997, estabelecia, no seu artigo 168.º (atual artigo 165.º), a reserva de lei parlamentar, em matéria fiscal, somente para os impostos. No

[7] Veja-se, neste sentido, a título de exemplo, no caso das contribuições obrigatórias para a Segurança Social, efetuadas pela entidade patronal, que são consideradas verdadeiros imposto.
[8] Acórdão TC n.º 80/2014, Processo n.º 911/12, 2ª Secção [João Cura Mariano].

entanto, a jurisprudência do TC entendeu que se deveria alargar a noção constitucional de imposto e, consequentemente, a reserva de lei parlamentar, a todos os tributos que não se coadunavam completamente com o conceito de taxa, com o objetivo de "impedir que o legislador subvertesse a distribuição constitucional de competências, criando tributos que, não sendo verdadeiramente unilaterais, não chegam, no entanto, a ser taxas"[9].

Contudo, aquando da revisão constitucional de 1997, onde anteriormente o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP previa que "é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: i) Criação de impostos e sistema fiscal (…)", passou a prever-se que "é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: (…) i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas (…)". Fazendo, assim, referência a três espécies tributárias, autonomizando a categoria das "contribuições financeiras", a par das taxas e dos impostos, continuando estes sujeitos à reserva da lei formal, enquanto, nas taxas e contribuições financeiras, apenas a definição do seu regime geral está sujeita a reserva de lei parlamentar.

1.2. O conceito de taxa

O artigo 4.º, n.º 2 da LGT refere que: "as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares".

Ao contrário do que ocorre com outros tributos, a LGT não define concretamente o conceito de taxa, apresentando um conceito geral e fixando apenas os pressupostos típicos que deverão constar aquando da sua criação. Desta forma, o desenvolvimento do conceito de taxa tem ficado a cargo da doutrina e da jurisprudência. Nas palavras de Teixeira Ribeiro, a taxa corresponde à "quantia coativamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização"[10].

Já para Sousa Franco, "a taxa é uma prestação tributária ou tributo, que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma

[9] FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais, AAFDL Editora, 2020, p. 57.
[10] Cit. por RIBEIRO, J. J. Teixeira – Noção Jurídica de Taxa, RLJ, n.º 117, 1984-1985, p. 293.

receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público"[11].

Para Glória Teixeira, "Estamos (…) perante um tributo com caráter sinalagmático, não unilateral, mas sim bilateral, pois assente na contraprestação concreta de um ente público. A fixação do valor das taxas assenta em dois critérios fundamentais: o critério da cobertura dos custos e o critério da equivalência ou do ganho privado"[12].

Desta forma, ao caráter bilateral das taxas contrapõe-se a natureza tendencialmente unilateral dos impostos, constituindo-se a taxa como um tributo que representa a existência de uma relação bilateral, na qual uma das partes é um ente público. Para Saldanha Sanches, inerente à figura das taxas, encontra-se "uma estreita correlação entre o destinatário do encargo financeiro e o beneficiário da despesa pública"[13].

De igual modo, Casalta Nabais salienta que nestas, ao contrário do que ocorre nos impostos, "a prestação do particular a favor do Estado e demais entes públicos corresponde a uma prestação específica, uma atividade desses mesmos entes especialmente dirigida ao respetivo obrigado que se vem a concretizar seja na prestação de um serviço público, como as taxas devidas pelos serviços de registo e notariado (emolumentos), pelos serviços de justiça (taxa de justiça), pelos serviços de educação pública (propinas), pelos serviços consulares, etc., seja na utilização privativa dos bens do domínio público, seja na remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares"[14].

Mais recentemente, Sérgio Vasques refere-se à taxa como "[uma] prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo"[15]. Também na jurisprudência constitucional se assistiu a um denso desenvolvimento daquele que é o conceito de taxa relevante para efeitos constitucionais. A título de exemplo, o TC entendeu, no seu Acórdão n.º 177/2010, que "a mera inação administrativa em face de uma atividade que interfere no gozo de determinados bens públicos – como o ambiente, o urbanismo, o ordenamento do território ou a gestão do tráfego – possa consubstanciar uma contrapartida da respetiva tributação, satisfazendo o requisito, essencial ao conceito de taxa, de bilateralidade ou comutatividade"[16].

[11] Cit. por FRANCO, António L. de Sousa – Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume II- 4.ª Ed. (12.ª Reimpressão), Almedina, 2008, p. 66-70.
[12] TEIXEIRA, Glória – Manual de Direito Fiscal, 6.ª Ed., Reimpressão 2021, Almedina, 2018, p. 34.
[13] SANCHES, J. L. Saldanha – Manual de Direito Fiscal, 3.ª Ed., Coimbra Editora, p. 31.
[14] NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, Almedina, 2019, p. 35.
[15] VASQUES, Sérgio – Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2018, p. 23.
[16] Ac. TC n.º 181/2019, Processo n.º 1096/18, Pleno Sucessivo [Gonçalo Almeida Ribeiro].

2. As contribuições especiais

O sistema tributário português encontra-se em constante mutação, sendo frequente o surgimento de novas figuras com impacto fiscal e financeiro nos diferentes setores da economia. Assim, "em cada ano orçamental surgem novas figuras tributárias, com diferentes designações, abrangendo múltiplas realidades e, na maioria dos casos, sem uma ligação óbvia com os princípios constitucionais estruturantes que se encontram na génese dos tributos ditos tradicionais"[17].

Como consequência deste facto, observa-se a crescente transferência do peso da receita fiscal proveniente das figuras tributárias tradicionais para a receita obtida por via da aplicação de um conjunto diversificado de tributos setoriais, assumindo, neste domínio, especial relevância a figura das contribuições, que têm vindo a ganhar um papel preponderante no sistema fiscal português.

Como referido anteriormente, decorre do artigo 3.º, n.º 2 da LGT que o sistema fiscal português se encontra desdobrado em três categorias de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições, especiais e financeiras.

Enquanto os impostos assentam, fundamentalmente, no princípio da capacidade contributiva, as taxas encontram o seu fundamento material no princípio da equivalência, uma vez que estas corresponderão à "prestação concreta de um serviço público, utilização de um bem do domínio público ou à remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares"[18].

No que toca às contribuições especiais, estas autonomizaram-se no contexto da 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, ainda, no especial desgaste de bens públicos causados pelo exercício de uma atividade.

No entanto, muitas dúvidas e incertezas têm surgido relativamente à qualificação destas figuras recentemente introduzidas no sistema fiscal português, sobretudo quando confrontadas com a própria natureza e lógica que levou à sua criação.

[17] Confederação Empresarial de Portugal- *Estudo sobre a Carga Fiscal em Portugal* (2020). Disponível em:<URL: http://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/pt_pt/topics/tax/pdf/ey-estudo-sobre-a-carga-fiscal-em-portugal-2020.pdf

[18] Artigo 4.º, n.º 2 da LGT.

2.1. Do conceito tradicional de tributo à atual visão tripartida

Inicialmente, a doutrina e a jurisprudência remetiam os tributos a uma das categorias tradicionais: impostos ou taxas. Tal distinção ocorria com base na existência, ou não, de um nexo sinalagmático entre o pagamento do tributo e a prestação do ente público.

Na Alemanha, esta conceção dicotómica perdurou desde o momento em que, na primeira metade do século XIX, os conceitos de imposto e de taxa foram esboçados pela Ciência das Finanças Públicas. No entanto, em Portugal, sobretudo após a Revisão Constitucional de 1997, a doutrina fiscal optou por dividir as categorias dos diferentes tributos com base numa classificação tripartida, albergando, desta forma, os impostos, as taxas e as contribuições.

Sousa Franco refere que estão fundamentalmente em causa conceitos tipológicos e não classificatórios[19], não esgotando o universo normativo em que se sustenta a classificação de uma dada categoria de tributo no caso concreto, algo legitima a alusão a autênticos tributos atípicos, incutindo ao intérprete uma tarefa especialmente rigorosa de recondução dos tributos que reclamam de elevado grau de atipicidade ao regime constitucional de algumas das categorias oficialmente reconhecidas – imposto, taxa ou contribuições.

Em Portugal, nas últimas décadas, instituíram-se contribuições especiais por obras públicas, com natureza evidente de impostos – ex. contribuição especial devida pela nova travessia do Rio Tejo[20]; contribuição especial devida pela construção da Expo 98[21]; a contribuição especial devida pela construção das vias circulares nas cidades de Lisboa e do Porto, da travessia ferroviária do Tejo e da extensão das linhas de metropolitano[22].

Mais recentemente, têm vindo a ser criadas "*contribuições extraordinárias"* sobre diversos setores da atividade. De acordo com Glória Teixeira, estas "contribuições extraordinárias são verdadeiros impostos"[23], veja-se, por exemplo a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica ou a contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos do SNS, introduzida pelo Orçamento de Estado de 2020, que será objeto de análise no presente trabalho.

[19] Cit. por FRANCO, Sousa - Finanças Públicas e Direito Financeiro- Vol. II., p. 79 e ss.
[20] Decreto-Lei n.º 51/95, de 20 de março.
[21] Decreto-Lei n.º 54/95, de 22 de março.
[22] Instituída pelo Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de março.
[23] TEIXEIRA, Glória – Glossário Fiscal, Almedina, 2021, p. 94.

2.2. As contribuições especiais e a sua progressiva autonomia

Na doutrina fiscal nacional e internacional perpetua alguma indeterminação em torno da amplitude do conceito de *contribuição*, observando-se a sua principal expressão ao nível da dicotomia entre contribuições especiais e contribuições financeiras.

Tal deve-se, em nosso entender, ao modo peculiar através do qual a Revisão Constitucional de 1997 acabou por oferecer e concretizar a figura das "*demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*", ao mesmo tempo que o artigo 4.º, n.º 3 da LGT, passou a prever que as "*contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade são consideradas impostos*", dando resposta a alguns problemas observados ao nível do regime a aplicar-se a este tipo de contribuições.

Historicamente, a figura das contribuições especiais começou por ganhar relevo na doutrina jusfinancista italiana dos anos 50, onde se difundiram várias alusões aos, então, designados tributos especiais ("*tributi speciali*" ou "*contributi speciali*")[24].

Neste sentido, Francesco Tesauro refere-se à figura da contribuição especial como "aquele particular tipo de tributo que tem como pressuposto o enriquecimento – por exemplo, o incremento de valor de um imóvel – que determinada categoria de sujeito retirou da execução de uma obra pública determinada, de *per se*"[25], salientando-se, deste modo, a forma como uma determinada intervenção de um ente público pode vir a repercutir-se sobre o património de um determinado sujeito passivo, como uma verdadeira externalidade positiva, que poderá acarretar um verdadeiro enriquecimento para este último.

No que diz respeito à doutrina fiscal nacional, Alberto Xavier refere, quanto às contribuições especiais, que "a vantagem económica reflexa, a criação de maiores despesas são fundamentos, como quaisquer outros, que levam a lei a criar tributos, na pressuposição de que revelam capacidade contributiva"[26], o que demonstra que, também na visão de Alberto Xavier, subjacente à figura das contribuições especiais encontramos a intenção de valorar a capacidade contributiva de uma determinado sujeito passivo.

Na Ley General Tributaria espanhola, o conceito de contribuição especial ("contribucion especial") encontra previsão expressa no artigo 2.º, n.º 2, alínea b), onde se

[24] Cit. por GIANNINI, A.D., "Elementi di Diritto Finanziaro", Milano – Dott.A Giuffré Editore, 1945, p. 69.
[25] Cit. por TESAURO, Francesco, "Compendio di Diritto Tributário", UTET 2004, p. 3 e ss.
[26] Cit. por XAVIER, Alberto – Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Almedina, 1981, cit. p. 59.

dispõe que estas contribuições são "tributos cujo facto tributário consiste na obtenção pelo sujeito passivo de um benefício ou de um aumento de valor dos seus bens como consequência da realização de obras públicas ou do estabelecimento ou ampliação de serviços públicos", em concordância, portanto, com o previsto na Lei Geral Tributária Portuguesa.

Parece-nos, portanto, evidente que a qualquer figura que reúna os pressupostos típicos de uma contribuição especial, deverá continuar a ser aplicado o regime dos impostos, pois, caso assim não fosse, outras contribuições especiais igualmente conexas à obtenção de incrementos de valor patrimonial associado a uma intervenção pública, beneficiariam de um tratamento diverso das contribuições especiais de cunho "clássico", quando o respetivo pressuposto-base é o mesmo: o de tributar benefícios não socializados que face ao seu especial modo de realização, configuram um incremento da capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

Assim, podemos concluir que as contribuições especiais encontram uma grande proximidade com as externalidades. Estas constituem um tipo particular de falha de mercado. Economicamente, as externalidades correspondem a efeitos positivos ou negativos, em termos de custos ou benefícios, criados pelas atividades de produção ou consumo efetuadas por um agente económico e que atingem os demais agentes, gerando benefícios ou custos sociais, sem que estes tenham oportunidade de impedi-los.

Neste aspeto, torna-se relevante distinguir o conceito das contribuições especiais de outro tipo de contribuições: as contribuições financeiras, como veremos adiante. Esta distinção ganha uma maior importância de um ponto de vista interpretativo e que, segundo entendemos, deve ser devidamente considerada pelos tribunais, para que possam ser oferecidas respostas adequadas face a uma nova vaga de tributos setoriais, como é o caso paradigmático da Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE). Tributos estes que "retomam o modelo ancestral das contribuições especiais e pretendem corrigir fenómenos de externalidades negativas, em particular sempre que, na visão do legislador, uma determinada atividade gere sobrecustos sociais elevados ou, em termos simétricos, aufira benefícios socialmente relevantes que ainda não tenham sido devidamente compensados"[27].

[27] Cit. por FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – A qualificação da contribuição extraordinária sobre o setor energético (CESE) na arbitragem tributária: breve comentário sobre a decisão arbitral relativa ao processo n.º 312/2015-T, Almedina 2018, p. 225-237.

2.3. As contribuições especiais e a sua equiparação ao conceito de imposto

Tanto a jurisprudência nacional e internacional como a doutrina, vêm demonstrado que a definição do conceito de imposto não é uma tarefa fácil e transparente[28]. No entanto, e como indicado anteriormente, podem ser enumerados alguns requisitos fundamentais do conceito de imposto, tais como, a "unilateralidade – contudo, já vimos que para alguns autores esta característica da unilateralidade é ambígua – e o seu caráter vinculativo ou obrigatório"[29]. Não obstante, há situações em que a classificação de tributos é menos óbvia, nomeadamente quando entram em cena figuras de diferentes tipos como taxas, licenças e contribuições.

No que toca à taxa, em termos gerais, como vimos, esta trata-se de uma figura jurídica caracterizada enquanto prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de uma prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, sendo que "a sinalagmaticidade que caracteriza as quantias pagas a título de taxa somente existirá quando se verifique uma contrapartida resultante da relação concreta com um bem semipúblico, que, por seu turno, se pode definir como um bem público que satisfaz, além de necessidades coletivas, necessidades individuais"[30] .

