

ACÓRDÃO N.º 574/2019

Processo n.º 807/18

2.ª Secção

Relatora: Conselheira Mariana Canotilho

Acordam, na 2.ª Secção, do Tribunal Constitucional:**I – Relatório**

1. Pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, foi proferida sentença que recusou a aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, que define o regime de incidência da denominada taxa “SIRCA”, por violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa (doravante, CRP), na sua dimensão de equivalência (fls. 32311 a 32315).

2. Em face da recusa de aplicação da norma, o Ministério Público apresentou, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC, requerimento de recurso obrigatório de fiscalização concreta da constitucionalidade.

O recurso veio a ser admitido, e, nessa sequência, o Ministério Público, junto deste Tribunal Constitucional, apresentou alegações, que terminou com as seguintes conclusões (fls. 360 a 374):

«III**(Conclusões)**

1.ª) Vem interposto recurso, pelo Ministério Público, para si obrigatório, nos termos do disposto nos artigos 280.º, n.º 1, al. a), e n.º 6, da Constituição, e 70.º, n.º 1, al. a), 71.º, n.º 1, 72.º, n.º 1, al. a), e n.º 3, 75.º, n.º 1, 75.º-A, n.º 1, e 78.º, todos da LOFPTC, “da douta sentença proferida nos autos à margem referenciados [proc. n.º 522/16.1BEBJA / Impugnação, em que é impugnante “A., S.A.”] a qual “recusou também a aplicação das normas constantes dos arts. 1.º, 2.º, n.ºs 1, 2, 6 e 3.º, do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, com fundamento na sua inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência (art. 13.º da Constituição da República Portuguesa), pois que tal como configurada pelo referido Decreto-Lei n.º 19/2011, na medida em que configura o “estabelecimento de abate” como contribuinte direto do tributo, quando o presumível beneficiário do serviço que esta se destina a financiar é, não ele, mas o titular da exploração”

2.ª) No quadro do regime do Decreto-Lei n.º 19/2011, cit., nomeadamente do seu artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), aquando da apresentação de animais para abate, tal dá causa ao pagamento do preço do serviço aos estabelecimentos de abate, os quais ficam depois obrigados ao pagamento da taxa SIRCA, sendo que o montante assim arrecadado vai financiar o FSSAM, entidade pública tendo por atribuição legal a realização de prestações administrativas no domínio do sistema sanitário e da segurança alimentar, nomeadamente de carácter preventivo.

3.ª) Ora, por uma parte, no caso de animais mortos já nas suas abegoarias, os estabelecimentos de abate poderão aproveitar dos serviços de recolha, transporte e eliminação prestados para o efeito.

4.ª) Por outra parte, o sistema SIRCA assenta na “interdição, em geral, do enterramento dos animais mortos em exploração”, substituído por um sistema com intervenção necessária dos estabelecimentos de abate, em ordem à transformação ou eliminação dos subprodutos, o que se traduz numa procura induzida pela Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária para tal efeito, na sua faceta de administradora do

SIRCA, gerando assim receita para os estabelecimentos de abate, a título de pagamento do preço do serviço em causa.

5.ª) Acresce, que o sistema de recolha e eliminação dos cadáveres de animais mortos despista doenças, nomeadamente a EET, e é feito de tal modo que previne e minimiza riscos sanitários, nomeadamente no decurso das operações de eliminação, o que promove a segurança e a continuidade da laboração dos estabelecimentos de abate.

Finalmente, o bom funcionamento do SIRCA, reforçado por outras ações administrativas da responsabilidade do FSSAM [art. 3.º (Missão e objetivos), als. a) a d)], contribui decisivamente para a integridade e reputação do mercado, sinalizada por um dístico comprovativo, oferecendo uma garantia pública de qualidade alimentar e criando assim condições de confiança que promovem o comércio interno e conferem “às exportações nacionais adicionais condições de sucesso nos competitivos mercados internacionais”, gerando assim um crescimento da procura no mercado, por virtude do qual todos os agentes económicos, nomeadamente os estabelecimentos de abate, retiram vantagens económicas e comerciais.

6.ª) Pelo exposto, a definição legal da base subjetiva de incidência da taxa SIRCA, tal como consta do aludido artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Decreto-Lei n.º 19/2011, cit., não apenas é conforme, como faz o pleno cumulativo dos três critérios relevantes para a legitimação material do tributo: *homogeneidade, responsabilidade e aproveitamento pelo grupo* dos agentes económicos em causa (estabelecimentos de abate) das prestações administrativas financiadas, mesmo que em parte, com a receita da taxa SIRCA.

7.ª) Assim, a denominada taxa SIRCA, tal como definida no Decreto-Lei n.º 19/2011, cit., nomeadamente no aludido artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), é de qualificar como “contribuição financeira a favor das entidades públicas”, nos termos e para os efeitos do preceituado no artigo 165.º (Reserva relativa de competência legislativa), n.º 1, alínea i), da Constituição.

