

ACÓRDÃO N.º 364/2019

Processo n.º 66/2018

3.ª Secção

Relator: Conselheira Joana Fernandes Costa

Acordam na 3.ª Secção do Tribunal Constitucional

I – RELATÓRIO

1. No âmbito dos presentes autos, vindos do Supremo Tribunal Administrativo, em que é recorrente o MINISTÉRIO PÚBLICO e recorrida A., S.A., foi interposto recurso, ao abrigo da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei do Tribunal Constitucional («LTC»), do acórdão proferido por aquele Tribunal, em 25 de outubro de 2017, que recusou a aplicação, com fundamento na violação do princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência, das normas constantes do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, designadamente do seu artigo 2.º, n.º 1, que define o regime de incidência da denominada taxa “SIRCA”, e, em consequência, julgou procedente o pedido de anulação do ato de liquidação do imposto formulado pela ora recorrida.

2. O requerimento de interposição do recurso tem o seguinte teor:

«2. No referido acórdão, citando outra jurisprudência do STA no mesmo sentido, designadamente o acórdão de 3 de Maio de 2017, proferido no processo n.º 834/16, julgou-se que a taxa “SIRCA”, tal como configurada pelo Decreto-lei n.º 19/2011, de 7/2, se apresenta desconforme com a Constituição da República Portuguesa, por violação do princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência, *«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»*.

3. Mais se considerou no acórdão recorrido que «...estando a taxa “SIRCA” afeta ao financiamento do sistema de recolha de cadáveres de animais mortos em explorações (SIRCA) — cfr. artigo 10 do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro-, é o titular da exploração e não o estabelecimento de abate, aquele que diretamente beneficia da existência e funcionamento do SIRCA, compreendendo-se, pois, que seja a ele que se imponha o encargo de contribuir para o financiamento de tal sistema».

4. Está assim em causa a conformidade com a Constituição da taxa prevista no artigo 2º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, cuja apreciação se requer ao Tribunal Constitucional.»

3. O recorrente apresentou as respetivas alegações, concluindo nos termos seguintes:

«1.ª) Vem interposto recurso, pelo Ministério Público, para si obrigatório, nos termos do disposto nos artigos 70.º, n.º 1, alínea a), e 72.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, todos da LOFPTC, “do acórdão exarado a fls. 261 e seguintes dos autos [de proc. n.º 659/17-30, do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção – Contencioso Tributário / Recursos jurisdicionais), sendo recorrente A., S.A., e recorrida a DGAV - Direção-Geral de Alimentação e Veterinária], a fls. [279] que se recusou a aplicar o regime da taxa SIRCA previsto no artigo 2.º do Dec.-Lei n.º 19/2011, de 7 de Fevereiro, por ser conforme com a Constituição da República Portuguesa, por violação do princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência, previsto no 13.º da CRP” (fls. 295).

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 isso dá causa ao pagamento do preço do serviço aos estabelecimento 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 caráter 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 tala 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 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 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”.

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”, o 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 subjetiva, 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 como 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 respetivos sujeitos passivos, ou seja, que estejam radicalmente destituídas de caráter *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 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.»

4. A recorrida contra-alegou, apresentando as seguintes conclusões:

«A) É notório que um Sistema de Recolha de Cadáveres de Animais Mortos em explorações agrícolas nada tem que ver com os matadouros que pressupõem, obviamente, que os animais lá cheguem vivos, sendo que o SIRCA cuida única e exclusivamente da recolha dos animais mortos sem que essa morte resulte de abate nos matadouros;

B) Não se deverá fazer qualquer censura ao duto acórdão recorrido que, muitíssimo bem preferiu a Constituição à Lei, ora em crise, terminando, aliás, com uma prática de querer cegamente taxar da maneira mais fácil, com absoluta indiferença sobre a identidade dos verdadeiros beneficiários do serviço financiado pela taxa em apreço;

C) É inconcebível como pode ser criada uma taxa com uma específica intencionalidade e, por isso, com um específico sujeito passivo e, a partir de certo momento, continuar a ser aplicada essa mesma taxa em alegada contrapartida da prestação do mesmo serviço (a recolha de animais mortos) mas com um sujeito passivo distinto;

D) Ao fazer incidir a taxa em causa sobre os estabelecimentos de abate e não sobre os titulares de explorações, o legislador adulterou a taxa em causa, porquanto, conforme resulta demonstrado, os beneficiários do SIRCA são apenas os respetivos produtores e apresentantes dos animais e não os estabelecimentos de abate;