Estamos, portanto, perante um tributo com caráter sinalagmático, não unilateral, mas bilateral, que assenta na contraprestação concreta de um ente público. Assim sendo, a fixação das taxas assenta em dois critérios fundamentais: o critério da cobertura dos custos e o critério da equivalência ou do ganho privado.

Quanto às contribuições especiais, o STA, salientou, a este respeito, "(…) na contribuição especial ou há uma atividade administrativa que traz benefícios generalizados ou ocorre um gasto ou enfraquecimento do bem público utilizado por força do exercício normal da atividade autorizada. O que efetivamente diferencia a contribuição especial da taxa é em primeiro lugar o facto de a atividade administrativa não traduzir a satisfação de um interesse individual apenas, mas antes a satisfação de um interesse geral e também porque essa contribuição não é a contrapartida da utilização de um bem do domínio público, mas antes uma compensação ou amortização pelo desgaste do exercício de uma determinada atividade ocasional"[31].

[28] TEIXEIRA, Glória – Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2021, p. 32.
[29] TEIXEIRA, Glória – Manual de Direito Fiscal. Almedina, 2021, p. 32.
[30] Cit. por RIBEIRO, J. J. Teixeira – Noção Jurídica de Taxa, Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 117º, p. 2.
[31] Acórdão STA, de 03-12-2014, Processo n.º 01273/13 [Fonseca Carvalho].

Assim, as contribuições correspondem a prestações pecuniárias e coativas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo. A este respeito, explica Sérgio Vasques que "as contribuições constituem uma categoria intermédia de tributos públicos, a meio caminho entre a taxa e o imposto, distinguindo-se, quer pelo seu pressuposto, quer pela sua finalidade"[32].

Enquanto nas contribuições financeiras estamos perante uma contrapartida de uma prestação provocada ou aproveitada por grupos de sujeitos passivos homogéneos (ex.: tributos associativos), nas contribuições especiais há uma contrapartida de uma prestação provocada ou aproveitada pelos sujeitos passivos em geral.

No que toca às contribuições especiais a nossa LGT no artigo 4.º, n.º 3 faz distinção entre dois tipos de contribuições especiais: as de melhoria e as de maior desgaste.

Neste sentido, também Sousa Franco refere que as contribuições especiais "estão equiparadas aos impostos, e é ilícito dizer que, embora possam ser conceitualmente autónomas do ponto de vista financeiro, a nossa lei as trata como meras espécies de impostos, num plano estritamente jurídico. Isto se explica porque as técnicas seguidas na delimitação do facto gerador do dever de pagar são idênticas para a contribuição e para o imposto"[33].

Uma vez que estes tributos não quadravam milimetricamente com o conceito típico de imposto, a doutrina e, subsequentemente, o legislador autonomizou-os, sob o ponto de vista concetual. Todavia, verifica-se que, em termos de essência, estas contribuições estão muito próximas do conceito de imposto, pelo que se justifica que a eles tenham sido equiparadas, na nossa LGT, essencialmente para efeitos de reserva de lei.

Parece-nos que a solução é aceitável, dado que, apesar de ser estruturada uma terceira categoria de tributos que se impunha devido aos seus desvios face ao conceito clássico de imposto, a proximidade relativamente a este tributo, em termos de essência, justifica a sua equiparação.

Contudo, uma característica, normalmente apontada pela doutrina, para conseguirmos diferenciar a figura das contribuições especiais da figura dos impostos é o modo de valoração da capacidade contributiva. Assim, enquanto nos impostos a valoração da capacidade contributiva se dá por meio de um comportamento ativo do sujeito passivo (ex.: realização de rendimentos ou titularidade de património), nas contribuições especiais tal ocorre por via de

[32] VASQUES, Sérgio – Manual de Direito Fiscal – Almedina, 2018, p. 236 e ss.
[33] Cit. por FRANCO, António L. de Sousa – Finanças Públicas e Direito Financeiro, Vol. II, cit., p. 63.

um ou vários comportamentos passivos (ex.: a ausência de remuneração de um especial benefício auferido por intervenção ou ação de um ente público – quanto às contribuições de melhoria – ou, ainda, a falta de remuneração de uma fonte de maior desgaste ou despesa, suscitada ao erário público – no caso das contribuições por maior desgaste ou despesa).

Parece-nos, ainda, relevante que, em momento já posterior à Revisão Constitucional de 1997, o legislador nacional tenha sentido a necessidade de fazer referência expressa a esta espécie particular de contribuições especiais, acrescentando, nomeadamente quanto ao regime aplicável, que estas deverão considerar-se impostos, sendo-lhes aplicável a reserva de lei formal.

Lima Guerreiro afirma, relativamente ao artigo 4.º da LGT que: "o número 3 do presente artigo, sem conter verdadeiramente uma definição de contribuições especiais, esclarece que são impostos"[34], acrescentando ainda que "(…) apesar de o fundamento da contribuição especial consistir em uma vantagem consistente na valorização dos bens, no acesso a serviços ou na possibilidade de uma atividade causadora de especial desgaste dos bens públicos, a referida vantagem não resulta de um serviço diretamente prestado ao contribuinte, mas é apenas indireta"[35], o que se deve ao facto de ser a ação direta do sujeito passivo a provocar a necessidade de intervenção do ente público.

2.4. Os tipos de contribuições especiais

Como referido *supra*, dentro do universo das contribuições especiais, podemos, aparentemente, distinguir dois subtipos: as contribuições de melhoria e as contribuições de maior desgaste ou de maior despesa, tal como resulta do artigo 4.º, n.º 3 da LGT. No entanto, a realidade tem mostrado o surgimento de várias contribuições especiais de caráter híbrido.

As contribuições de melhoria, enquanto subespécie das contribuições especiais, podem sem definidas como "imposições instituídas com o fundamento de tributar os aumentos, a manutenção ou a preservação de valor dos bens ou ativos dos sujeitos passivos, que sejam, de forma exclusiva, ou pelo menos predominante, imputáveis à intervenção pública"[36].

Estas têm, assim, como fundamento compensar o benefício proveniente da atuação de um ente público, na esfera de um determinado ente privado. Por outras palavras, podemos

[34] Cit. por GUERREIRO, António Lima – Lei Geral Tributária – Anotada, Editora Rei dos Livros, 2000 p. 53 e ss.
[35] Cit. por GUERREIRO, António Lima – Lei Geral Tributária – Anotada, Editora Rei dos Livros, 2000, p. 53.
[36] FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais, AAFDL Editora, 2020, p. 97.

dizer que equivale à contrapartida, devida pelos sujeitos passivos, por beneficiarem de uma externalidade positiva, decorrente da ação de ente público.

Como exemplo de contribuição especial de melhoria encontramos a contribuição criada, aquando da realização da Expo 98, através do Decreto-Lei n.º 54/95, de 22 de março. Antes da realização da Expo 98, os terrenos onde esta se realizou eram altamente poluídos. Na sequência da construção da mesma, os terrenos valorizaram consideravelmente, tendo, desta forma, uma área decadente sido transformada numa das zonas mais nobres da cidade de Lisboa. Como consequência desta valorização/melhoria, foi lançada esta contribuição.

Vemos que o sujeito passivo nada fez para desencadear o pagamento da contribuição, tendo a mesma surgido de uma atividade meramente administrativa. Desta forma, podemos apontar como principal diferença entre os impostos e as contribuições especiais o facto de nos impostos ser necessário um determinado comportamento do sujeito passivo, enquanto as contribuições têm por base, não uma atividade do sujeito passivo, mas da própria entidade administrativa ou ente público.

Ademais, enquanto nos impostos estamos perante um acréscimo patrimonial realizado, nas contribuições especiais de melhoria existe um acréscimo patrimonial potencial, ou seja, que só traduzirá um efetivo aumento da capacidade contributiva quando a mais-valia se realizar através, por exemplo, da alienação do terreno.

Neste sentido, refere o TC que: "a qualquer contribuição de melhoria subjaz a consideração de que ocorreu uma vantagem económica particular, o que só pode ser aferido por referência a uma situação patrimonial pretérita"[37], de onde resulta, normalmente por motivos de eficiência ou de justiça social, uma intervenção pública de natureza corretiva, tendente a um reequilíbrio entre custos sociais e privados.

Por fim, nas contribuições especiais estamos perante uma bilateralidade imperfeita ou difusa, dado que o benefício advindo da mesma pode nunca chegar a ocorrer.

Outro subtipo de contribuições especiais são as designadas contribuições de maior despesa ou desgaste. Hoje, podem ser dados como exemplos de contribuições de maior despesa ou desgaste os impostos ambientais em sentido estrito, como os impostos sobre emissões.

De acordo com Filipe Vasconcelos, "as contribuições por maiores despesas são imposições instituídas com o fundamento de tributar os aumentos, a manutenção ou a

[37] Ac. TC n.º 63/2006, Processo n.º 392/2005 [Carlos Pamplona de Oliveira].

preservação de valor dos bens ou ativos dos sujeitos passivos que sejam, de forma exclusiva ou predominante, imputáveis à intervenção pública". [38]

Também neste subtipo de contribuições são visados sujeitos específicos, logo, não estamos perante uma bilateralidade plena, mas difusa.

Alguma doutrina que defende que as contribuições de maior despesa têm o objetivo de compensar os prejuízos ou danos económicos reflexamente resultantes da atuação de um ente privado, na esfera de um determinado grupo ou, mais amplamente, da sociedade em geral.

Em suma, o que está, realmente, na base da criação das contribuições especiais é um acréscimo patrimonial indevido, por parte dos sujeitos passivos, à luz da perspetiva do legislador.

2.5. A distinção entre contribuições especiais e contribuições financeiras nos planos legal e constitucional

Com o surgimento de diversas funções públicas de regulação setorial da economia, observou-se um aumento exponencial do surgimento de tributos de base comutativa, cujo perfil não se quadrava milimetricamente com o conceito de taxa, dado que eram criados numa ótica grupal.

O artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP, a partir da Revisão Constitucional de 1997, operada por intermédio da Lei n.º 1/97, de 20 de setembro, passou a aludir expressamente às "demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas", ao lado das alusões já pré-existentes às figuras do imposto e da taxa.

De igual modo, também nesta Revisão Constitucional se proclamou, através de expressa consagração no texto constitucional, a existência futura de um suposto regime geral para as contribuições financeiras que, até ao momento, continua por consagrar.

Apesar da ausência do referido regime geral, o que para a maioria da doutrina constitui um caso de inconstitucionalidade por omissão, a prática legislativa vem demonstrando um significativo aumento do interesse, por parte do legislador, na criação de contribuições financeiras setoriais, apoiadas num princípio de equivalência grupal.

Isto ocorre em contraposição ao observado na figura das taxas, cuja base de criação assenta num princípio de equivalência individual ou estrita. E, ainda, face às contribuições especiais que assentam sobre manifestações diferenciais da capacidade contributiva despoletada por acréscimos de rendimento a que os sujeitos passivos têm acesso quer por

[38] FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais, AAFDL Editora, 2020, p. 98.

força dos benefícios não remunerados, ou, ainda, pelo especial desgaste que provocam em determinados bens públicos.

No entanto, a doutrina vem admitindo que tanto as taxas como as contribuições financeiras se alicerçam num princípio de equivalência, embora seja uma equivalência grupal no caso das contribuições financeiras e estrita ou individual no caso das taxas. Resulta do exposto que as contribuições financeiras se poderão qualificar como "tributos de base bilateral e grupal, tendencialmente exigidas por uma entidade pública ou dotada de poderes públicos aos membros de um grupo, tendencialmente homogéneo, de destinatários e com um propósito genérico, não necessariamente exclusivo, de angariação de receita"[39].

Desta forma, podemos referir como principais características das contribuições financeiras o facto de possuírem uma estrutura de incidência em que o facto tributário é delimitado, numa base sequencial, pela presunção de que, em primeiro lugar, existe um grupo homogéneo de interesses organicamente distinto de outros grupos e da sociedade em geral – a dita homogeneidade de grupo; em segundo lugar, esse grupo aproveita certas utilidades ou benefícios diretamente associados à atividade exercida por uma entidade pública – a utilidade de grupo; e, por fim, cada indivíduo ou membro desse grupo homogéneo participa num benefício ou utilidade grupalmente projetados, do qual resulta uma responsabilidade de grupo diretamente associada à condição dos referidos membros.

Casalta Nabais alude ao facto de, no quadro da divisão tripartida dos tributos, poderem encontrar-se duas categorias de contribuições que, de algum modo, se encontram entre a figura do imposto e da taxa.

Nas palavras do Professor, essas figuras são, respetivamente, "as clássicas contribuições especiais e as demais contribuições financeiras"[40], acrescentando, ainda, que estão em causa "contribuições que têm em comum (…) não se reportarem seja a normais detentores de capacidade contributiva como nos impostos, nem a destinatários de específicas contraprestações individuais como nas taxas, mas antes a grupos de pessoas ligados seja por uma particular manifestação de capacidade contributiva decorrente do exercício de uma atividade administrativa (nas contribuições especiais), seja pela partilha de uma específica contraprestação de natureza grupal"[41].

[39] FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais, AAFDL Editora, 2020, p. 65 e ss.
[40] NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, Almedina, 2019, p. 51.
[41] NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, Almedina, 2019, p. 51.

Sintetizemos, então, as principais diferenças que opõem as contribuições especiais e as contribuições financeiras.

Como ponto fulcral de distinção, deve notar-se que, enquanto que as contribuições financeiras têm como fundamento prestações que não se dirigem diretamente aos respetivos sujeitos passivos, mas de que estes vêm a beneficiar de um modo indireto, numa ótica de equivalência de grupo, as contribuições especiais, por sua vez, são tributos que se caracterizam pelo facto de "terem por base manifestações de capacidade contributiva de determinados grupos resultantes do exercício de uma atividade administrativa pública e não, ou não exclusivamente, do exercício de uma atividade do respetivo contribuinte, como acontece nos impostos"[42].

Ora, a consagração da categoria das contribuições financeiras no texto constitucional e a consequente viragem para uma visão tripartida dos tributos públicos foi equacionada num momento em que o sistema fiscal já conhecia (ou, pelo menos, não ignorava) a figura das contribuições especiais, pelo que acompanhamos integralmente Suzana Tavares da Silva quando a citada Professora alude à circunstância de as contribuições financeiras corresponderem a uma categoria tributária autónoma "dos impostos e das taxas (e também das contribuições especiais"[43]).

Porém, há Autores que não concordam com tal entendimento, nomeadamente, Ana Paula Dourado, que defende que as contribuições financeiras não constituem uma categoria autónoma de tributos, mas sim uma subcategoria da figura das taxas.