8.ª) Por outra parte, por boa e conforme com o sentido do preceito constitucional de competência em causa, sufragamos a doutrina do acórdão n.º 539/2015, proc. n.º 27/15, de 20 de outubro, do Tribunal Constitucional (Plenário), n.º 2, segundo a qual “a ausência da aprovação de um regime geral das contribuições financeiras pela Assembleia da República não pode impedir o Governo de aprovar a criação de contribuições financeiras individualizadas no exercício de uma competência concorrente, sem prejuízo da Assembleia sempre poder revogar, alterar ou suspender o respetivo diploma, no exercício dos seus poderes constitucionais”^[1].

9.ª) No caso vertente, a definição dos elementos essenciais da taxa SIRCA, enquanto “contribuição financeira”, nomeadamente a respetiva incidência objetiva e subjetiva e alíquota consta precisamente de um diploma legal, emanado pelo Governo [Decreto-Lei n.º 19/2011, cit., nomeadamente art. 2.º, n.º 1, als. a) e b)].

10.ª) Posto isto, é manifesto que concorremos com a qualificação do tributo em causa como “contribuição financeira”, tal como estabelecido na decisão recorrida.

11.ª) Porém, já não podemos acompanhar em todo o seu alcance a afirmação ali aduzida, segundo a qual “é o titular da exploração, e não o estabelecimento de abate, aquele que diretamente beneficia da existência e funcionamento do “SIRCA”, ao menos e na exata medida em que (além dos apresentantes do gado) os “estabelecimentos de abate”, nos termos já discriminados, podem aproveitar as prestações administrativas financiadas pela receita da “taxa SIRCA”, e isso é suficiente (e necessário) para efeitos da qualificação do tributo como “contribuição financeira”.

12.ª) Consequentemente, como corolário do que ficou exposto, não podemos sufragar a conclusão do acórdão recorrido, em sede da consideração da incidência subjetiva da taxa SIRCA, segundo a qual a contribuição financeira em causa é “inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência (artigo 13.º da Constituição)”.

13.ª) Na verdade, o critério da equivalência, enquanto concretização do princípio da igualdade tributária, e da igualdade “tout court” (Constituição, art. 13.º, n.ºs 1 e 2), é um método destinado a apurar dos requisitos de legitimação material das “contribuições financeiras”, no caso em sede da definição da respetiva incidência subjectiva, mormente para apurar se procede uma relação de *paracomutatividade* (prestações presumidas) entre sujeitos passivos e prestações administrativas financiadas com o produto da receita do tributo em causa.

14.ª) Como sucede com o controlo realizado através do princípio da igualdade, enquanto “proibição do arbítrio”, que fulmina apenas as soluções legais manifestamente arbitrárias e destituídas de bons e racionais fundamentos, o critério da equivalência, enquanto expressão da igualdade tributária, tem por genuína valência impedir que as “contribuições financeiras” estejam desprovidas de uma presumível relação compensatória como os respectivos sujeitos passivos, ou seja, que estejam radicalmente destituídas de carácter *paracomutativo*.

15.ª) No caso em apreço, concretamente, o critério da equivalência somente poderia determinar a desconformidade constitucional de uma solução legal que incluísse no domínio da incidência subjetiva desta “contribuição financeira” um grupo de sujeitos passivos que não desse causa, ou não aproveitasse, de todo, as prestações administrativas custeadas com a receita do tributo em apreço, o que não é o caso como ficou já exposto, pois, de outro modo, a decisão constitucional consubstanciaria juízos positivos de política legislativa, exercitando o monopólio do legislador democrático, e correspondentemente” estariam a ditar sentenças constitucionais “aditivas, de princípio”, sem base legal ou jurisprudencial para tanto.

Nestes termos, concedendo provimento ao presente recurso, por concorrer erro de julgamento, no caso de erro de interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, à luz do critério da equivalência, enquanto concretização do princípio da igualdade tributária e da igualdade (Constituição, art. 13.º, n.ºs 1 e 2), deverá ser revogada a decisão recorrida, baixando então os autos ao tribunal recorrido, a fim de que este a reforme em conformidade com o julgamento de inconstitucionalidade (LOFPTC, art. 80.º, n.º 2)».

3. Devidamente notificado para, querendo, contra-alegar, o Recorrido, *A. S.A.*, nada disse (fls. 375).

Cumprе apreciar e decidir.

II – Fundamentação

4. Delimitação do objeto do recurso

Analisando a fundamentação da decisão recorrida, verifica-se que o Tribunal *a quo* ancora a recusa de aplicação do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro (com a redação conferida pelo artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 38/2012, de 16 de fevereiro), que define o regime de incidência da denominada taxa “SIRCA”, na violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP, na sua dimensão de equivalência, na medida em que configura o estabelecimento de abate como o *contribuinte direto* do tributo, quando o presumível beneficiário do serviço que este se destina a financiar é, não ele, mas o *titular da exploração* (fls. 13 da sentença).

Por conseguinte, o objeto material do recurso é constituído pela norma extraída do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 38/2012, de 16 de fevereiro, na medida em que impõe aos estabelecimentos de abate o pagamento de uma taxa para efeitos de financiamento do sistema de recolha de cadáveres de animais mortos nas explorações.