E) Ao contrário do que proclama o Recorrente, não há lugar ao princípio do “utilizador pagador”, uma vez que quem utiliza (titulares das explorações) não paga e quem paga (estabelecimentos de abate) não utiliza o serviço financiado pela Taxa SIRCA;

F) Nunca é por demais sublinhar que o controlo e eliminação dos desperdícios (poluição) gerados pelos matadouros, na prossecução da atividade industrial inerente a tal atividade, estão sujeitas a taxas sanitárias e que, obviamente, quem suporta o pagamento de tais taxas são, unicamente, os matadouros em cumprimento estrito do princípio do “utilizador pagador”, ao contrário do que sucede com a Taxa SIRCA.

G) Bem ao invés, na taxa SIRCA, os utilizadores são aqueles que produzem animais que, por circunstâncias diversas, morrem antes do abate, não tendo os estabelecimentos de abate qualquer benefício com o SIRCA, pelo que a incidência sobre os mesmos da “taxa” em causa, constitui, verdadeiramente, a sua sujeição a uma tributação tão injusta quanto inconstitucional por violação do princípio da igualdade, na vertente da (falta de) equivalência.

H) O próprio Provedor de Justiça sufraga “veementemente” a interpretação em questão, como resulta da Recomendação N.º5/B/2013;

I) Na “Apreciação” realizada pelo Provedor de Justiça fica claro que “*os estabelecimentos de abate não são, de todo, e por qualquer perspectiva pela qual se olhe esta relação tributária, os benefícios da prestação pela qual são constrangidos a pagar a taxa*”.

J) Mesmo no caso extremo em que o animal morra na abegoaria, o certo é que não morre por abate, sendo que a simples entrada do animal na abegoaria não opera qualquer efeito translativo da propriedade do animal que continua na esfera patrimonial do apresentante;

K) O Acórdão n.º 539/2015 do Tribunal Constitucional nada tem que ver com a situação em apreço, porquanto os pressupostos e finalidade da “Taxa SIRCA” se afiguram totalmente distintos da “Taxa TSAM”;

L) Há na Taxa SIRCA uma clara violação do princípio do “utilizador pagador”, porquanto a contribuição é exigida não aqueles que usufruem do serviço (os titulares de explorações) mas sim a terceiros (estabelecimentos de abate);

M) Se em relação aos detentores (“proprietários”) dos animais que venham a morrer nas explorações, nos centros de agrupamento, nos entrepostos e nas abegoarias se pode discutir (o que não releva para o caso em apreço) se se está perante uma taxa ou uma contribuição financeira, o certo é que em relação aos estabelecimentos de abate apenas se pode concluir que se está perante um enorme (e custoso) equívoco;

N) Os estabelecimentos de abate não têm nada que ver com esta situação, pelo que qualquer tributação que lhes seja aplicável sempre teria de ser considerada como um imposto;

O) Um imposto inconstitucional, seja em termos de inconstitucionalidade orgânica, por violação da reserva de competência relativa da Assembleia da República, prevista na alínea i) do n.º 1 do art. 165.º da Constituição, seja também em termos de inconstitucionalidade material, por violação do princípio da igualdade e da não discriminação, na medida em que o legislador erigiu – sem qualquer critério racional – os estabelecimentos de abate em exclusivos sujeitos passivos dessa obrigação tributária.

P) Na verdade, determinados cidadãos/empresas estão a ser discriminados por estarem a suportar um tributo do qual não beneficiam nem direta nem indiretamente, sendo ausente qualquer equivalência face ao valor pago, enquanto outros cidadãos/empresas que dele beneficiam nada pagam.

Q) Usando a terminologia utilizada pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 418/2017, pode bem afirmar-se que os estabelecimentos de abate não são “*destinatários diferenciados de um benefício concreto*”, pelo que – face a eles – “*não se trata, aqui, de um dos tributos que a doutrina classifica como contribuições especiais financeiras*”.

R) Ora, nestes casos, em que os sujeitos passivos da obrigação tributária não têm uma relação efetiva ou sequer presumida com a taxa em causa, nas palavras do Tribunal Constitucional “*perde-se a conexão característica dos tributos comutativos (...)*” pelo que “*a determinação dos sujeitos passivos em tais condições não pode deixar de ser arbitrária*”.