De acordo, mais uma vez, com Suzana Tavares da Silva, a categoria das contribuições especiais corresponde ao que, atualmente, se poderá designar por "contribuições especiais de igualdade ou equidade"[44], que visam "reequilibrar as contas entre o dever e o haver dos cidadãos e do Estado quando este último, através de algumas intervenções – nomeadamente, planificação, infraestruturação ou, ainda, criação de novos serviços –, beneficia de forma especial e anormal um determinado grupo"[45].

Também Casalta Nabais, ao aludir à distinção entre contribuições especiais e contribuições financeiras, é especialmente perentório ao afirmar que "as contribuições

[42] Acórdão TC, n.º 1239/96, Processo n.º 410/89 [Assunção Esteves].
[43] Cit. por SILVA, Suzana Tavares – As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, 2.ª Ed., Coimbra Editora, 2013, p. 86.
[44] Cit. por SILVA, Suzana Tavares – As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, 2.ª Ed., Coimbra Editora, 2013, p. 86.
[45] Cit. por SILVA, Suzana Tavares – As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, 2.ª Ed., Coimbra Editora, 2013, p. 86.

especiais são tributos que acabam por corresponder a uma modalidade de imposto especial, ao passo que as contribuições financeiras são tributos bilaterais que, não obstante, em termos presumidos, se continuam a parametrizar por um nexo de equivalência ou benefício[46].

Em suma, ao contrário do que ocorre nas contribuições especiais, nas contribuições financeiras, não está em causa qualquer valoração da capacidade contributiva, embora tenham por base, também, a atuação de um ente público, dado que se projetam sobre benefícios ou utilidades para os respeitos sujeitos passivos e que estes aproveitam em face daquela que é a sua própria circunstância, enquanto membros de um determinado grupo.

[46] NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, Almedina, 2018, p. 28.

3. A qualificação jurídico-tributária das contribuições extraordinárias

No moderno Direito Fiscal nem sempre as qualificações oferecidas pelo legislador têm adesão à real natureza de cada tributo, podendo suceder que as suas principais características requeiram a adesão a uma qualificação jurídico-tributária distinta daquela que foi inicialmente empregue pelo legislador.

Neste sentido, é perfeitamente razoável que a doutrina e a jurisprudência acabem por revelar um entendimento distinto do oferecido pelo legislador, sem com isso colocar em causa aquela que é a respetiva liberdade de disciplina, não apenas para a criação de tributos como, de igual modo, para a fixação dos respetivos pressupostos.

Este aspeto é salientado por Ana Paula Dourado que alude ao facto de que nem a CRP, nem a própria LGT oferecem uma definição concreta de tributo. Nas palavras da Professora, será através dos preceitos constitucionais e legais relacionados com os tributos que se tornará possível ensaiar uma definição de tributo e ainda de cada uma das suas espécies[47].

Recentemente, observamos a criação de contribuições especiais que não quadram com nenhum dos subtipos mencionados. Estas são, frequentemente, designadas de "*contribuições extraordinárias"* tratando-se, não obstante a designação, de verdadeiros impostos encapotados. O surgimento e a proliferação deste tipo de tributos incutem no intérprete da lei fiscal uma tarefa especialmente minuciosa na identificação das principais características dos mesmos e, mais concretamente, na qualificação jurídico-tributária mais adequada.

É certo que o leque das contribuições especiais de terceira geração não pode resumir-se ao binómio entre contribuições por maior despesa e contribuições de melhoria, reclamando-se uma interpretação atualista do atual artigo 4.º, n.º 3 da LGT.

Ora, no nosso entender, o principal risco associado à predominância de tais tributos é, justamente, a descaracterização dos traços identitários dos tributos que, conforme salienta Casalta Nabais, tanto se refletem ao nível da respetiva "arrumação tradicional", como "à alteração do âmbito de cada uma das suas espécies"[48].

Não têm faltado casos em que, perante alguma atipicidade de regime ao nível destas figuras que já só aparentemente são extraordinárias, a Administração Fiscal procura reconduzir a sua qualificação jurídico-tributária ao domínio das "*demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas*". Estas últimas, como vimos, consistem num tributo bilateral que assenta no princípio da equivalência de grupo e onera benefícios ou utilidades

[47] DOURADO, Ana Paula – Direito Fiscal – Lições, Almedina, 2021, p. 34.
[48] Cit. por NABAIS, José Casalta – Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal, p. 109.

aproveitadas pelos respetivos sujeitos passivos no contexto da sua participação em grupos tendencialmente homogéneos[49].

No entanto, observa-se que os tributos criados nas últimas décadas, não apresentam qualquer proximidade com o universo de tributos bilaterais, procurando o legislador refugiar-se na genérica denominação "*contribuição"*, para a criação de tributos cuja substância e morfologia estão muito mais próximos de verdadeiras contribuições especiais, agora de "terceira geração" (caso da CESE[50]), ou até mesmo verdadeiros impostos encapotados (como ocorre no caso da ASSB[51]).

Conforme reconheceu o TC, no seu Acórdão n.º 539/2015, "a caracterização de um tributo, quando releve para efeito da determinação das regras aplicáveis de competência legislativa, há de resultar do regime jurídico concreto que se encontre legalmente definido, tornando-se irrelevante o "*nomen juris*" atribuído pelo legislador ou a qualificação expressa do tributo como constituindo uma contrapartida de uma prestação provocada ou utilizada pelo sujeito passivo"[52].

Mais recentemente, no Acórdão n.º 7/2019, o TC aludiu novamente ao facto de "a análise do Tribunal não ser condicionada pela designação que o legislador consagrou para este tributo, antes relevando a caracterização que tenha por base o respetivo regime jurídico"[53].

Efetivamente, o que distingue a qualificação de uma determinada espécie de tributo dos restantes elementos que os caracterizam é o facto de lhe poderem estar associadas consequências que, tanto no plano legal como no plano constitucional, em momento algum poderiam ficar à sua disposição, na medida em que é a própria função legislativa que lhes deve obediência.

Na nossa opinião, a necessidade de estabelecer uma qualificação de cada categoria de tributo, em plena concordância com a sua real natureza jurídico-tributária, torna-se uma questão de conformidade constitucional, dado que desse exercício depende a aplicação do regime constitucional da categoria de tributo em questão, o qual, por seu turno, é necessariamente variável, quer no plano material – capacidade contributiva para impostos e contribuições especiais e equivalência para taxas e contribuições financeiras – quer no plano

[49] Cit. por FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – As Contribuições Financeiras no Sistema Fiscal Português – Uma Introdução, Gestlegal, 2020, p. 57.
[50] VASQUES, Sérgio – A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético in Fiscalidade e Energia, Almedina, 2017.
[51] FERNANDES, Filipes de Vasconcelos – O (Imposto) Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário – Regime Financeiro Fiscal & Constitucional, AAFDL, 2020.
[52] Acórdão TC n.º 539/2015, Processo n.º 27/15 [João Cura Mariano].
[53] Acórdão TC n.º 7/2019, Processo n.º 141/16 [Catarina Sarmento e Castro].

formal – com diferentes regimes de legalidade fiscal para impostos e taxas ou contribuições financeiras.

O caráter crescente e cada vez menos extraordinário deste tipo de contribuições tem vindo a trazer à tona a discussão se não serão as contribuições extraordinárias uma mera fonte de receita, tendente a substituir o financiamento e as obrigações estaduais no cumprimento dos objetivos e finalidades das entidades consignadas.

Estas contribuições surgem sempre sob uma égide e caráter extraordinários, aprovadas pelo Orçamento do Estado, razão pela qual têm um caráter (ou deveriam ter) delimitado pela vigência da Lei que a aprovou, sendo válidas de 1 de janeiro a 31 de dezembro desse mesmo ano. Volvido este período, as contribuições caducam automaticamente, não podendo continuar a ser cobradas.

Contudo, e com particular enfoque na última década, não há notícia ou sequer previsibilidade da caducidade de tais contribuições. Aliás, pelo contrário, o que se tem assistido é a um alargamento do âmbito de incidência em algumas

Deste modo, e para que as mesmas não caduquem, é necessário que venham a ser prorrogadas – fenómeno que tem vindo a acontecer em cada Lei do Orçamento do Estado. delas. Veja-se, a este propósito a Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores de Dispositivos Médicos do SNS, de que falaremos neste trabalho.

4. As diferentes contribuições extraordinárias no sistema fiscal português

Como referido *supra*, estes tributos "*extraordinários*" têm sido uma realidade cada vez mais frequente no ordenamento jurídico português. A título meramente exemplificativo, podemos referir a contribuição extraordinária sobre o setor energético, a contribuição extraordinária sobre o setor bancário ou a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica.

Poderemos pensar na legalidade, constitucionalidade e propósito da criação destas figuras, uma vez que, na maioria das vezes, e tendo em consideração os exemplos referidos, estas não incidem sobre setores nocivos da sociedade, mas sim sobre setores essenciais à vida humana e em sociedade, tais como, a eletricidade, a saúde, etc.

Contrapondo-se a este facto, no Orçamento do Estado de 2021, observou-se a criação de uma contribuição especial sobre as embalagens de plástico ou alumínio de utilização única. Esta é uma contribuição no valor de 0,30€ por embalagem, obrigatoriamente discriminado na fatura, que "incide sobre embalagens de utilização única de plástico, alumínio ou multimaterial com plástico ou com alumínio, que são adquiridas em refeições prontas a consumir, nos regimes de pronto a comer e levar ou em entrega ao domicílio"[54].

Trata-se de um verdadeiro imposto extrafiscal, que serve para a atenuação/eliminação de comportamentos dos sujeitos passivos considerados nocivos, sendo esta a sua principal função, pelo que, a arrecadação de receita passa, desta forma, para segundo plano.

No que toca à Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE), esta foi criada pelo regime aprovado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2014) e incide sobre um leque muito diversificado de sujeitos passivos, incidindo sobre o valor dos elementos do ativo dos sujeitos passivos, desde ativos fixos tangíveis, a ativos fixos intangíveis, com exceção dos elementos de propriedade industrial, e ativos financeiros afetos a concessões ou a outras atividades licenciadas.

Não obstante a visão tripartida dos tributos, tal não encerra todo o tipo de discussões quanto aos limites classificatórios dos mesmos, até porque, como salienta Sousa Franco, estão em causa conceitos tipológicos e não classificatórios[55]. Tal significa que o facto de nos revermos numa visão tripartida dos tributos no que diz respeito ao regime constitucional, não leva, necessariamente, a que, no plano legal e interpretativo, procuremos estruturar a

[54] TEIXEIRA, Glória – Glossário Fiscal, Almedina, 2021, p. 94, 95.
[55] Cit. por FRANCO, António L. de Sousa – Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume II, p. 79 e ss.

qualificação de um dado tributo mediante os pressupostos ou finalidades que, na realidade, melhor se adequam à sua natureza.

Desta forma, não obstante, poderem constituir verdadeiros impostos encapotados, tais contribuições encontram-se vocacionadas para factos tributários distintos da mera titularidade de rendimento ou prática de um ato de consumo.

A título de exemplo, a primeira dimensão da CESE enquanto contribuição especial está intimamente ligada à subcategoria das designadas "contribuições por maiores despesas". O fundamento desta subcategoria é, precisamente, a necessidade de compensar a coletividade em virtude do especial uso ou desgaste de certos bens ou serviços públicos ou, ainda, pela criação de danos económicos e respetivos equivalentes, sob a forma de sobrecustos.

Por outro lado, a CESE pode também ser entendida como uma "contribuição de melhoria", na medida em que tem como objetivo compensar o benefício que resulta da atuação de um ente público, na esfera de um determinado sujeito privado, provando-se, desta forma, a sua íntima ligação com o fenómeno das externalidades positivas.

Atualmente, ao lado das designadas contribuições especiais de primeira e segunda geração[56], estamos perante uma nova vaga de contribuições especiais de terceira geração, que se encontram associadas a problemas de caráter estrutural ligados a sobrecustos existentes ou, ainda que de forma menos expressiva, benefícios carentes de remuneração – sendo caso disso, a Contribuição sobre o Setor Bancário[57]e, sobretudo, da Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica[58]

Assim, a lógica da criação destas contribuições deveria ser, não apenas a arrecadação de receita por si só, mas também a influência de comportamentos considerados negativos para a sociedade. Veja-se, neste sentido, ao nível internacional que, em países como a Suécia, o uso de pesticidas (produto nocivo para a sociedade) se encontra sujeito a tributação.

[56]NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, Almedina, 2018, p. 29.
[57] Criada pela Lei n.º 82-C/2013, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2014).
[58] Criada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2015).

5. A Análise Concreta da Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS

A Lei do Orçamento do Estado para 2020 (Lei n.º 2/2020, de 31 de março) criou, através do seu artigo 375.º, a Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do Serviço Nacional de Saúde (doravante "CEDM"). Tal regime foi prorrogado e objeto de significativas alterações por parte da Lei nº 75º-B/2020, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado de 2021), sendo certo que a figura se encontra prevista, igualmente, no Lei do Orçamento do Estado para 2022, agora já sem alterações relativamente a 2021.

Pese embora o seu caráter totalmente inovatório enquanto solução de *jure condito*, os trabalhos legislativos subjacentes a este "novo" tributo contam já com vários precedentes conhecidos.

De entre outras, recorde-se a Proposta de Aditamento à Proposta de Lei n.º 37/XIII/2.ª, apresentada pelo Grupo Parlamentar do Partido Socialista no contexto da Lei do Orçamento do Estado para 2017, onde era referido, como fundamento para medida análoga, que "o setor da saúde enfrenta uma pressão contínua de crescimento da despesa induzida pelo envelhecimento da população, pela inovação (em medicamentos e outros dispositivos médicos) e pelo aumento das doenças crónicas".

Ao nível da estrutura de incidência, o regime que criou a CEDM apresenta traços muitos específicos e distintos dos regimes que criaram outros tributos de base extraordinária e que têm proliferado no sistema fiscal português nos últimos anos.

Neste sentido, apesar de podermos apontar algumas semelhanças com o regime da CEIF, daí não resulta, em nosso entender, qualquer tipo de paralelismo imediato ao nível dos pressupostos e alcance dos respetivos regimes, como iremos ver.

A CEDM surge, assim, num contexto de combate ao défice público e "tem como objetivo garantir, em paralelo com a Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica, sustentabilidade do SNS e financiar a aquisição de dispositivos médicos e tecnologias da saúde inovadoras por parte do SNS"[59].

Ora, apesar de a medida estar inscrita na versão preliminar da proposta do OE para 2018, apenas no OE para 2020 é que a mesma foi aprovada. Assim, dando cumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 6.º do regime da Contribuição Extraordinária sobre a Indústria

[59] FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – A Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos ao SNS – da Tributação "*Ad Valorem*" ao Novo Estado Parafiscal, Almedina, 2021.

Farmacêutica, aprovado pelo artigo 168.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, veio a Portaria n.º 283/2020, de 10 de dezembro aprovar, a declaração modelo 56 e respetivas instruções de preenchimento aplicável.