5. Do mérito do recurso

Recentemente, no acórdão n.º 344/19 (proferido no processo n.º 673/17), o Plenário deste Tribunal Constitucional perscrutou este mesmo objeto recursório, tendo, de forma unânime, julgado inconstitucional, por violação do artigo 13.º da CRP, a norma extraída do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 38/2012, de 16 de fevereiro, na medida em que impõe aos estabelecimentos de abate o pagamento de uma taxa para efeitos de financiamento do sistema de recolha de cadáveres de animais mortos nas explorações (SIRCA).

Em consequência, adere-se à fundamentação ali exposta, mantendo-se o juízo de inconstitucionalidade proferido.

O tributo denominado “taxa SIRCA” surgiu num contexto de adoção pela União Europeia de uma série de medidas específicas com vista à prevenção, controlo e erradicação de encefalias espongiiformes transmissíveis. Uma dessas medidas impostas aos Estados membros foi a destruição por incineração ou por outra forma considerada cientificamente apropriada dos (i) produtos de origem bovina - posteriormente estendida a ovinos, caprinos, suínos e outras espécies - que apresentassem sintomas da BSE, (ii) de certos subprodutos de animais abatidos, designados materiais de risco específico (MRE), (iii) e dos animais mortos nas explorações.

A prestação pelo Estado dos serviços de recolha, transporte e destruição de animais mortos nas explorações iniciou-se com a interdição do respetivo enterramento imposta pelo Regulamento (CE) n.º 1774/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 3 de outubro, tendo sido criado em 2003, através do despacho n.º 9137/2003, de 9 de maio, o designado sistema de recolha de cadáveres de animais mortos na exploração (SIRCA).

Após o tributo ter passado por várias configurações, o Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro procedeu a alterações significativas na base subjetiva da incidência e na composição da base de cálculo. O tributo continuou a ter por finalidade o financiamento do SIRCA e por pressuposto o abate de animais. Mas o sujeito passivo passou a ser o estabelecimento de abate em vez dos apresentadores dos animais para abate e a base de cálculo passou a ser fixada por espécie animal, com aumento do valor de cada quilograma de carcaça abatida.

O problema nuclear que o presente recurso coloca ao Tribunal consiste, pois, em saber se o tributo que o n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, impõe aos titulares dos estabelecimentos de abate corresponde à figura conceitual de imposto, contribuição ou taxa e, em conformidade com essa classificação, avaliar o cumprimento das exigências jurídico-constitucionais que dela decorrem.

A este respeito, afirmou-se no Acórdão n.º 344/19:

«A qualificação jurídica dos tributos tem vindo a ser abordada e resolvida praticamente desde o início da atividade do Tribunal Constitucional, quer para efeito de determinação das regras aplicáveis de competência legislativa, quer para se determinar os princípios constitucionais que os legitimam. Reservando a CRP uma disciplina mais exigente aos impostos, o Tribunal não pode deixar de controlar se o nomen atribuído pelo legislador a um certo tributo corresponde ou não ao sentido substancial que a Constituição lhe dá. Conforme foi salientado no Acórdão n.º 539/2015, «(...) a caracterização de um tributo, quando releva 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 contrapartida de uma prestação provocada ou utilizada pelo sujeito passivo». A não ser assim, bem poderia acontecer que o legislador impusesse sob a veste de taxa um “imposto oculto”, cuja criação se furtaria às exigências constitucionais de tipicidade, legalidade e de reserva de lei parlamentar.

(...)

O critério distintivo dos tributos reside assim na natureza unilateral ou bilateral do pressuposto do qual depende a formação da obrigação tributária e na finalidade indeterminada ou determinada das prestações a que se destina a receita com ela angariada: enquanto o pressuposto do imposto – o facto tributário – respeita exclusivamente ao sujeito passivo, não lhe correspondendo qualquer contrapartida específica da administração pública, o pressuposto da taxa ou da contribuição integra uma relação do sujeito passivo com a administração pública, correspondendo sempre à contraprestação de uma certa atividade pública que especialmente lhe é dirigida; enquanto o propósito do imposto é angariar receita destinada ao financiamento de prestações públicas indeterminadas, provendo indistintamente às necessidades financeiras da comunidade, em cumprimento de um dever geral de solidariedade, a taxa destina-se a angariar receita para compensar o custo ou valor das prestações públicas determinadas, provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo.

A estrutura bilateral e comutativa da taxa exige assim que a prestação administrativa seja efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, pressupondo sempre a realização de uma contraprestação

específica resultante de uma relação concreta e individual entre o contribuinte e a Administração e que poderá traduzir-se na (i) prestação concreta de um serviço público, (ii) na utilização de um bem do domínio público, (iii) ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (artigo 4.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária).

(...)

Uma terceira categoria de tributos públicos que foi reconhecida e autonomizada pela revisão constitucional de 1997, dando cobertura a um conjunto de tributos parafiscais que se situam num ponto intermédio entre a taxa e o imposto, é formada pelas contribuições financeiras a favor das entidades públicas (artigo 165.º, n.º 1, alínea i). A autonomização dessa espécie tributária levou o Tribunal Constitucional a reconhecer, pela primeira vez, a existência de uma tripartição nas categorias jurídico-fiscais, ao reconduzir a taxa de regulação e supervisão da Entidade Reguladora para a Comunicação Social (ESC) a uma contribuição financeira a favor dessa entidade (Acórdãos n.ºs 365/08, 613/08 e 261/09).