S) Trata-se, tal como referido pelo STA, de uma questão de igualdade, por se terem escolhido os “beneficiários errados”, algo que o legislador já, de resto, corrigiu com a alteração legislativa efetuada;

T) Nos termos da lei agora em vigor, os matadouros passam apenas a atuar como “intermediários” que prestam um serviço à autoridade tributária, liquidando, cobrando e retendo a taxa devida pelos detentores de animais – verdadeiros e integrais beneficiários da Taxa SIRCA.

U) De resto, a jurisprudência do Tribunal Constitucional (em particular no acórdão n.º 539/2015, caso da TSAM) já apurou que se “*os critérios (...) eleitos pelo legislador, na determinação da sua [da taxa] incidência subjetiva (...) se apresentam como materialmente infundados*” estaremos perante um “*motivo de inconstitucionalidade*”.

V) Tendo o Tribunal Constitucional já considerado que o princípio da equivalência apenas se encontra preenchido – desta forma salvando o tributo da sua inconstitucionalidade material – se ficar demonstrada a existência de “*uma relação de equivalência com o valor do benefício obtido ou o custo provocado pelos sujeitos passivos dessas contribuições*” forçoso será concluir que in casu a taxa SIRCA é inconstitucional.

W) Resulta, assim, que os estabelecimentos de abate não são beneficiários de quaisquer “*feixes de prestações difusas*” não sendo minimamente razoável sequer presumir que tais estabelecimentos aproveitem de um sistema de recolha e transporte de cadáveres de animais que não são detidos pelos referidos estabelecimentos de abate e com os quais estes estabelecimentos não têm qualquer relação, deles não retirando qualquer benefício.

A) O artigo 135.o-B, n.º 2, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis exclui do âmbito de incidência objetiva do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código.

B) Devendo entender-se essa remissão como feita para o artigo 6.º, n.º 2, do Código do IMI, que define como prédios urbanos comerciais, industriais ou para serviços os “edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins”.

C) A exclusão do âmbito de incidência objetiva do imposto dos prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» encontra-se associada à função instrumental que a detenção de imóveis assim classificados pode desempenhar relativamente à atividade produtiva a que se encontram afetos.

D) A criação do adicional ao IMI, como tributo complementar sobre o património imobiliário, visou introduzir na tributação “um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados”, e tem como corolário a imposição tendencial de uma maior tributação a quem tem maior capacidade contributiva.

E) Entendendo-se, nesse sentido, que a tributação do património, a par da tributação do rendimento, constitui uma projeção da capacidade contributiva, funcionando como um prolongamento do imposto pessoal sobre os rendimentos e como o reforço de discriminação qualitativa.

F) Na situação do caso sub-judice, o sujeito passivo é uma entidade que se dedica à promoção imobiliária e a titularidade de um património imobiliário tem como única finalidade a venda e transformação dos bens imóveis em vista à obtenção de resultados económicos.

G) A detenção da propriedade de bens imóveis destinados à comercialização não é, em si, reveladora de uma capacidade contributiva complementar que justifique a tributação do património a título adicional, porquanto a titularidade do património constitui um fator produtivo e uma condição necessária para o próprio exercício da atividade económica.

H) A norma do artigo 135.o-B, n.º 2, do CIMI é inconstitucional, por violação do princípio da capacidade contributiva, na medida em que sujeita ao adicional ao imposto sobre imóveis os prédios urbanos que estão necessariamente adstritos à atividade económica da empresa e não refletem uma efetiva capacidade económica do contribuinte.

I) A tributação de terrenos para construção que constituem propriedade de empresas imobiliárias, cuja atividade económica se centra na compra e venda de imóveis, gera uma discriminação negativa injustificada em relação à generalidade das empresas que detêm prédios urbanos para fins comerciais, industriais ou de serviços, que a lei, por via da referida disposição do artigo 135.o-B, n.º 2, do CIMI, exclui do adicional ao imposto sobre imóveis.

J) Não havendo fundamento material para distinguir, para efeitos do âmbito de incidência do adicional ao imposto, entre terrenos para construção detidos por empresas imobiliárias, que se destinam à comercialização, e os prédios urbanos que são afetos a outros fins comerciais,

K) A norma do artigo 135.o-B, n.º 2, do CIMI, interpretada no sentido de que se encontram sujeitos ao adicional ao imposto municipal sobre imóveis os terrenos de construção detidos por empresas imobiliárias e destinados à transformação ou revenda, viola o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade na vertente de proibição do arbítrio.»

Cumpre apreciar e decidir.