A entrada em vigar do OE para 2021, através da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, introduziu uma série de alterações a este regime, procedendo a ajustamentos no âmbito da incidência objetiva, enquadrando a possibilidade da dedução das despesas de investigação e desenvolvimento, na periodicidade, estabelecendo, a partir do ano de 2021, a periodicidade trimestral, definindo, ainda, para esse efeito, a metodologia de determinação das bases tributáveis e a forma de liquidação, provisionando a possibilidade da entrega de uma declaração de acerto anual.

Tendo em conta as alterações legislativas introduzidas pelo OE para 2021, tanto na periodicidade como no cálculo da contribuição, foi necessário proceder a ajustamentos na declaração Modelo 56 e nas respetivas instruções de preenchimento, que foi publicado através da Portaria n.º 50/2021, de 05 de março. Modelo este aplicável aos períodos de 2021 e seguintes, dando cumprimento à obrigação declarativa e de pagamento a que se refere o artigo 6.º-A do artigo 375.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, aditado pelo artigo 414.º, da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

Assim, a CEDM surge num período em que a política fiscal nacional continua a experienciar um momento particularmente controverso, essencialmente marcado pela invasão de opções políticas de curto-prazo que, por seu lado, se caracterizam por um excessivo fiscalismo nas orientações de política fiscal e uma subalternização de vinculação aos princípios constitucionalmente estruturantes. Esta contribuição baseia-se num problema económico estrutural, ao nível de despesa pública, mais concretamente associado à compra de dispositivos médicos por parte das entidades do SNS.

Está, deste modo, em causa um tributo que incide sobre o volume das aquisições de dipositivos médicos efetuados pelas entidades do SNS, designadamente hospitais. Todavia, o referido volume de aquisições acaba por ser efetivamente tributado, como veremos, na esfera daquele que se encontra do lado da oferta, nomeadamente da entidade que fature diretamente a entidades do SNS.

Os vários instrumentos de suporte a este Diploma permitem comprovar que a CEDM se trata de um instrumento fiscal que, em termos operativos, tem como objetivo dar resposta a um centro de despesa pré-existente: a despesa pública do SNS com dispositivos médicos, tratando-se, portanto, de um tributo com receita consignada.

A Nota Explicativa do Ministério da Saúde relativo ao OE de 2020 refere expressamente que, em comparação com o OE de 2019, o orçamento do SNS em 2020 beneficiará de um aumento de receita com origem nas transferências do OE de 1.084 milhões de euros. Este aumento inclui a previsão da cobrança do imposto sobre os produtos açucarados, a ser transferida para o SNS ao longo de 2020 (84,9 milhões de euros), a utilização da dotação para a redução de passivos não financeiros e a contribuições extraordinária sobre os dispositivos médicos"[60].

Por seu turno, na Nota Explicativa do Ministério das Finanças relativa ao OE de 2020 pode ler-se que "(..) é criada uma contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos do SNS. Esta nova contribuição incide sobre o valor total das aquisições de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* às entidades do SNS, sendo a receita obtida com esta contribuição consignada a um fundo de apoio à aquisição de tecnologias da saúde inovadoras pelo SNS"[61].

Neste sentido, a CEDM poderá suscitar várias questões de legalidade e constitucionalidade, tais como a dificuldade em apurar o seu caráter bilateral, o que pode significar uma difícil tarefa de qualificação jurídica do tributo que terá, inevitavelmente, como veremos, repercussões na apreciação da sua conformidade constitucional.

É, portanto, na base de uma manifesta descaracterização dos traços identitários do Estado Fiscal que surge a CEDM, que se trata de mais um exemplo de um tributo "extraordinário" de base setorial criado com o propósito de onerar um determinado setor de atividade.

Importa, agora, proceder a uma tentativa de qualificação da CEDM, procurando, em especial, aferir se este tributo, bem como o regime subjacente, se encontram conforme os princípios constitucionais estruturantes.

[60] Cit. p. Ministério da Saúde – Nota Explicativa do OE 2020, janeiro de 2020, p. 38-39, Disponível em WWW:<URL: https://www.parlamento.pt/sites/COM/XIVLeg/5COF/Paginas/oe2020.aspx.
[61] Cit. p. Ministério das Finanças – Nota Explicativa do OE 2020, janeiro de 2020, p. 29 e ss., Disponível em WWW:<URL: https://www.parlamento.pt/sites/COM/XIVLeg/5COF/Paginas/oe2020.aspx.

6. Estrutura da incidência

6.1. Incidência objetiva

Quanto à incidência material ou objetiva, nos termos do Regime da mesma, a CEDM incide sobre "dispositivos médicos; e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* e seus acessórios".

Desta forma, a CEDM incide sobre todos os dispositivos médicos, desde artigos indiferenciados como fio de sutura, ligaduras, cateteres, a materiais como pacemakers. A única exceção são os designados equipamentos de grande porte, onde se incluem as máquinas de ressonância magnética e de tomografia computorizada (TAC).

Está em causa o valor total anual das aquisições relativas à tipologia de dispositivos médicos, deduzido do valor do IVA correspondente. Por sua vez, dispõe o artigo 3.º, n.º 2 do Regime da CEDM que o valor final anual será determinado com base nos dados de aquisições reportados pelos serviços e estabelecimentos do SNS, no âmbito do Despacho n.º 2945/2019, publicado no Diário da República, 2ª Série, nº 55, de 19 de março. Este último determina que os serviços e estabelecimentos do SNS apenas podem adquirir os dispositivos médicos objeto de codificação pelo INFARMED.

Uma vez que a CEDM é um tributo autoliquidado, o *quantum* trimestral a que se reporta o artigo 3.º, n.º 1 do respetivo Regime, apresenta uma natureza provisória, pois estará sujeito à comparação com os dados reportados pelos serviços e estabelecimentos do SNS. Desta forma, este pode vir a ser corrigido pela AT, nos prazos previstos na LGT, caso sejam verificados erros ou omissões que determinem a exigência de um valor de contribuição superior ao liquidado pelo sujeito passivo, observando-se, deste modo, a previsão de um mecanismo de acerto anual.

Este trata-se, contudo, de um aspeto particularmente problemático, dado que é consagrado um regime de autoliquidação, cujos valores finais e efetivos de vendas às entidades do SNS, relevantes para o apuramento do *quantum* final, acabarão por depender de informação que, de modo algum, poderia estar à disposição dos sujeitos passivos, prejudicando o exercício da quantificação, assim como a própria cognoscibilidade do facto tributário que está na base do tributo em causa.

Por último, importa referir que o artigo 3.º, n.º 3 do Regime da CEDM diz-nos que é possível a dedução de despesas de investigação e desenvolvimento a que se referem os n.ºs 3

e 4 do artigo 5.º do Decreto-Lei nº 23/2004, de 23 de janeiro[62], limitando-se esta possibilidade aos casos de despesas realizadas em território nacional, devidas e pagas a contribuintes portugueses, até ao limite da contribuição. Esta opção parece-nos ter um caráter potencialmente discriminatório, dada a sua desconformidade com o princípio da não discriminação, de cariz essencialmente europeu. Iremos desenvolver o tema das eventuais desconformidades constitucionais mais adiante.

6.2. Incidência subjetiva

Quanto à incidência pessoal ou subjetiva, a CEDM incide sobre os fornecedores – fabricantes, mandatários ou representantes, intermediários, distribuidores por grosso ou comercializadores –, que faturem às entidades do SNS, o fornecimento de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnostico *in vitro* e seus acessórios, abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 145/2009, de 17 de junho e pelo Decreto-Lei n.º 189/2000, de 12 de agosto, ambos na sua redação atual.

Neste sentido, "a CEDM incide sobre as empresas que, em último lugar, faturem dispositivos médicos a entidades do SNS, dependendo as taxas aplicáveis do valor total das aquisições de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* e seus acessórios. Estamos, assim, na presença de um critério *ad valorem*, próprio de impostos e não de tributos bilaterais, como as taxas ou as contribuições financeiras"[63].

É importante sublinhar que as empresas que apresentem um total de faturação de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* e seus acessórios, deduzido do IVA, de montante inferior a 2 milhões de euros encontram-se dispensadas da entrega da declaração Modelo 56. Ou seja, apenas os sujeitos passivos (empresas) que faturem entre 2 e 10 milhões de euros, estão sujeitos ao pagamento desta Contribuição.

De acordo com o Regime, a CEDM incide apenas sobre sujeitos passivos "que faturem às entidades do SNS"[64], de onde decorre que as várias entidades constantes no artigo 2.º, n.º 1 não são automaticamente sujeitos passivos da CEDM, mas apenas e na medida em que faturarem dispositivos médicos ou dispositivos médicos de diagnóstico *in vitro* e seus acessórios a entidades do SNS. Estamos, portanto, perante um tributo autónomo que incide sobre o respetivo volume de vendas.

---

[62] Esta disposição diz respeito ao *investimento elegível*.
[63] FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – A Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS- da Tributação *"Ad Valorem"* ao Novo Estado Parafiscal, Almedina, 2021.
[64] Artigo 2.º, n.º 1, do regime que cria a CEDM.

Excetuando-se a lógica própria do IVA, a indexação a um volume de vendas setorial é uma novidade sem precedentes ao nível da tributação setorial, podendo encontrar-se apenas alguma proximidade, ainda que imperfeita, ao conceito de volume de negócios que passou a integrar o léxico do Código do IRC.

Daqui, facilmente, podemos concluir que a CEDM não pode configurar um tributo de caráter bilateral, em especial uma contribuição financeira, dada a respetiva construção com base num critério totalmente *ad valorem*[65].

Encontram-se excluídos do pagamento desta contribuição os dispositivos médicos e os dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* de grande porte destinados ao tratamento e diagnóstico, sendo certo que são considerados como tal "os equipamentos destinados a ser instalados, fixados ou acoplados a uma localização específica numa unidade de saúde, não podendo ser deslocados ou removidos dessa localização sem recorrer a instrumentos ou aparelhos, e que não sejam concretamente destinados à utilização no âmbito de uma unidade de cuidados de saúde móvel"[66].

Encontram-se, igualmente, isentas da CEDM as entidades que venham a aderir, mediante declaração entregue no INFARMED, a um acordo para a sustentabilidade do SNS que, presumivelmente, deverá projetar-se para a otimização da despesa pública com a compra de dispositivos médicos por parte das entidades do SNS[67].

Trata-se de um regime de isenção subjetiva idêntico ao previsto para a CEIF, onde é igualmente consagrada uma isenção para os sujeitos passivos que venham a aderir, individualmente e sem reservas, ao acordo entre o Estado Português, representado pelos Ministros das Finanças e da Saúde, e a indústria farmacêutica, visando a sustentabilidade do SNS, através da fixação de objetivos de valores máximos de despesa pública com medicamentos e de contribuição de acordo com o volume de vendas das empresas da indústria farmacêutica para atingir aqueles objetivos[68].

Nesse sentido, a isenção prevista no artigo 4.º, n.º 2 do regime da CEDM, produz efeitos a partir da data em que as entidades subscrevam a adesão ao acordo acima mencionado e

[65] Para uma leitura mais detalhada sobre a questão da tributação *ad valorem*, em especial conexão com a jurisprudência do TC, a este respeito, José Casalta Nabais – Jurisprudência do Tribunal Constitucional em Matéria Fiscal, BFDUC, Vol. LXIX, 1993, p. 387-434.
[66] Artigo 2.º, n.º 2 do Regime da CEDM.
[67] Pese embora, desejavelmente um tal acordo acabe por abranger outras finalidades consideradas como relevantes pelas duas partes, ao abrigo da respetiva liberdade de estipulação.
[68] Artigo 5.º, n.º 1 e 2, do regime que cria a CEIF (Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro).

durante o período em que este se aplicar em função do seu cumprimento, nos termos e condições nele previstos.

Sem prejuízo do paralelismo com o regime da CEIF, não podemos deixar de constatar que estamos perante um regime de isenção que se afigura bastante atípico e que não deixa de apresentar algumas perplexidades ao intérprete da lei fiscal.

Desde logo, embora a existência menção à isenção, o conteúdo deste acordo fica na inteira e exclusiva disponibilidade de uma entidade pública (o INFARMED), cuja competência, em matéria de impostos, nos parece altamente questionável.

Do mesmo modo, parece-nos altamente questionável a possibilidade de substituir todo um regime de incidência – o que se encontra previsto no próprio regime da CEDM – por um regime alternativo que, pese embora criado sob a égide e ao abrigo do primeiro, vê os seus elementos essenciais resultarem de um acordo que, na sua parte mais substancial, negligencia a necessária precedência de lei requerida pelo princípio da legalidade fiscal, configurando assim um verdadeiro "imposto oculto"[69].

Esta possibilidade que já em relação ao regime da CEIF se verificava, leva a que o regime que cria a CEDM viole o pressuposto geral de precedência de lei em matéria de impostos. E se assim sucede para o caso de um tributo como a CEDM, cuja natureza nos parece ser a de um verdadeiro imposto especial sobre vendas, tal também sucederia caso o tributo em causa assumisse a natureza de contribuição financeira.

Trata-se de uma realidade que nos parece especialmente evidente quando a utilização da denominação "contribuição" tem sido progressivamente utilizada atendendo ao facto de as exigências de reserva de lei quanto aos impostos ser substancialmente mais exigente do que ocorre ao nível das taxas e contribuições financeiras[70].

6.3. Incidência Temporal

De acordo com o artigo 3.º, n.º 1, do regime da CEDM, esta incide sobre o valor total da faturação trimestral dos fornecimentos de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* e seus acessórios às entidades do SNS, deduzido do IVA, como vimos.

Embora esta redação resulte das alterações introduzidas pela Lei nº 75-B, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2021), parece-nos que continuamos perante um

[69] Cit. por DOURADO, Ana Paula – Direito Fiscal – Lições, Almedina, 2021, p. 33.
[70] Cit. por DOURADO, Ana Paula – Direito Fiscal – Lições, Almedina, 2021, p. 33.

tributo anual[71], pois somente em termos anuais é possível considerar como definitiva a respetiva liquidação, assim como a quantificação que antecede a mesma.

A incidência sobre o valor total da faturação trimestral reflete-se, deste modo, apenas sobre o respetivo mecanismo de autoliquidação que assume natureza provisória e condicional com o confronto entre o valor total da faturação de fornecimentos de dispositivos médicos e dispositivos médicos de diagnóstico *in vitro* e seus acessórios às entidades do SNS, no ano anterior e no próprio ano a que o tributo se reporta, em termos respetivos.

Este aspeto é corroborado pelo Ofício-Circulado n.º 55002/2021 da Unidade dos Grandes Contribuintes, mormente quando este refere que "a taxa a considerar para aplicação à faturação no período [trimestral], é provisória, tendo por referência o intervalo onde se situe o valor total da faturação dos fornecimentos de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* e seus acessórios às entidades do SNS, do ano anterior".

Acrescentando, ainda, que: "Caso se verifique que os valores totais definitivos de faturação correspondem a uma taxa diferente da utilizada provisoriamente ao longo do ano, deve-se proceder à devida regularização, através da entrega de uma declaração anual de acerto a apresentar no mês de abril do ano seguinte a que respeita a contribuição"[72].