Em rigor, esta categoria de tributos, não obstante pretender concretizar uma troca entre o Estado e o contribuinte, sem envolver uma prestação efetiva, não tem estrutura unilateral como o imposto nem estrutura bilateral como a taxa.

Como se escreve no Acórdão n.º 539/2015:

«As contribuições financeiras constituem um tertium genus de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como taxas coletivas, na medida em que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por uma instituição pública a certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades que beneficiam coletivamente de um atividade administrativa) (Gomes Canotilho/Vital Moreira, em “Constituição da República Portuguesa Anotada” I vol., pág. 1095, 4.ª ed., Coimbra Editora).

As contribuições distinguem-se especialmente das taxas porque não se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, mas à compensação de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, correspondendo a uma relação de bilateralidade genérica. Preenchem esse requisito as situações em que a prestação poderá beneficiar potencialmente um grupo homogêneo ou um conjunto diferenciável de destinatários e aquelas em que a responsabilidade pelo financiamento de uma tarefa administrativa é imputável a um determinado grupo que mantém alguma proximidade com as finalidades que através dessa atividade se pretendem atingir (sobre estes aspetos, Sérgio Vasques, ob. cit., pág. 221, e Suzana Tavares da Silva, em “As taxas e a coerência do sistema tributário”, pág. 89-91, 2ª edição, Coimbra Editora)».

A criação de tributos dirigidos à compensação de prestações presumidas e admissibilidade de um quadro amplo de incidência das taxas torna mais diluída a fronteira entre as diferentes categorias de tributos e muito mais delicada a respetiva qualificação. Se atendermos à «natureza» que assume a prestação do ente público, a linha de fronteira entre as diferentes categorias de tributos públicos pode demarcar-se do seguinte modo: se o pressuposto de facto gerador do tributo é alheio a qualquer prestação administrativa ou se traduz numa prestação meramente eventual, estamos perante um imposto; se o facto gerador do tributo consubstancia uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada por um grupo em que o sujeito passivo se integra, estamos perante uma contribuição; se o facto gerador do tributo é constituído por uma prestação administrativa de que o sujeito passivo seja efetivo causador ou beneficiário, ou por um facto que, de acordo com as regras da experiência, constitui um indicador seguro da existência daquela prestação, estamos perante uma taxa.

8. A conformação legal das várias categorias de tributos está sujeita ao princípio da igualdade tributária, enquanto expressão do princípio geral da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP. A igualdade na repartição dos encargos tributários obriga o legislador a não fazer discriminações ou igualizações arbitrárias, usando critérios distintivos manifestamente irracionais ou “sem fundamento material bastante” – proibição do arbítrio –, e a socorrer-se de critérios que sejam materialmente adequados à repartição das categorias tributárias que cria.

No tocante aos tributos unilaterais, o critério que se afigura constitucionalmente mais adequado é o da capacidade contributiva, pois, tratando-se de exigir que os membros de uma comunidade custeiem os respetivos encargos, a solução justa é que sejam pagos na medida da força económica de cada um; já

quanto aos tributos comutativos e paracomutativos, o critério distintivo da repartição é o da equivalência, pois, tratando de remunerar uma prestação administrativa, a solução justa é que seja paga na medida dos benefícios que cada um recebe ou dos encargos que lhe imputa.

(...)

Portanto, no plano constitucional, o que releva enquanto critério de igualdade na repartição dos tributos comutativos é o princípio da equivalência, concebido como a adequação dos tributos comutativos ao custo que o sujeito passivo gera à administração ou ao benefício que a administração lhe proporciona. Como se refere no Acórdão n.º 7/2019 «embora não expressamente consagrado na Constituição, o princípio da equivalência resulta do princípio da igualdade, previsto no artigo 13.º da Lei Fundamental, com ele se procurando que taxas e contribuições se adequem às prestações públicas de que beneficiarão, real ou presumidamente, os respetivos sujeitos passivos».

O princípio da equivalência impõe assim que as taxas e contribuições sejam adequadas ao custo ou valor das prestações públicas. A correspondência entre o tributo e a prestação administrativa tanto pode ser aferida em função do custo que o sujeito passivo provoca (princípio da cobertura de custos) como em função do benefício que ele aproveita (princípio do benefício). Por isso, a estrutura desses tributos deve ser concebida de modo a que contribuintes que provoquem custos iguais ou que aproveitem benefícios iguais sejam chamados a pagar tributo igual e que contribuintes que provoquem custos diferentes ou aproveitem benefícios diferentes paguem tributos também diferente.