II – FUNDAMENTAÇÃO

5. O presente recurso foi interposto ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC, tendo por objeto a norma constante do 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”, cuja aplicação foi recusada pelo Tribunal aqui recorrido com fundamento na violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição, na sua dimensão de equivalência.

A questão de constitucionalidade que integra o presente recurso foi objeto de apreciação no recente Acórdão n.º 344/2019, tirado em Plenário, que julgou inconstitucional, por violação do artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, «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)».

Para assim concluir, escreveu-se em tal aresto o seguinte:

«7. O problema nuclear que o presente recurso coloca ao Tribunal consiste 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 conceptual de imposto, contribuição ou taxa. A qualificação jurídica do tributo ergue-se aqui como primeira decisão a tomar, porque a questão de constitucionalidade colocada pelo recorrente – violação do princípio da igualdade – depende da correspondência do tributo criado pela norma impugnada a um ou outro daqueles conceitos.

Com efeito, no plano constitucional, a autonomização das três categorias de tributos públicos não releva apenas dos princípios da legalidade, da tipicidade e da reserva de lei parlamentar, mas também quanto ao princípio da igualdade. Por um lado, os impostos, que não as taxas e contribuições financeiras, estão sujeitos aos princípios formais da legalidade e da tipicidade, contidos no artigo 103.º da CRP, aos princípios substanciais, orientadores do sistema fiscal, consagrados no artigo 104.º, e à reserva absoluta de lei parlamentar, prevista na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º; por outro, o princípio da igualdade tributária não reveste o mesmo significado em todas as categorias de tributos, exigindo critérios de repartição que se adequem à respetiva estrutura e finalidade: o da capacidade contributiva para os impostos e o da equivalência para as taxas e contribuições.

[...]

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 fautores 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 espongiformes 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.

Não assentando o tributo sobre quaisquer prestações *efetivas* ou sobre um índice suficientemente forte que se possa considerar efetiva uma prestação de que os sujeitos passivos sejam beneficiários, não se está perante uma estrutura rigorosamente comutativa que permita qualificá-lo como taxa. Pode assim afirmar-se que, apesar do propósito de remunerar um conjunto determinado de atividades levadas a cabo pelas entidades públicas, a denominada “taxa SIRCA” não constitui uma *verdadeira taxa* porque não incide sobre uma qualquer prestação administrativa de que o sujeito passivo seja efetivo causador ou beneficiário. Olhando para o pressuposto da “taxa SIRCA”, tal como concebida na norma questionada, verifica-se que ele não é constituído por uma prestação que a administração dirija de modo *individual* aos estabelecimentos de abate.

E por isso mesmo, atendendo à sua estrutura interna, poderia pensar-se em qualificá-lo como *imposto*. Não integrando no seu pressuposto qualquer prestação pública que ponha o sujeito passivo em relação com a administração, o tributo parece ter «natureza» unilateral. De facto, o abate de animais para consumo público, que corresponde ao exercício da atividade normal dos matadouros, é um facto alheio ao conjunto de prestações administrativas e materiais realizadas pelo SIRCA. Em caso semelhante - *taxa da peste suína africana* –, em que o pressuposto também era o abate de animais, o Tribunal Constitucional chegou a considerar que a inexistência do “vínculo sinalagmático” qualifica o tributo como imposto: «Tem, pois, de se concluir que, no caso da taxa da peste suína não se está perante uma contraprestação de um serviço prestado, mas antes perante uma forma de financiar uma atividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral ou de uma certa categoria abstrata de pessoas, não se verificando, no caso, os elementos definidores de uma taxa, pelo que o “tributo” em questão é um imposto ou, pelo menos, tem de ser considerado como se um imposto se tratasse. O que vale por dizer que não pode deixar de se considerar como integrando a reserva de lei fiscal» (Acórdãos n.ºs 369/99, 370/99, 473/99 e 96/00).

Todavia, 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 extrai 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.

[...]

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.»

É esta orientação, fixada em Plenário, que cumpre reafirmar aqui, o que determina a improcedência do presente recurso.

III – DECISÃO

Em face do exposto, decide-se:

a) Julgar inconstitucional, por violação do artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, 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);

e, em consequência,

b) Negar provimento ao presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 19 de junho de 2019 - *Joana Fernandes Costa - Lino Rodrigues Ribeiro - Gonçalo Almeida Ribeiro - Maria José Rangel de Mesquita - João Pedro Caupers*