Retenha-se que, atendendo à data de início de vigência do regime da CEDM, o tributo relativo ao ano de 2020 apenas se aplica à faturação de dispositivos médicos e de dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* e seus acessórios, emitida pelos fornecedores do SNS, no período compreendido entre os dias 1 de abril (inclusive) e 31 de dezembro de 2020.

6.4. Incidência Territorial

O artigo 2.º, n.º 1, do regime da CEDM dispõe que esta incide sobre "os fornecedores, sejam fabricantes, seus mandatários ou representantes, intermediários, distribuidores por grosso ou apenas comercializadores" que faturem dispositivos médicos ou dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* e seus acessórios a entidades do SNS.

Daqui se retira que a existência de uma faturação direta às entidades do SNS acaba por criar um elemento de conexão com igual projeção territorial, sendo certo que todas as

[71] Cit. por ANTUNES, Aquilino Paulo - Contribuições Financeiras, Medicamentos e Dispositivos Médicos -, AAFDL, 2020.

[72] Naturalmente, para que seja obtida uma interpretação conforme com a CRP, parece-nos inevitável que a regularização prevista no artigo 6.º-A, n.º 3 do Regime da CEDM, deva ter lugar tanto no caso em que a taxa efetiva é superior à utilizada provisoriamente ao longo do ano, como, de igual modo, quando esta é inferior à utilizada em termos provisórios.

entidades que realizem este tipo de faturação passam automaticamente a ser sujeitos passivos da CEDM.

Podemos daqui depreender a existência de uma clara diferenciação entre entidades públicas e privadas, na medida em que é o simples facto de a faturação ser efetuada ao SNS que despoleta o tributo em apreço. Caso a mesma empresa fornecesse a uma entidade privada, o fornecedor já não teria de pagar esta "contribuição". Além do mais, isto poderá levar a que as entidades privadas, nomeadamente empresas fornecedoras de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro*, deixem de querer vender ao SNS.

De igual modo, e em estreita conexão com o referido anteriormente, parece-nos claro que "ficam abrangidas pela referida contribuição, tanto entidades residentes como não-residentes, com ou sem estabelecimento estável"[73].

6.5. As Taxas

Nos termos do artigo 4.º do regime da CEDM, as taxas são estabelecidas de acordo com escalões, sendo os mesmos delimitados com base no valor total anual de faturação dos fornecimentos de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* e seus acessórios às entidades do SNS no ano anterior, nos seguintes termos:

i) Para um valor maior ou igual a € 2.000.000 e inferior a € 5.000.000, é aplicada uma taxa de 1,5%;

ii) Para um valor maior ou igual a € 5.000.000 e inferior a € 10.000.000, é aplicada uma taxa de 2,5%; e

iii) Para um valor maior ou igual a € 10.000.000, é aplicada uma taxa de 4%.

A redação adotada sugere que estamos perante escalões absolutos, diretamente aplicáveis à totalidade do valor tributável de cada sujeito passivo. Esta opção vem a ser confirmada pelo Ofício-Circulado n.º 55002/2021 da Unidade dos Grandes Contribuintes, que estabelece que "deve ser considerado na base tributável o valor anual de vendas e aplicada a taxa única correspondente ao respetivo escalão"[74].

[73] FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – A Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS – Da Tributação "Ad Valorem" ao Novo Estado Parafiscal, Almedina, 2021, p. 40.

[74] Não deixa de ser curioso que a própria AT admite, nos termos do indicado Ofício-Circulado, que está em causa "*o valor anual de vendas*".

No apuramento do valor da contribuição a entregar em cada declaração trimestral, a taxa a considerar para aplicação à faturação, no respetivo período, é provisória, tendo por referência o intervalo onde se situe o valor total da faturação dos fornecimentos de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* e seus acessórios às entidades do SNS, do ano anterior.

O valor final da contribuição e a respetiva taxa serão, assim, determinados com base nos valores das aquisições reportados pelos serviços e estabelecimentos do SNS. Caso se verifique que os valores totais definitivos de faturação correspondem a uma taxa diferente da utilizada provisoriamente ao longo do ano, deve-se proceder à devida regularização, através da entrega de uma declaração autónoma de acerto a apresentar no mês de abril do ano seguinte a que respeita a contribuição. Prevendo-se, assim, o acerto anual da CEDM.

Desta forma, tal como referido *supra*, estamos na presença de um tributo alicerçado em *taxas ad valorem*[75], ou seja, taxas progressivas que incidem diretamente sobre o valor, oscilando as mesmas entre 1,5%, 2,5% e 4%, consoante o valor total das aquisições de dispositivos médicos se situe acima ou abaixo de determinados limites previamente fixados.

6.6. Liquidação e pagamento

Como referido anteriormente, a contribuição em análise é liquidada pelo próprio sujeito passivo, através da Declaração-Modelo 56[76], nos locais de cobrança legalmente autorizados para o efeito, devendo ser enviada por transmissão eletrónica de dados durante o mês seguinte ao período a que respeita.

Retenha-se que caso o sujeito passivo não efetue o respetivo pagamento até o termo do prazo previsto, começam a correr imediatamente os juros de mora, sendo a cobrança da correspondente dívida iniciada pela AT, em processo de execução fiscal, nos termos previstos no CPPT.

A "nova" Declaração-Modelo 56 relativa à CEDM do primeiro trimestre de 2021 deveria ter sido submetida até ao último dia do mês de abril de 2021, sendo certo que, nos períodos seguintes, a referida Declaração-Modelo deverá ser submetida durante o mês seguinte ao trimestre a que respeita o tributo em causa.

[75] VASQUES, Sérgio - Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2018, p. 199 e ss.
[76] Aprovada pela Portaria nº 282/2020, de 10 de dezembro.

Quanto ao regime sancionatório, de acordo com a remissão efetuada diretamente para o regime da CEIF, nos termos do artigo 7º do regime da CEDM, são aplicáveis, às eventuais infrações, as sanções previstas no RGIT.

6.7. A CEDM e o Orçamento do Estado

Uma vez que a primeira Proposta do Orçamento do Estado para 2022 (Proposta de Lei n.º 116/XIV/3) foi rejeitada, a Lei n.º 99/2021, de 31 de dezembro veio determinar a prorrogação da vigência, para 2022, das várias contribuições especiais que nos últimos anos têm sido lançadas, como é o caso da CEDM.

A necessidade de aprovar esta Lei decorreu da rejeição do Orçamento do Estado para 2022, o que inviabilizaria a continuidade destas contribuições. Recorde-se que todos os anos as leis orçamentais têm vindo a prever novas contribuições "extraordinárias", mas que acabam por ser prorrogadas nos anos sucessores.

Neste seguimento, a referida Lei prevê no seu artigo 5.º que se "mantém em vigor em 2022 a contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos do SNS, cujo regime foi aprovado pelo artigo 375.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprova o Orçamento do Estado para 2020[77]".

Note-se que, segundo as contas da APORMED, associação do setor, esta contribuição terá custado entre 20 a 25 milhões de euros às empresas fornecedoras de dispositivos médicos ao SNS. Esta mesma entidade esclarece que não se responsabiliza por eventuais falhas no SNS que sejam consequência direta desta contribuição, aplicada a um setor que, segundo a APORMED, nos últimos anos, foi severamente castigado por medidas administrativas desta natureza que têm conduzido a uma degradação das condições de fornecimento de dispositivos médicos.

A APORMED representa mais de 60% do mercado do setor das tecnologias para a saúde. Dessa proporção, 94% é constituído por micro, pequenas e médias empresas. As aquisições das entidades do SNS são maioritariamente realizadas a empresas associadas da APORMED, traduzindo-se em 75%. Assim, esta contribuição poderá levar à descontinuação de um grande número de produtos, à diminuição da qualidade e quantidade de serviços e de suporte técnico, bem como à quebra de fornecimento de dispositivos médicos ao SNS.

Acresce que a introdução da CEDM, cujas características semelhantes a um imposto puro, precisamente no ano em que despoletou a pandemia do COVID-19, levou à redução drástica

[77] Lei n.º 99/2021, de 31 de dezembro.

da atividade deste setor, tendo em conta a consequente redução do número de recursos humanos e à deslocalização das gestões de topo e intermédias para outros países.

Desta forma, a medida vem em contraciclo, tendo em conta os impactos económicos, sociais e assistenciais associados à crise provocada pela pandemia COVID-19, a que se somam as perdas muito significativas das empresas deste setor.

7. A CEDM e a sua eventual conformidade com os princípios constitucionais

7.1. A relação entre Direito Fiscal e Direito Constitucional

Conforme é reconhecido entre a generalidade da doutrina, uma das disciplinas cuja influência mais se repercute sobre o moderno Direito Fiscal – em particular, nos sistemas de matriz continental, como é o caso do sistema fiscal português – é o Direito Constitucional.

Tratando-se o Direito Fiscal de um "direito de sobreposição"[78] – posição que já era acolhida por Alberto Xavier, Saldanha Sanches e Ana Paula Dourado, e na qual nos revemos inteiramente – torna-se imperioso que na definição do seu próprio tecido normativo, a respetiva abertura se amplie ao próprio Direito Constitucional para, em face da ampla (e, por vezes, excessiva) liberdade criativa do legislador, alcançar um conjunto de instrumentos interpretativos adequados à necessidade de aferir a conformidade constitucional de cada tributo.

Nestes termos, recorde-se as palavras de Alberto Xavier, que refere que "a preocupação de ajustar a realidade tradicional de um conceito à perspetiva do Direito Fiscal, não é tarefa que a lei tenha delegado no intérprete, antes ela se arroga diretamente esse poder de adaptação ou transformação[79].

Este entendimento implica a necessidade de adotar uma visão mais ampla e abrangente da denominada Constituição Fiscal, incluindo não apenas o quadro de princípios que aí se encontram expressamente consagrados, como, de igual modo, os princípios corolários que resultam da sua expressão material ou não-escrita. E, se necessário, tal poderá mesmo requerer a adaptação de um sentido predominantemente fiscal para preceitos que se enquadram noutros redutos do texto constitucional, designadamente na Constituição Financeira ou, até mesmo, na Constituição Económica, sem prejuízo de uma inevitável interconexão face a outros segmentos constitucionais cuja relação com o perímetro fiscal seja cada vez mais proeminente, como é o caso da designada Constituição Ambiental.

Ora, recentemente, às necessidades de financiamento impostas pelas contingências de matriz económico-financeira vivenciadas por vários Estados, soma-se a contínua proliferação de novos centros de despesa setoriais, designadamente ao nível de estruturas descentralizadas com a natureza de entidade reguladora ou instituto público, com especiais funções de reforço ou sustentabilidade sistémica de um determinado setor da atividade económica.

[78] Cit. por DOURADO, Ana Paula – Direito Fiscal – Lições, Almedina, 2021, p. 14.
[79] Cit. por XAVIER, Alberto – Manual de Direito Fiscal, Almedina, p. 181.

Este movimento tem correspondência direta com a criação de figuras tributárias que, no plano jurídico-financeiro, têm dimensão parafiscal e, no que no plano jurídico-tributário se caracterizam por um elevado grau de atipicidade, acabando por partilhar, muitas vezes, de características tipológicas comuns a mais do que uma categoria de tributos.

Tal grau de atipicidade agrava-se, ainda mais, quando a introdução desta tipologia de tributos acaba por ter como principal objetivo não tanto uma real necessidade de angariação de receita, mas a otimização de sobrecustos imputáveis a falhas de intervenção do decisor público. Neste sentido, importa relembrar as palavras de Cristina Queiroz quando a mesma refere que "pelas funções que a Constituição desempenha, não será possível passar por cima do direito constitucional escrito, reclamando-se do direito constitucional não escrito"[80].

É, tendo por base este quadro antagónico, que o legislador acaba por implementar uma metamorfose altamente questionável dos pressupostos basilares do Estado Fiscal, ancorando as bases de um verdadeiro Estado Parafiscal[81], pautado por uma excessiva subordinação das opções de política fiscal à necessidade de otimizar, sustentar ou até mesmo acudir a centros de despesa com alguma expressão estrutural, como é o caso do SNS.

Conforme referimos inicialmente, inerente a este modelo de Estado Parafiscal encontra-se uma tendência do legislador nacional para a criação de tributos de base atípica, geralmente designados por "contribuição", não obstante possa não ser essa a sua real natureza. Estas têm, quase sempre, o propósito de gerar fontes de receita adicional para centros de despesa setorial, muitas vezes próximos de verdadeiras falhas de intervenção no plano económico estrutural.

Acresce, ainda, que o facto destes tributos terem base consignada torna este tipo de opção de política fiscal altamente apetecível para um legislador cada vez mais confrontado com a necessidade de desonerar o Orçamento do Estado com este tipo de necessidades de financiamento, criando assim tributos em que determinados grupos específicos de sujeitos passivos são responsabilizados pelo financiamento de despesas às quais são totalmente alheios e que, em muitos desses casos, não têm efetiva conexão com qualquer prestação ou benefício, mediato ou imediato, que lhes seja grupal ou individualmente imputável.

Os exemplos mais expressivos são da mais variada natureza e refletem-se, justamente, ao nível de realidades em que o decisor ou ente público tem criado uma série de tributos setoriais, de maneira a que a respetiva receita seja redirecionada para a amortização ou

[80]QUEIROZ, CRISTINA – Interpretação constitucional e poder judicial - Sobre a epistemologia da construção constitucional, Coimbra Editora, 2000, p. 117-118.
[81] FERNANDES, Filipe de Vasconcelos– O novo estado parafiscal e os limites constitucionais à política fiscal "de crise", Revista de Direito Administrativo, Vol. 1, n.º 9, 2020, p. 45-49.

compensação de sobrecustos associados a realidades como a dívida tarifária do Sistema Elétrico Nacional (no caso da CESE[82], a dívida do SNS com medicamentos (no caso da CEIF[83]) ou, ainda, a dívida do SNS com dispositivos médicos (no caso da recentemente criada CEDM[84], que agora analisamos).

Em nosso entender, o principal risco associado à predominância de um tal Estado Parafiscal é, justamente, a descaracterização dos traços identitários dos tributos que, conforme salienta Casalta Nabais, tanto se refletem a nível da respetiva "arrumação tradicional"[85] como, de igual modo, "à alteração do âmbito de cada uma das suas espécies"[86].

Isto significa que o legislador parece abandonar qualquer tipo de preocupação sistémica ou de coerência, parecendo até mesmo insistir numa prática reiterada de criação de falsas "contribuições" setoriais, ancoradas no pressuposto de que os principais operadores jurídicos – em especial os tribunais – continuarão a oferecer uma completa tolerância à sua proliferação.