Porém, a relação que se estabelece entre a obrigação tributária e a provocação ou o aproveitamento de uma prestação administrativa não tem que traduzir uma rigorosa equivalência económica. Para efeito de qualificação do tributo como taxa ou contribuição basta que o tributo seja cobrado em função de uma prestação provocada ou aproveitada pelo particular. Trata-se, portanto, de uma equivalência jurídica, que veda diferenciações entre contribuintes alheias ao custo ou benefício a compensar (Acórdãos n.ºs 461/87, 67/90, 640/95, 1108/96; 410/00, 115/02, 320/16). Isso não significa, contudo, que para efeito de legitimação material as taxas e contribuições não devam ser ordenadas ao custo ou valor das prestações administrativas. A equivalência, enquanto expressão do princípio da proporcionalidade, também exige que o quantitativo da prestação tributária deva corresponder ao custo ou benefício que se pretende compensar, sendo o tributo inválido se manifestamente excessivo ao custo ou valor dos bens e serviços prestados ao sujeito passivo.

Nos tributos comutativos, o ponto de referência para a fixação do custo provocado e do benefício aproveitado não é o mesmo em todos eles: nas taxas, porque se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, o custo e o benefício são reportados ao contribuinte individual (equivalência individual); nas contribuições, porque voltadas à compensação de prestações de que o sujeito passivo apenas é presumido causador ou beneficiário, o custo ou benefício é reportado ao grupo em que o sujeito passivo se integra (equivalência de grupo). Neste caso, como se diz no Acórdão n.º 539/2015, o princípio da equivalência «aplicado às contribuições financeiras diz-nos que estas devem ter uma relação de equivalência com o valor do benefício obtido ou o custo provocado pelos sujeitos passivos dessas contribuições, devendo ter-se em conta que essa equivalência não é sinalagmática, uma vez que as contribuições financeiras respeitam a feixes de prestações difusas que apenas podemos presumir provocadas ou aproveitadas por certos grupos de contribuintes».

Nesta última espécie de tributos – contribuições – o princípio da equivalência vincula o legislador a definir o universo de sujeitos passivos que se presume provocar ou aproveitar a prestação administrativa. Não podendo dar-se por seguro que cada um dos concretos sujeitos passivos provoca ou aproveita a prestação pública – como ocorre nas taxas – exige-se que o legislador isole os grupos de pessoas às quais estejam presumivelmente associados custos e benefícios comuns. Assim, o princípio da equivalência projeta-se na estruturação subjetiva do tributo através do recorte de um grupo de pessoas que tem interesses e qualidades em comum, que tem responsabilidades na concretização dos objetivos a que o tributo se dirige, e que a prestação tributária seja empregue no interesse dos membros grupo. A propósito destes “requisitos de legitimação” dos tributos de estrutura bilateral grupal refere Sérgio Vasques que «só a provocação de custos comuns e o aproveitamento de benefícios comuns garantem a homogeneidade capaz de legitimar a sobre tributação de um qualquer grupo social ou económico no confronto com o todo da coletividade, mostrando-se discriminatória uma contribuição cobrada na sua falta» (O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária, Almedina, pág. 528).

9. Posto isto, vejamos em que categoria tributária se integra o tributo previsto no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro.

Para o efeito, não basta considerar o elemento estrutural do pressuposto, é necessário olhar também para sua finalidade. Desde logo, verifica-se que existe uma divergência entre o pressuposto do tributo e a respetiva finalidade: enquanto o pressuposto é constituído por animais vivos apresentados para abate, o tributo destina-se a remunerar a remoção, transporte e eliminação dos animais mortos nas explorações. De facto, tal como vem estabelecido nos artigos 1.º e 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, o tributo não assenta na realização daquelas ações concretas – em vez disso, é constituído por facto conexionado com a prestação tributária mas que não permite inferir a realização daquelas ações. Ou seja, a base de incidência objetiva do tributo não é constituída pela prestação administrativa que o tributo tem por finalidade compensar, mas por um facto que permite presumir que os sujeitos passivos a quem é dirigido – os estabelecimentos de abate – são fatores ou imediatos beneficiários das operações de remoção, transporte e eliminação dos animais mortos nas explorações.

As regras da experiência dizem-nos que estas operações não podem ser imediatamente imputadas aos estabelecimentos destinados ao abate de animais das espécies bovina, ovina, caprina, suína e equina, porque não são eles os detentores dos animais mortos nas explorações nem os beneficiários diretos da sua remoção para destruição. Os imediatos beneficiários das prestações a que se dirige o SIRCA são os detentores desses animais. Com efeito, em consequência da interdição do enterramento imposta pelo direito da União Europeia, são os titulares das explorações pecuárias que estão obrigados a cumprir todos os procedimentos definidos pela DGAV com vista à recolha atempada e em condições sanitárias adequadas ao despiste de eventuais encefalopatias espongiiformes transmissíveis.

Ora, a partir do abate de animais para consumo público – a base de incidência objetiva do tributo – não se pode presumir com maior ou menor grau de certeza que os matadouros são os imediatos causadores e beneficiários das prestações concretas em que se traduz o SIRCA. A atividade levada a cabo pela administração no âmbito do SIRCA não resulta para esses estabelecimentos um benefício maior do que para a generalidade dos consumidores: destinando-se o tributo à cobertura dos custos do SIRCA, parece evidente que os estabelecimentos de abate sobre quem recai não retiram desse pagamento qualquer vantagem ou benefício, uma vez que a SIRCA apenas beneficia os produtores pecuários.

(...) através dos elementos constitutivos do tributo, designadamente a base de incidência, a base de cálculo e a afetação da receita, descobre-se a presença de um fundo comutativo que o afasta do mero propósito de angariação de receitas para financiamento dos encargos públicos. Na verdade, a “taxa SIRCA” também não pode ser qualificada como um imposto porque a sua finalidade não é satisfazer os gastos gerais da comunidade, em cumprimento do dever geral de solidariedade, mas unicamente contribuir para o financiamento de uma atividade pública imposta pela União Europeia mediante a consignação das receitas a um Fundo que tem por missão específica custear essa atividade.

Em primeiro lugar, o tributo assume-se como contrapartida dos serviços prestados pelo SIRCA, sendo exigido em função dos custos gerados pelo funcionamento desse sistema. O Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, no preâmbulo e nos respetivos preceitos, não deixa dúvidas quanto à finalidade compensatória: o tributo é cobrado para financiar os “custos associados” ao SIRCA, nomeadamente, os custos administrativos, de recolha, de análise, de transporte e de destruição (artigos 1.º e 2.º). As normas destes preceitos deixam ver com toda a clareza que o tributo não se destina ao financiamento das despesas gerais da comunidade, mas ao financiamento do conjunto determinado de prestações. É verdade que para os matadouros o tributo não representa a contraprestação de um serviço prestado por uma entidade pública e que esse serviço não é efetivamente provocado ou aproveitados por eles. Mas não é menos verdade que o legislador associa ao tributo a intenção de compensar os custos inerentes ao funcionamento do SIRCA, deslocando assim a prestação para o elemento finalístico do tributo. Portanto, diferentemente do que ocorre no imposto, a “Taxa SIRCA” não é uma figura tributária estranha à compensação de prestações administrativas.

Em segundo lugar, o tributo é repartido pelos sujeitos passivos em função dos custos do SIRCA. Com efeito, não obstante a base de incidência objetiva integrar um comportamento do sujeito passivo – abate de

animais – e não a qualquer prestação administrativa, a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, estabelece que a “taxa” não pode ultrapassar os “custos associados” ao SIRCA, “amarrando” assim o tributo às prestações administrativas que visa compensar. Ora, ao associar o facto tributável aos custos inerentes ao SIRCA, o legislador acaba por dirigir o tributo à compensação de prestações presumidas, imputando-as com maior ou menor grau de certeza a um grupo determinado de sujeitos passivos.

Em terceiro lugar, a base tributável prevista no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, está fixada em função dos custos que o SIRCA causa à administração e não em função da capacidade que o sujeito passivo detém para suportar o tributo. Nas normas deste preceito, o legislador estabelece uma regra de proporcionalidade entre o valor das taxas a cobrar pelo abate de animais nos matadouros e os custos inerentes aos serviços de recolha, transporte e destruição dos animais mortos nas explorações. Os elementos que integram a base objetiva de incidência e que servem ao cálculo do tributo são o quilograma de carcaça por cada espécie animal abatida (alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011 e Despacho n.º 5383/2112, publicado no DR, 2.ª Série, de 29 de março). A base tributável está assim conformada através de elementos qualitativos e quantitativos que o legislador considerou adequados a revelar os custos associados ao SIRCA e não por referência a quaisquer factos reveladores da capacidade contributiva do sujeito passivo, nomeadamente, o valor do rendimento, património ou consumo.

Em quarto lugar, pelo disposto no n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, o produto da cobrança do tributo constituía “receita própria” do IFAP, I.P, passando posteriormente a integrar as receitas do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais (FSSAM), criado pelo Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de junho, a quem compete financiar os custos das ações inerentes ao SIRCA (artigos 3.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º). Ora, como a jurisprudência do Tribunal Constitucional tem sublinhado, a consignação de receitas à entidade pública competente para financiar as prestações subjacentes aos tributos que as geram constitui, por regra, «uma qualidade reveladora da natureza comutativa destes tributos, por tal consignação significar que a receita não pode ser desviada para o financiamento de despesas públicas gerais» (Acórdãos n.ºs 539/2015, 320/2016, 7/2019). Embora não constitua, por si só, um elemento determinante na qualificação de um tributo, a consignação da receita não deixa de ser um indicador importante na revelação da finalidade a que o tributo se dirige.