7.2. A Constituição Fiscal e o relevo normativo dos argumentos creditícios no moderno Direito Fiscal

Conforme referido *supra*, o regime que consagra a CEDM surge num contexto em que a política fiscal nacional atravessa um período especialmente conturbado, assistindo-se à proliferação de tributos setoriais, cujos efeitos económicos acabam por induzir significativas distorções ao eficiente funcionamento do mercado.

Ora, como sucede em qualquer modelo constitucional de Estado Fiscal, para cada uma das suas opções de política fiscal, o legislador encontra-se sempre subordinado à conformidade ao texto constitucional, tal como aos demais limites que possam sobre ele formular-se – em particular, por parte do TC.

De outro modo, o legislador estaria a justificar as suas opções de política fiscal somente com base em argumentos creditícios, ou seja, em simples objetivos de mera arrecadação de receita, alheios a qualquer vinculação normativa, como é o caso daquelas que constam com natureza ou justificação constitucional e que moldam o conteúdo da própria Constituição Fiscal, dotando-a de uma coerência e racionalidade intrínsecas que se revelam imprescindíveis na formação e legitimação das diferentes escolhas fiscais.

---

[82] Criada ao abrigo da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado de 2014.
[83] Criada ao abrigo da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado de 2015.
[84] Criada ao abrigo da Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprovou o Orçamento do Estado de 2020.
[85] Cit. por NABAIS, José Casalta – Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal, Almedina, p. 109.
[86] Cit. por NABAIS, José Casalta – Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal, Almedina, p. 109.

A este propósito, Saldanha Sanches, esclarece que "a justiça tributária tem uma dimensão económica, uma vez que a norma arbitrária, destituída, por natureza, de regra e medida, é insuscetível de previsão ou de inserção num sistema"[87], de onde decorre uma legítima expectativa, a médio prazo, de previsibilidade dos elementos essenciais da lei fiscal, assim como dos elementos que permitem aos sujeitos passivos estabelecer um nexo de coerência entre os vários tributos que pagam e as respetivas causas justificativas.

Mais uma vez, caso assim não sucedesse, a imposição de qualquer tributo dependeria unicamente do arbítrio do legislador e não, como deve ser, por critérios de base normativa, sobre as reais necessidades de financiamento do Estado ou de um determinado perímetro institucional das Administrações Públicas, em harmonização com as manifestações efetivas de capacidade contributiva, no que aos impostos diz respeito.

De resto, como vem sendo evidenciado pela maioria da doutrina fiscalista, a existência de necessidades de financiamento do Estado e demais entes públicos não pode justificar-se a si mesma, exigindo-se, antes, o confronto com os princípios constitucionais estruturantes aplicáveis, sendo estes autênticos limites a qualquer solução legislativa.

De acordo com Klaus Tipke, "[a]s necessidades financeiras do Estado não constituem nenhum motivo real que justifique um ónus diferenciado"[88].

Entre nós, este aspeto foi, desde logo, salientado por Saldanha Sanches que, expressamente, refere que "se é verdade que a simples realização de uma despesa pública cria uma necessidade de financiamento que vai ser sempre suportada pelo cidadão, é também certo que esta obtenção de recursos não constitui um fim em si – como sucederia se considerássemos que a atividade do Estado se encontra sempre legitimada pela prossecução de um interesse simultaneamente contraposto ao interesse privado e sobre este devendo prevalecer –, mas um simples motivo para tal obtenção de recursos"[89].

Mais recentemente Ana Paula Dourado vem referir que a arrecadação de receita fiscal "(…) é um argumento interpretativo ilegítimo no Direito Fiscal. Todas as normas fiscais em sentido estrito têm como objetivo a obtenção de receitas, e este objetivo não pode autojustificar-se, pois ele próprio é limitado pelos princípios constitucionais basilares dos Estados de Direito (…)"[90].

[87] SANCHES, Saldanha – Manual de Direito Fiscal, 3.ª Ed., Coimbra Editora, 2007, p. 170 e ss.
[88] Cit. por TIPKE, Klaus – Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário, p.526.
[89] Cit. por SANCHES, J. L. Saldanha – Os Limites do Planeamento Fiscal- Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional, p. 46 e ss.
[90] Cit. por DOURADO, Ana Paula – Direito Fiscal – Lições, Almedina, p. 235.

Encontramo-nos totalmente de acordo com o essencial das referidas posições, na medida em que os argumentos de base creditícia, ocupando uma importância inequívoca de um ponto de vista positivo no Direito Fiscal, devem subordinar-se e, como tal, ser devidamente calibrados, face às vinculações de índole normativa, nomeadamente quanto aos princípios constitucionais gerais, embora estes últimos contem com uma especial projeção fiscal, como é o caso do princípio da igualdade e a sua binominal projeção enquanto princípio da capacidade contributiva (impostos e contribuições especiais) e princípio da equivalência (taxas e contribuições financeiras).

Ora, com a crise económico-financeira sentido nos últimos anos, o legislador nacional tem-se auxiliado incessantemente na criação de novas categorias de tributos, com caráter sistémico e formalmente extraordinários, que assentam no fundamento deliberado de aumento da angariação de receita do Estado e demais entidades públicas, sempre ancorados numa designação formal de "contribuição".

Assim, estes tributos, ao invés de corresponderem a uma nova fonte de receita, têm por base, no plano financeiro, a amortização de um somatório de despesas ou défices acumulados e, por esta via, assegurar a putativa sustentabilidade sistémica de determinado setor ou subsetor de uma certa atividade – argumento ao qual, de resto, o legislador voltou a recorrer, no caso do regime da CEDM[91].

Desta forma, e no que à CEDM diz respeito, os vários instrumentos de suporte ao OE de 2020 permitem comprovar que este tributo se trata de um instrumento fiscal que, em termos creditícios e operativos, visa dar resposta a um centro de despesa setorial do SNS, nomeadamente, despesa com dispositivos médicos. Trata-se, assim, de um imposto de receita, inicialmente, consignada a um "fundo de apoio à aquisição de tecnologias de saúde inovadoras pelo SNS"[92].

Contudo, a realidade subjacente permite comprovar que a CEDM corresponde, no entanto, a um reforço adicional das fontes de receita à disposição do SNS, não sendo ainda, minimamente, conhecida a parcela de receita afeta à aquisição de tecnologias da saúde inovadoras pelo SNS. Tanto mais que o referido fundo público, previsto na versão original do

[91] Nos termos do artigo 1.º, n.º 2, do regime que cria a CEDM, é expressamente referido que o tributo em causa "tem por objeto garantir a sustentabilidade do SNS". Por seu turno, da leitura do artigo 5.º, n.º 1 do citado regime, depreende-se que o objetivo último da CEDM é a otimização da despesa pública com dispositivos médicos e reagentes.

[92] Cfr. Ministério das Finanças, "Nota Explicativa do OE 2020", janeiro de 2020, p. 29 e ss., Disponível em WWW:<URL:https://www.parlamento.pt/sites/COM/XIVLeg/5COF/Paginas/oe2020.aspx.

regime que criou a CEDM, é eliminado da redação atual, nomeadamente com as alterações introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2021.

7.3. A CEDM e a sua eventual conformidade com a CRP

Aqui chegados, importa aferir a eventual conformidade da CEDM com a Constituição da República Portuguesa.

Estando em causa uma opção de política fiscal com um perfil relativamente atípico, a manutenção deste tributo continua a suscitar dúvidas sobre a respetiva natureza, pois os contornos delineados no seu Regime parecem aproximar esta "contribuição" a um verdadeiro imposto, o qual, enquanto receita unilateral e coativa, está sujeito a regras que exigem especial atenção por parte do legislador.

Tendo em conta não ser claro se estamos perante um tributo de outra natureza, questionar-se-á, também, a sua incidência objetiva, pois, se a contribuição incide sobre o valor total da faturação trimestral dos fornecimentos de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro*, parece estarmos perante uma verdadeira tributação sobre o rendimento dos referido fornecedores.

Certo é que os Tribunais Superiores têm entendido que algumas destas Contribuições não estão sujeitas ao regime jurídico aplicável aos impostos (algo com que não concordamos, à partida), o que continua a reduzir as hipóteses de esta Contribuição vir a ser contestada com base em argumentos desta natureza.

A correta qualificação de um determinado tributo é uma questão cuja importância constitucional vem assumindo uma importância cada vez maior, dado que é deste exercício que decorre a aplicação de um concreto regime constitucional específico, quer a nível formal como material.

A tal acresce a tendência evidenciada pelo legislador nacional para a criação de tributos de base atípica que, quase sempre, acabam por escapar aos cânones tradicionais das figuras de tributo reconhecidas pela lei ou, até mesmo, consagradas no texto constitucional.

Decorre do Estado de Direito, como vimos, que a existência de necessidade de financiamento do Estado e demais entidades públicas não pode justificar-se a si mesma, exigindo-se antes a conformação da mesma com os princípios constitucionais aplicáveis, considerando os mesmos como limites imanentes a qualquer solução legislativa[93]. Contudo,

[93] FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – Direito Fiscal Constitucional – Introdução e Princípios Fundamentais, AAFDL Editora, 2020, p. 40.

atualmente o Estado Fiscal confronta-se com um conjunto de metamorfoses impostas às suas formas tradicionais de financiamento, algumas das quais colocam em causa, de forma preocupante, pressupostos basilares do respetivo modelo.

Desta forma, observa-se uma tendência do legislador nacional para a criação de tributos atípicos, geralmente designados de "*contribuições*", quase sempre com o propósito de gerar fontes de receita adicional para centros de despesa setorial e que se conexionam, por sua vez, a sobrecustos de origem altamente questionável.

Da análise do regime que consagra a CEDM, antevê-se a previsão de desconformidades face a princípios constitucionais estruturantes do nosso Estado de Direito.

Além disso, a ausência de fundamentos fiscais e extrafiscais subjacentes às exclusões e isenções previstas na CEDM, poderá colocar em causa os princípios basilares do sistema fiscal.

Acresce, ainda, que não podemos deixar de sublinhar a inconsistência de se continuar a prever Contribuições Extraordinárias que nada têm de "extraordinárias". Neste sentido, a prorrogação das contribuições designadas de extraordinárias demonstram uma tendência para a proliferação de contribuições setoriais que representam verdadeiros mecanismos seletivos para aumentar a carga fiscal sobre determinados setores estratégicos da economia portuguesa.

Ora, começando com a análise concreta da constitucionalidade do regime da CEDM, comecemos, desde logo, por referir o artigo 5.º que prevê um "acordo para sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde". Este artigo coloca, desde já, problemas de (i)constitucionalidade e (i)legalidade, na medida em que faz depender o pagamento de um tributo público da celebração, ou não, de um acordo com o Estado Português, com vista à fixação de um limite máximo para a despesa pública a realizar com a compra de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro*.

Outro dos potenciais vícios de desconformidade constitucional associado à implementação da CEDM diz respeito ao princípio da igualdade, uma vez que os sujeitos passivos são colocados numa situação de total dualidade, conforme faturem o mesmo tipo de dispositivos médicos a entidades do SNS ou a entidades privadas, sendo que apenas no primeiro caso haverá lugar ao pagamento do referido tributo. Desta forma, a introdução deste tratamento diferenciado é altamente discriminatória, dado que entidades que faturem a outras entidades do SNS poderão ser chamadas a pagar a CEDM, tal não ocorrendo com a faturação do mesmo tipo de dispositivos a hospitais privados. Podemos concluir, neste sentido,

estarmos perante um potencial vício de inconstitucionalidade material por violação do princípio geral da igualdade, que encontra previsão expressão no artigo 13.º da CRP.

Desta forma, a CEDM introduz dois níveis de diferenciação entre as empresas que atinjam níveis de faturação distintos e, por isso, sujeitas à Contribuição, e aquelas que não atinjam este nível, nomeadamente com vendas abaixo dos dois milhões de euros, e entre os fornecimentos ao SNS sujeitos à Contribuição e ao setor privado. Estes últimos isentos de Contribuição. Além de, decorrente desta desigualdade, podermos estar, ainda, perante uma potencial contradição ao princípio da neutralidade competitiva, sendo suscetível de determinar efeitos adversos nas condições de concorrência entre as empresas.

Importa, igualmente, referir a incompatibilidade do regime da CEDM com o princípio da liberdade de iniciativa económica privada, previsto no artigo 61.º, n.º 1 da CRP, dado que as entidades que faturem dispositivos médicos a entidades do SNS, com base em preços definidos por concurso público, "são oneradas com um tributo diretamente associado aos termos da sua atividade e na estrita dependência daquela que é a condição pública e respetiva integração do SNS da entidade adquirente"[94].

Podemos, também, pensar que ocorre uma potencial violação do princípio da razoabilidade, uma vez que ao prorrogar temporalmente, e aparentemente com tendência à perpetuidade, a vigência de um tributo que havia sido concebido sob a denominação de "extraordinário", o legislador acaba por frustrar as legítimas expectativas dos sujeitos passivos (tal como decidido, pelo CAAD, a propósito da CESE, no Processo n.º 312/2015-T[95]).

Além do mais, há uma clara potencialidade de violação do princípio da segurança jurídica, dado que foram criadas expectativas legítimas quanto ao carater extraordinário da CEDM, por parte dos sujeitos passivos.

Importa, ainda, esclarecer que o legislador configurou a CEDM de maneira que a mesma incida sobre o "valor total das aquisições de dispositivos médicos", ou seja, como um imposto especial sobre vendas. Por outro lado, os lucros dos mesmos fornecedores estão sujeitos às normas e taxas do IRC, ou seja, o fornecedor poderá estar numa situação em que as suas receitas são alvo de uma dupla tributação, já que a CEDM incide também sobre o valor das receitas geradas e não será fiscalmente dedutível. Neste sentido, o princípio constitucional da tributação pelo rendimento real das empresas poderá ficar em prejuízo.

[94] FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – A Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS, Almedina, 2021, p. 81.
[95] Tribunal Arbitral, Processo n.º 312/2015-T.

Por fim, está previsto no diploma que podem ser celebrados acordos entre o Estado Português e as associações de fornecedores, nos quais são fixados objetivos para os valores máximos da despesa pública com a compra de dispositivos médicos e reagentes. Ademais, ficam isentas da contribuição extraordinária as entidades que venham a aderir, individualmente e sem reservas ao dito acordo. Para além da possibilidade de tais acordos esvaziarem o objetivo da contribuição, levanta-se o problema – mais grave – do entrave que tal previsão poderá implicar no acesso ao mercado por parte de agentes económicos europeus.

A Nota Explicativa do Ministério das Finanças relativo ao OE de 2020 diz-nos que "é criada uma contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos do SNS. Esta nova contribuição incide sobre o valor total das aquisições de dispositivos médicos e de dispositivos médicos para diagnósticos *in vitro* às entidades do SNS, sendo a receita obtida com esta contribuição consignada a um fundo de apoio à aquisição de tecnologias da saúde inovadoras pelo SNS"[96].