Por último, o percurso que o tributo efetuou revela a presença constante de uma estrutura comutativa e de uma finalidade compensatória. No período inicial de combate à BSE, o tributo tinha uma estrutura rigorosamente comutativa, porque incidia sobre os serviços de recolha, transporte, transformação e destruição dos subprodutos de origem animal gerados pelos estabelecimentos de abate, tendo por base de cálculo o quilograma de carcaça, e destinava-se a compensar os serviços realizados pela entidade pública (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 197/2002, de 25 de setembro); na sequência da proibição de enterramento dos animais mortos nas explorações e da criação do SIRCA, àquele tributo somou-se um novo tributo com estrutura paracomutativa, por não incidir sobre serviços concretos mas sobre um facto - abate dos animais - que permitia concluir que o apresentante do animal provocava ou aproveitava a sua realização (n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 244/2003, de 7 de outubro); seguiu-se a norma impugnada, que manteve a mesma base objetiva de incidência e a mesma finalidade compensatória, mas modificou a estrutura subjetiva do tributo, passando o tributo a ser cobrado diretamente aos estabelecimentos de abate (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro); atualmente, a base de incidência do tributo continua a ser a qualidade e quantidade de animais abatidos, mas o encargo passou a recair novamente sobre os apresentantes dos animais para abate (artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março).

Como se vê, a estrutura e a finalidade a que se encontra votado o tributo leva à qualificação com contribuição: um tributo exigido por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo.

A qualificação como contribuição só se torna mais problemática porque o sujeito passivo pode não ser causador ou beneficiário das prestações administrativas que a contribuição visa remunerar. Porém, atenta a finalidade compensatória, a falta de adequação da base subjetiva de incidência ao custo ou benefício não desvirtua a natureza paracomutativa própria das contribuições, já que foi criado para acorrer ao financiamento do SIRCA, e não para realizar tarefas que respeitem ao todo da comunidade. Não obstante aquele problema colocar um “caso difícil” de qualificação, é no plano da legitimidade material do tributo que deve ser resolvido.

10. No plano constitucional, os tributos comutativos – taxas e contribuições – legitimam-se pelo princípio da equivalência, enquanto expressão do princípio da igualdade. Como já se disse, a equivalência como critério de igualdade vincula o legislador a adequar os tributos comutativos aos custos e benefícios das prestações que estão em jogo. De modo que a primeira consequência que se pode extrair do princípio da equivalência é a proibição do legislador criar categorias tributárias dessa natureza sobre factos que não revelem custos ou benefícios a compensar. Portanto, a Constituição impõe que o legislador conforme os diversos elementos constitutivos dos tributos comutativos em função do custo e benefício das prestações que visam compensar, designadamente a base de incidência objetiva e subjetiva.

No que se refere à base subjetiva de incidência, o princípio da equivalência exige que o custo ou o benefício da prestação administrativa efetiva ou presumida seja suportado pelo causador ou beneficiário. No caso das contribuições, porque se dirigem à compensação de um conjunto mais largo de prestações presumidas, o universo dos sujeitos passivos tem que ser identificado pela pertença ao grupo de sujeitos passivos que as provoca ou aproveita em comum. Como refere Sérgio Vasques, «a exigência elementar do princípio da equivalência está em prevenir que se isolem grupos de pessoas às quais não estejam presumivelmente associados custos ou benefícios comuns. A preocupação essencial que o princípio da equivalência aqui nos deve inspirar é a de prevenir que as contribuições sirvam a uma tributação predatória e de assegurar que a presunção em que assentam pode, com alguma razoabilidade, ser referida ao universo de pessoas do qual as contribuições são exigidas» (Ob. cit. pág. 513 e 514).

Ora, a exigência que o princípio da equivalência faz à delimitação da base de incidência subjetiva de um tributo com a natureza de contribuição não foi cumprida pela norma que se estrai do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro. Com efeito, os estabelecimentos de abate não são os causadores nem tão pouco os beneficiários diretos das prestações associadas ao SIRCA, já que os destinatários deste serviço são os detentores dos animais mortos nas explorações de onde são removidos pela entidade pública para efeitos de análise e destruição por inceneração ou outra forma cientificamente apropriada.

As alíneas a) e b) do n.º 1 daquele artigo 2.º orientam a contribuição à compensação dos custos do SIRCA provocados pelos sujeitos passivos: a “taxa” é fixada, «de acordo com o princípio da proporcionalidade, não devendo ultrapassar os custos associados». Ora, a estruturação da contribuição pelo princípio da cobertura de custos torna mais claro que os estabelecimentos de abate não são os causadores desses custos. Os custos associados ao SIRCA, nomeadamente, os custos administrativos, de recolha, de análise, de transporte e de destruição dos animais mortos nas explorações, são exclusivamente provocados pelos produtores ou detentores desses animais. Aliás, se os titulares das explorações não atuarem o SIRCA, porque dispõem de um sistema próprio de recolha e destruição autorizado pela DGAV, não se constitui a obrigação tributária, não obstante se ter verificado o facto tributário (n.º 4 do artigo 2.º). Ou seja, o tributo não é cobrado relativamente aos animais apresentados para abate que sejam provenientes de explorações que assegurem, por si ou através de organizações de produtores, a recolha, transporte e destruição dos animais mortos nas suas explorações, o que significa que os provocadores dos custos SIRCA são apenas aqueles que não dispõem de plano de destruição dos cadáveres.