No entanto, a realidade mostra que a CEDM se trata, no fundo, de um reforço adicional das fontes de receita à disposição do SNS, não sendo ainda conhecida a parcela da receita afeta à aquisição de tecnologias da saúde inovadoras pelo SNS, tanto que, como referido anteriormente, o fundo público originalmente anunciado é eliminado da redação legal, com as alterações introduzidas pela Lei nº 75º-B, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2021).

Esta alteração no que toca ao destino da receita da CEDM suscita reservas quanto à sua legalidade e conformidade constitucional, na medida em que, estando em causa um tributo de base consignada, estas alterações dificilmente são conciliáveis com um tributo cujo regime deverá ter, por imperativo legal, caráter excecional e temporário. Desta forma, se é atribuída, a determinado tributo, uma dada finalidade, não nos parece que esta possa ser transformada num conjunto de finalidades diversas.

Destas premissas poderá concluir-se que, na verdade, se está perante um verdadeiro imposto encapotado e que, consequentemente, a esta "contribuição" deverá ser aplicável o regime legal dos impostos.

[96] Cfr. Ministério das Finanças – Nota Explicativa do OE 2020, janeiro de 2020, p. 29 e ss., Disponível em WWW:<URL: https://www.parlamento.pt/sites/COM/XIVLeg/5COF/Paginas/oe2020.aspx.

8. A Qualificação da Natureza Jurídico-Tributária da CEDM

8.1. CEDM: Uma contribuição ou um verdadeiro imposto?

Tal como decorre da redação adotada pelo Orçamento do Estado de 2020, ao tributo em análise foi atribuída a designação de genérica de "*contribuição*". Ora, tal designação poder-nos-ia levar a achar que estamos na presença de um tributo enquadrável na categoria das contribuições especiais, ou até nas contribuições financeiras. Contudo, como veremos, este não é o nosso entendimento.

A CEDM trata-se, claramente, de um tributo que surge na sequência da criação de outras contribuições "sistémicas" que proliferam por vários setores da economia nacional (a título de exemplo, o bancário, o energético e o farmacêutico) e que constituem verdadeiros impostos encapotados ou, em alternativa, contribuições especiais que, no plano constitucional, se devem reconduzir ao regime dos impostos.

Com a criação da CEDM, o legislador pretende corrigir um desequilíbrio sistémico e setorial, de âmbito económico-financeiro, diretamente relacionado com o aumento do nível de despesa pública na aquisição de dispositivos médicos, pelo SNS. Desta forma, o legislador cria um verdadeiro imposto direto e progressivo que incide diretamente sobre o volume de vendas das empresas fornecedoras de dispositivos médicos às entidades do SNS.

8.1.1. O não enquadramento da CEDM no conceito de taxa

Como já referido, o artigo 4.º, n.º 2 da LGT refere que "as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoçai de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares".

Podemos, então, concluir que as taxas se caracterizam como tributos de caráter bilateral, "sendo que a bilateralidade que suporta o próprio conceito de taxa expressa a dimensão normativa do princípio da equivalência"[97], e que pressupõe a existência de uma contraprestação por parte de uma entidade pública. A taxa tem, assim, por base uma relação prestacional entre uma entidade pública e o destinatário da contraprestação em que a mesma se consubstancia, isto é, as taxas têm de ter por base o princípio da equivalência, entre a prestação e a contraprestação[98].

[97] FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – A Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS- da Tributação "*Ad Valorem*" ao Novo Estado Parafiscal, Almedina, 2021, p. 53-54.

[98] Cit. por NABAIS, José Casalta – Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, Almedina, p. 583-584.

Afigura-se, desde logo, claro que a CEDM não pode qualificar-se enquanto taxa, uma vez que ao seu pagamento não corresponde qualquer tipo de contraprestação ou contrapartida, nem tão pouco se enquadra com qualquer um dos tipos de taxa existentes. No limite, quem efetua uma prestação são os próprios sujeitos passivos da CEDM, isto é, as entidades fornecedoras de dispositivos médicos que forneçam estes materiais ao SNS. Desta forma, não existe qualquer prestação pública a beneficiar os sujeitos passivos, muito pelo contrário.

Por outro lado, não estamos perante a utilização concreta de um bem do domínio público, dado que os potenciais sujeitos passivos exercem uma atividade privada de venda de dispositivos médicos e o seu contacto com o SNS diz respeito às contribuições contratualmente estipuladas.

Por fim, não está, igualmente, em causa a remoção de qualquer obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, visto que que o pagamento desta Contribuição não foi precedido por qualquer barreira ou limite ao exercício da atividade de fornecedor de dispositivos médicos.

Por tudo o que foi exposto, podemos concluir que fica afastada a possibilidade de procedermos à qualificação da CEDM como taxa.

8.1.2. O não enquadramento da CEDM nas contribuições financeiras

Ora, atendendo aos requisitos anteriormente enunciados para a não qualificação da CEDM enquanto taxa, concluímos que a mesma também não se pode qualificar enquanto contribuição financeira.

Como vimos, para estarmos perante uma contribuição financeira a favor de uma entidade pública, temos de estar perante um tributo bilateral, como a taxa, mas que se diferencia desta devido à existência de um grupo homogéneo de beneficiários da contraprestação. Nesta medida, "as contribuições financeiras são uma categoria de tributo cujo facto tributário se constitui em função de um nexo bilateral derivado, para o qual influem, respetivamente, os respetivos sujeitos, o grupo ao qual pertencem ou no qual se consideram integrados e, por último, o serviço ou o bem a que, na qualidade de membros do respetivo grupo, os referidos sujeitos passivos acabam por ter acesso"[99] .

[99] FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – A Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS- da Tributação "*Ad Valorem*" ao Novo Estado Parafiscal, Almedina, 2021, p. 57-58.

Desde logo, na CEDM não existe um grupo homogéneo de interessados beneficiários de uma prestação pública, pela simples razão de que não existe qualquer prestação imputável a um ente público.

Na realidade, mesmo que se considere que o setor da indústria de dispositivos médicos represente um "grupo", mais ou menos homogéneo, afigura-se inequívoco que este mesmo grupo não é destinatário ou sequer beneficiário de uma prestação pública. A mera circunstância de o Estado, por intermédio do SNS, adquirir dispositivos médicos não significa, bem pelo contrário, que existe uma prestação pública dirigida ao setor dos dispositivos médicos.

Por outro lado, não existe responsabilidade de grupo, visto que não existe qualquer relação entre as entidades do setor dos dispositivos médicos e as necessidades de ordem financeira que lhes estão a ser imputadas por intermédio da sujeição à CEDM. Estas necessidades de ordem financeira, diretamente associadas à sustentabilidade do SNS, são da responsabilidade do Estado e demais entidades públicas.

Constata-se, ainda, que as contribuições financeiras são objeto de recondução ao fenómeno da parafiscalidade, daí serem frequentemente designadas por "tributos parafiscais". Mesmo tratando-se a CEDM de um tributo de receita consignada, o que a torna um tributo parafiscal, não decorre de tal facto qualquer consequência relevante de um ponto de vista interpretativo, mais concretamente no que toca à respetiva qualificação jurídico-tributária.

Por último, não existe qualquer utilidade de grupo, dado que as entidades do setor dos dispositivos médicos não são beneficiárias de qualquer prestação ou benefício que lhes seja dirigido por parte do Estado ou qualquer outra entidade pública.

Conforme decorre do Relatório do OE de 2020, a receita proveniente da cobrança do CEDM não se destina a pagar ou compensar quaisquer benefícios ou utilidades anteriormente gerados aos respetivos sujeitos passivos, mas, pelo contrário, a amortizar a dívida do SNS com dispositivos médicos. Comprova-se, apenas, que se encontra em causa um imposto de receita consignada que tem como destino o próprio SNS, o que confirma, novamente, a ausência de uma lógica semelhante à das contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

Neste sentido, e à semelhança do que ocorre com a categoria das taxas, a qualificação da CEDM como uma contribuição financeira fica totalmente excluída, não sendo, consequentemente, possível ao legislador reivindicar a aplicação do regime legal constitucional aplicado a esta tipologia de tributo.

8.1.3. A qualificação da CEDM enquanto imposto especial sobre vendas

Excluída a qualificação da CEDM como contribuição financeira – e, por maioria de razão, como taxa – torna-se, imperativo apreciar a sua qualificação enquanto imposto.

Já vimos que o imposto se pode definir como uma prestação pecuniária, definitiva, coativa e unilateral, sem caráter sancionatório, exigida pelo Estado ou por outra pessoa de direito público, com vista à realização de fins públicos.

Tanto o imposto como a taxa, ou até mesmo a contribuição financeira, são fixados autoritariamente, ou seja, coativamente, no sentido de que não são negocialmente determinados. Todavia, o imposto é uma prestação unilateral, sem qualquer contraprestação, pois destina-se à satisfação das necessidades coletivas e, nessa medida, distingue-se tanto das taxas como das próprias contribuições financeiras, a que anteriormente nos referimos.

É, neste sentido, que entendemos que a base de tributação da CEDM evidencia a existência de um verdadeiro imposto, dado que se encontra pautada por uma imposição totalmente unilateral e desprovida de qualquer indício de custos ou especiais benefícios que possam ser imputáveis aos respetivos sujeitos passivos.

Ora, a estrutura de incidência da CEDM é relativamente atípica, já que não incide diretamente sobre o rendimento dos sujeitos passivos, mas sim sobre o volume das aquisições de dispositivos médicos efetuada pelas entidades do SNS. Nesse sentido, a CEDM pode configurar-se como um imposto especial sobre vendas ("special sales tax").

Desde logo, a CEDM não tem uma dimensão geral, na medida em que não se aplica a todo o tipo de vendas, mas somente às vendas de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro*. Além do mais, não se aplica à faturação dos referidos dispositivos médicos ao público em geral, mas apenas quando essa faturação ocorre em relação às entidades do SNS.

Ademais, apesar de a estrutura de incidência da CEDM se reportar às "aquisições", uma vez que os sujeitos passivos deste tributo são os alienantes dos dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro*, esta acaba por incidir sobre uma parte do respetivo volume de vendas, expresso ao nível da faturação a entidades do SNS.

Entendemos, nestes termos, que a CEDM se deve qualificar como um imposto, mais concretamente, um imposto especial sobre vendas, estando, desta forma, em causa uma prestação pecuniária, tendencialmente coativa e de caráter unilateral, exigida com o propósito de angariação de receita e, por consequência, estando sujeita à aplicação do regime constitucional dos impostos.

Trata-se, portanto, de um tributo que incide direta e incondicionalmente sobre o volume de vendas dos respetivos sujeitos passivos, sendo, portanto, nosso entender que se configura como um imposto especial sobre vendas, na medida em que está em causa um verdadeiro imposto, caracterizado pela inexistência de custos ou especiais benefícios que possam ser imputáveis aos respetivos sujeitos passivos.

A CEDM incide sobre as empresas que, em último lugar, faturem dispositivos médicos a entidades do SNS, dependendo as taxas aplicáveis do valor total das aquisições de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* e seus acessórios. Sendo a taxa aplicável maior à medida que aumenta o valor total das aquisições. Daqui, facilmente, se depreende que estamos perante um tributo alicerçado num critério *ad valorem*, próprio de impostos e não de tributos bilaterais (como as taxas ou contribuições financeiras).

Dizem-se impostos "*ad valorem*" os que incidem sobre valores, tais como o valor do rendimento, património ou consumo do sujeito passivo. Estes aparecem, muitas vezes, por contraposição aos impostos "*específicos*" ou "*ad rem*". Estes últimos são aqueles que incidem sobre grandezas físicas, como por exemplo a quantidade, o volume, etc.

Embora existam autores que reconduzam a CEDM à figura das contribuições especiais – e, pese embora, tal qualificação remeter, igualmente, para o regime constitucional dos impostos –, no nosso entender, e como referido acima, as contribuições especiais ou extraordinárias, tratam-se de verdadeiros impostos, sendo este o regime jurídico que lhes é aplicável. Desta forma, no nosso entender, as contribuições especiais não são um tributo autónomo e individualizável dos impostos, uma vez que até a própria LGT considera as mesmas como impostos, nomeadamente no seu artigo 4.º, nº. 3.

Além do mais, as contribuições especiais são caracterizadas pela existência de uma externalidade (negativa ou positiva). No caso da CEDM, parece-nos que, em momento algum, está em causa qualquer tipo de externalidade, não podendo, desta forma, ser incutido qualquer ónus de internalização aos sujeitos passivos da CEDM. Não existindo qualquer tipo de externalidade identificável, afigura-se necessário concluir que não pode ser incutido qualquer ónus de internalização aos sujeitos passivos do referido tributo ou, ainda, ao grupo, mais ou menos homogéneo, que integram as empresas do setor de dispositivos médicos.

Efetivamente, no nosso entendimento, estamos perante um imposto direto, incidente sobre o volume de vendas de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* ao SNS, pelo que a qualificação da CEDM como um imposto especial sobre vendas é a que melhor se adequa à sua real natureza jurídico-tributária. Tal solução não tem precedente onde,

pelo menos desde a Reforma Fiscal de 1888/1889, a tributação do rendimento ocorreu sempre tendo por base saldos entre rendimentos e despesas, ou seja, alcançando o rendimento líquido.

CONCLUSÃO

Face ao exposto, podemos concluir que o legislador nacional tem, frequentemente, recorrido à via fiscal com o objetivo de aumentar a capacidade de angariação de receita, sem cuidar de aferir, tanto no plano concreto, como no cômputo mais lato de todo o sistema fiscal, a coerência e a viabilidade futura desta solução, face aos diversos interesses dignos de tutela e proteção constitucional, que estão longe de se resumir à mera arrecadação de receita.

Conforme referido no presente trabalho, a CEDM trata-se, efetivamente, de um tributo que surge na sequência da criação de outras contribuições sistémicas que proliferam por vários setores da atividade económica (como por exemplo, o bancário, o energético, e o farmacêutico) e que, praticamente sem exceção, constituem verdadeiros impostos encapotados ou, em alternativa, contribuições especiais que, no plano constitucional, se devem reconduzir igualmente ao regime constitucional dos impostos[100].

Desta forma, torna-se necessário proceder a uma correta "arrumação" dos tributos, no sentido de evitar ou mitigar o "caos normativo" em que nos encontramos. Para isso, requer-se uma pertinente revisão dos conceitos tradicionais de tributos, de modo a abarcar estas figuras que fogem ao regime-regra, e outras que, sendo verdadeiros impostos, lhes é dada uma designação fraudulenta, com o objetivo de confundir os contribuintes.

Após a análise detalhada do regime da CEDM, concluímos que, tendo em conta a sua incidência direta sobre o volume total das vendas efetuadas pelas empresas fornecedoras de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro*, destes mesmos equipamentos ao SNS, estamos, efetivamente, perante um imposto especial sobre vendas, sendo certo que, consequentemente, dever-lhe-á ser aplicado o regime constitucional subjacente aos impostos.

Não obstante, como vimos, muitos problemas de constitucionalidade subjazem ao regime da CEDM, tornando-se imperiosa a sindicância da legalidade e constitucionalidade deste tributo por parte dos tribunais – mormente, do Tribunal Constitucional.