Ainda que se considere que a contribuição também está orientada à compensação do benefício – e não parece ser essa a intenção do legislador – não se vislumbra que vantagens o SIRCA proporciona aos estabelecimentos de abate. De facto, os matadouros não constituem os imediatos beneficiários das prestações realizadas pelo SIRCA, nem o abate dos animais permite presumir que cada um deles possa beneficiar efetivamente de alguma dessas prestações. É que o objetivo a que está ordenado o SIRCA já se encontra assegurado pelos rigorosos procedimentos de inspeção sanitária a que estão sujeitos os estabelecimentos de abate e de desmancha de carnes, cujas regras de execução estão definidas no Regulamento (CE) n.º 854/2004 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril. Se nas inspeções ante mortem e post mortem o veterinário oficial não aprovar o animal para abate normal ou as carcaças não forem aprovadas para consumo humano, com a aposição da “marca de salubridade”, indicadora de que foram efetuados aqueles controlos oficiais, as carcaças ou partes delas são necessariamente encaminhados para “subprodutos” a eliminar ou transformar, conforme a categoria em que se integrem (Regulamento (CE) n.º 1069 do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de 2009). Nesta

eventualidade, não existindo no matadouro instalações de saneamento, devem os matadouros promover a recolha, transporte, armazenamento, manuseamento, transformação ou destruição de tais subprodutos, dirigindo-os até um centro de destruição ou aproveitamento.

Na verdade, após um período em que o Estado assegurou a recolha, transporte e eliminação dos subprodutos gerados pelos matadouros, mediante a cobrança de uma taxa, o Decreto-Lei n.º 244/2003, de 7 de outubro, transferiu para os estabelecimentos de abate e salas de desmanche a responsabilidade por tais operações, mediante a observância de determinados requisitos, nomeadamente a apresentação de um plano a aprovar pela autoridade sanitária competente. Ora, se incumbe aos matadouros, por sua própria iniciativa ou com recurso à contratação de serviços de terceiros, proceder à remoção e destruição dos subprodutos que geram, bem como custear as respetivas despesas, não existe probabilidade de aproveitamento de quaisquer das prestações que integram o SIRCA. A apresentação de um animal para abate - a base de incidência objetiva da contribuição - não permite presumir que os matadouros aproveitam coletivamente quaisquer das prestações associadas ao SIRCA, pelo simples motivo que eles próprios estão obrigados a executar as mesmas ou idênticas prestações.

Nem se argumente que os matadouros aproveitam do SIRCA quando a morte dos animais ocorre nas abegoarias ou quando, mortos nas explorações, são apresentados no matadouro para efeito de transformação. Em qualquer dessas eventualidades, os beneficiários continuam a ser os detentores dos animais: na primeira hipótese - que apenas foi incluída no âmbito do SIRCA pelo atual Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março -, porque antecede o serviço de abate, numa situação em que o animal ainda podia regressar à exploração pecuária, por indicação do veterinário oficial, o encargo pela respetiva eliminação ainda pertence ao responsável pela apresentação do animal para abate; na segunda, o matadouro limita-se a cobrar o serviço normal da sua atividade, com o encargo de eliminar os subprodutos, sendo os detentores dos animais os principais beneficiários da recolha e transporte que a entidade pública efetua da exploração para o matadouro, assim como dos transformados ou derivados, caso possam ser utilizados (artigos 12.º a 14.º do Regulamento (CE) n.º 1069 do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de 2009).

Os benefícios proporcionados pelo SIRCA são aproveitados direta e imediatamente pelos titulares das explorações pecuárias, que vêm reduzida a possibilidade de transmissão da BSE aos animais vivos que se encontram na exploração. Já a responsabilidade dos matadouros pela concretização dos objetivos do SIRCA não é superior à dos produtores pecuários, nem se mostra diferenciada dos restantes membros da comunidade. Com efeito, nem a receita angariada com a contribuição é empregue no interesse comum dos matadouros, nem estes ficariam numa situação de vantagem em relação ao todo da comunidade, caso não estivessem sujeitos ao tributo. O que, na verdade, se verifica é que a contribuição é lançada sobre os estabelecimentos de abate com o propósito de financiar prestações provocadas e aproveitadas pelos titulares de estabelecimentos pecuários ou detentores que os adquiriram nesses estabelecimentos.

Assim sendo, o legislador não delimitou a base subjetiva de incidência da contribuição prevista no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, em função dos custos e benefícios provocados e aproveitados pelo sujeito passivo, criando antes uma situação de discriminação lesiva do princípio da igualdade tributária, consagrado no artigo 13.º da CRP».

Mantendo-se válido este entendimento, com o qual se concorda, impõe-se, no presente caso, reiterar o juízo de inconstitucionalidade, nos mesmos termos e com os mesmos fundamentos do Acórdão n.º 344/19.

III – Decisão

6. Nos termos e pelos fundamentos expostos, decide-se:

a) Julgar inconstitucional a norma extraída do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 38/2012, de 16 de fevereiro, na medida em que impõe aos estabelecimentos de abate a cobrança de uma taxa para efeitos de financiamento do sistema de recolha de cadáveres de animais mortos nas explorações (SIRCA), por violação do artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, e consequentemente;

b) Negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 17 de outubro de 2019 - *Mariana Canotilho* - *Pedro Machete* - *Fernando Vaz Ventura* - *Manuel da Costa Andrade*

[1] <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150539.html>