[100] FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – A Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS – Da Tributação "*Ad Valorem"* ao Novo Estado Parafiscal, AAFDL Editora, 2021, p. 9.

BIBLIOGRAFIA

ANTUNES, Aquilino Paulo – *Contribuições Financeiras, Medicamentos e Dispositivos Médicos*, AAFDL Editora, 2020, ISBN 978 972 629 554 9.

DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal – Lições*, Almedina, 2015, ISBN 978 972 406 390 4.

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *A Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS* – da Tributação "Ad Valorem" ao Novo Estado Parafiscal, Almedina, 2021, ISBN 978 972 629 673 7.

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético – Regime Fiscal e Constitucional*, Gestlegal, 2019, ISBN 978 989 895 117 5.

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *As Contribuições Financeiras no Sistema Fiscal Português*, Gestlegal, 2020, ISBN 978 989 895 133 5.

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *Direito Fiscal Constitucional- Introdução e Princípios Fundamentais*, 1.ª ed. AAFDL Editora, 2020, ISBN 978 972 629 553 2.

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos – *O (Imposto) Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário – Regime Financeiro, Fiscal & Constitucional*, 1.ª. ed., AAFDL Editora, 2020, ISBN 978 972 629 572 3.

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos– *O novo estado parafiscal e os limites constitucionais à política fiscal "de crise",* Revista de Direito Administrativo, Vol. 1, n.º 9, 2020, p. 45-49.

FRANCO, António L. de Sousa – *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Volume II*, Almedina, 2015, ISBN 978 972 403 119 4.

GIANNINI, A.D. – *Elementi di Diritto Finanziaro*, Milano – Dott.A Giuffré Editore, 1945.

GUERREIRO, António Lima – Lei Geral Tributária – Anotada, Editora, Rei dos Livros, 2000, ISBN 972 510 866 3.

NABAIS, José Casalta – *Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal*, Revista da Faculdade da Universidade do Porto, 11, Coimbra Editora, 2014.

NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Almedina, 2021, ISBN 978 972 407 875 5.

NABAIS, José Casalta – *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, ISBN 978 972 402 502 5.

QUEIROZ, Cristina – *Interpretação constitucional e poder judicial - Sobre a epistemologia da construção constitucional*, Coimbra Editora, 2000, ISBN 972 32 0948 9.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – *Noção Jurídica de Taxa*, Revista de Legislação e Jurisprudência, nº117, 1984-1985.

RIBEIRO, João Sérgio – *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária*, 3.ª ed., AEDUM, 2014.

SANCHES, J. L. Saldanha – *Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006, ISBN 978 972 321 433 8.

SANCHES, J. L. Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007, ISBN 978 972 321 511 3.

SILVA, Suzana Tavares – As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, 2.ª Ed., Coimbra Editora, 2013, IBSN 978 989 966 723 5.

TEIXEIRA, Glória/ NOGUEIRA, João Félix – *Breve Anotação sobre o Conceito de Taxa*- RFDUP. Disponível em: WWW: https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/23975/2/49854.pdF .

TEIXEIRA, Glória – *Glossário Fiscal*, Almedina, 2021, ISBN 978 972 409 090 0.

TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*, 6.ª ed., Almedina, 2021, ISBN 978 972 409 689 6.

TESAURO, Francesco – *Compendio di Diritto Tributario*, Ed. VIII, UTET, 2020, ISBN 978 885 982 239 4.

TIPKE, Klaus – *Princípio da Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário*, Editora Saraiva, 1984.

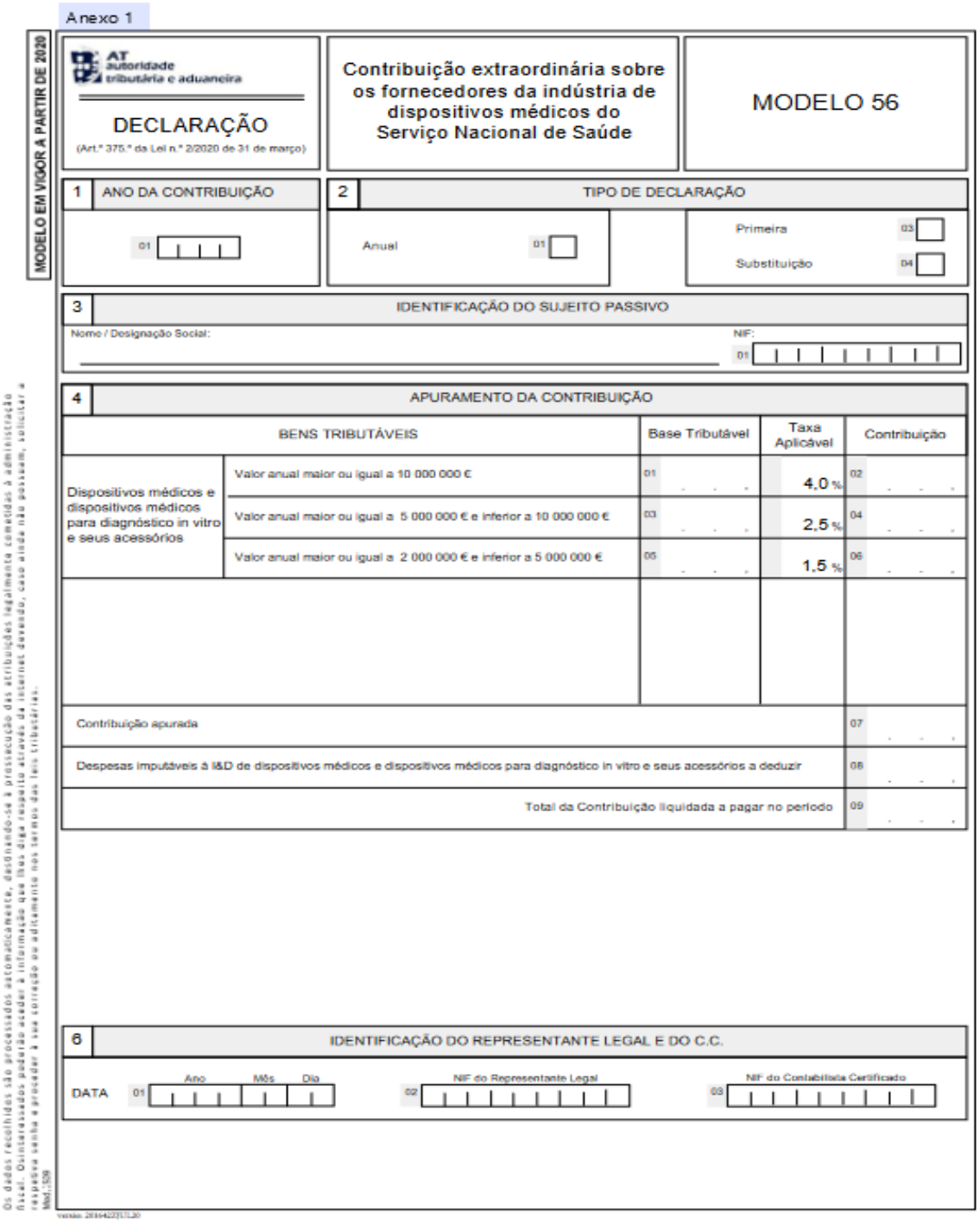
VASQUES, Sérgio – *A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético in Fiscalidade da Energia*, Almedina, 2017.

VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed. Reimpressão 2021, Almedina, 2018, ISBN 978 972 407 429 0.

VASQUES, Sérgio – *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, 2008, ISBN 978 972 403 403 4.

XAVIER, Alberto – *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 1981. Disponível em: WWW: https://www.parlamento.pt/Parlamento/Paginas/BibliotecaIntroducao.aspx>.

ANEXO A



Anexo 1

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE 2020

AT autoridade tributária e aduaneira

DECLARAÇÃO

(Art.º 375.º da Lei n.º 2/2020 de 31 de março)

Contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos do Serviço Nacional de Saúde

MODELO 56

1 ANO DA CONTRIBUIÇÃO

01 | | | |

2 TIPO DE DECLARAÇÃO

Anual 01 ☐

Primeira 03 ☐

Substituição 04 ☐

3 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Nome / Designação Social:

NIF: 01 | | | | | | | | |

4 APURAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO

BENS TRIBUTÁVEIS		Base Tributável	Taxa Aplicável	Contribuição
Dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico in vitro e seus acessórios	Valor anual maior ou igual a 10 000 000 €	01	4,0 %	02
	Valor anual maior ou igual a 5 000 000 € e inferior a 10 000 000 €	03	2,5 %	04
	Valor anual maior ou igual a 2 000 000 € e inferior a 5 000 000 €	05	1,5 %	06
Contribuição apurada				07
Despesas imputáveis à I&D de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico in vitro e seus acessórios a deduzir				08
Total da Contribuição liquidada a pagar no período				09

6 IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL E DO C.C.

DATA 01 Ano | | | | Mês | | Dia | |

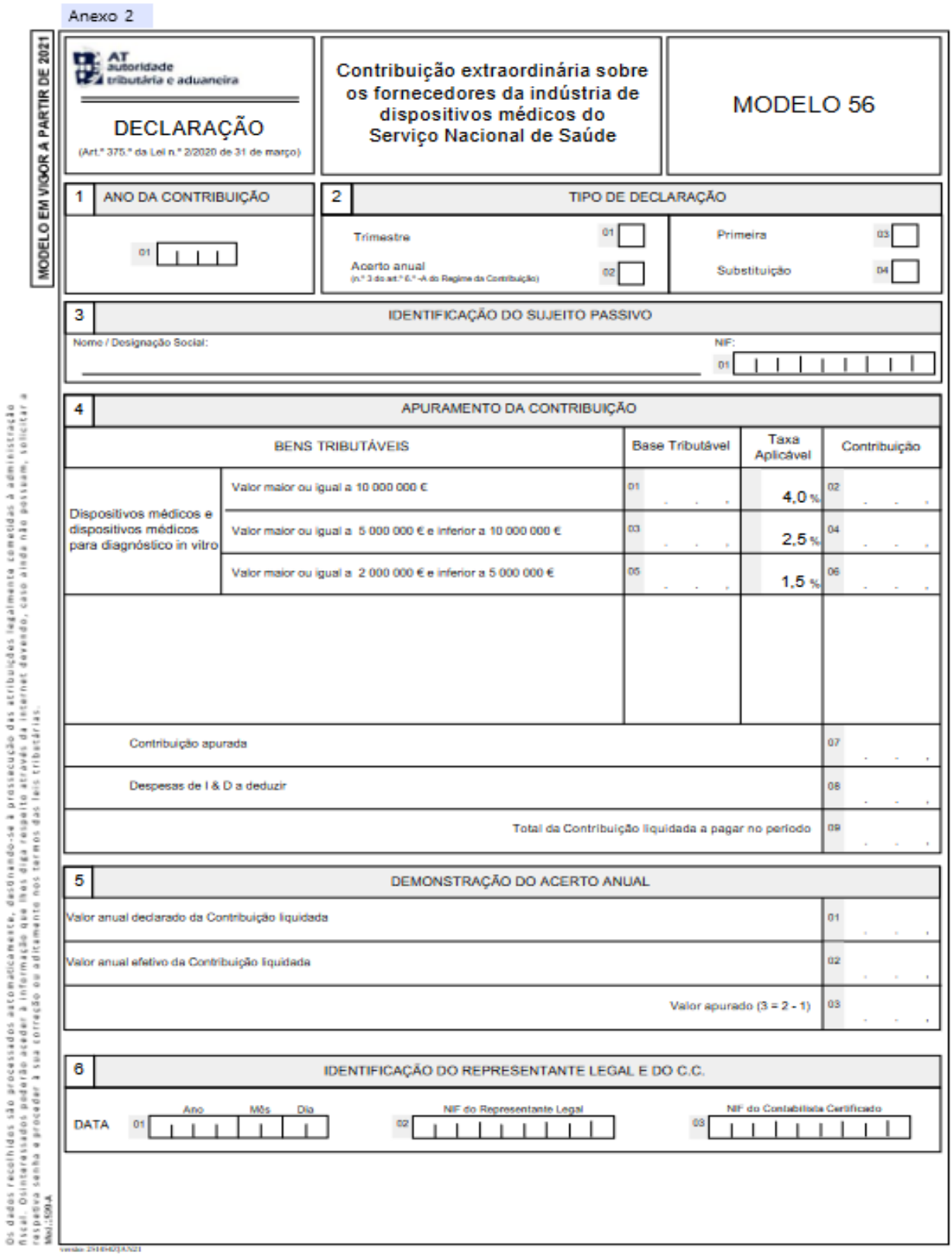
02 NIF do Representante Legal | | | | | | | | | |

03 NIF do Contabilista Certificado | | | | | | | | | |

Os dados recolhidos são processados automaticamente, destinando-se à prossecução das atribuições legalmente cometidas à administração fiscal. Quinzenalmente poderão aceder à informação que lhes diga respeito através da internet devendo, caso ainda não possuam, solicitar a respetiva senha e proceder à sua correção ou aditamento nos termos das leis tributárias.

Mod.:56

ANEXO B



Anexo 2

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE 2021

AT autoridade tributária e aduaneira

DECLARAÇÃO

(Art.º 375.º da Lei n.º 2/2020 de 31 de março)

Contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos do Serviço Nacional de Saúde

MODELO 56

1 ANO DA CONTRIBUIÇÃO

01

2 TIPO DE DECLARAÇÃO

Trimestre 01

Acerto anual (n.º 3 do art.º 6.º -A do Regime da Contribuição) 02

Primeira 03

Substituição 04

3 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Nome / Designação Social:

NIF: 01

4 APURAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO

BENS TRIBUTÁVEIS		Base Tributável	Taxa Aplicável	Contribuição
Dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico in vitro	Valor maior ou igual a 10 000 000 €	01	4,0 %	02
	Valor maior ou igual a 5 000 000 € e inferior a 10 000 000 €	03	2,5 %	04
	Valor maior ou igual a 2 000 000 € e inferior a 5 000 000 €	05	1,5 %	06

Contribuição apurada 07

Despesas de I & D a deduzir 08

Total da Contribuição liquidada a pagar no período 09

5 DEMONSTRAÇÃO DO ACERTO ANUAL

Valor anual declarado da Contribuição liquidada 01

Valor anual efetivo da Contribuição liquidada 02

Valor apurado (3 = 2 - 1) 03

6 IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL E DO C.C.

DATA 01 Ano Mês Dia

NIF do Representante Legal 02

NIF do Contabilista Certificado 03

Os dados recolhidos são processados automaticamente, destinando-se à prossecução das atribuições legalmente cometidas à administração fiscal. Os interessados poderão aceder à informação que lhes diga respeito através da internet devendo, caso ainda não possuam, solicitar a respetiva senha e proceder à sua correção ou atualização nos termos das leis tributárias.

Mod.1504