

## ACÓRDÃO N.º 344/2019

Processo n.º 673/17

Plenário

Relator: Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro

### Acordam, em plenário do Tribunal Constitucional

#### I - Relatório

1. Nos presentes autos, vindos do Supremo Tribunal Administrativo, em que é recorrente o Ministério Público e recorrida a A., S.A, o primeiro interpôs recurso de constitucionalidade, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei do Tribunal Constitucional (Lei n.º 28/82, de 15 de novembro - LTC), do acórdão proferido na Secção do Contencioso Tributário, que recusou aplicar as normas do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, designadamente o seu artigo 2.º, n.º 1, que define o regime de incidência da denominada taxa “SIRCA”, por violação do princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência, consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

2. Admitido o recurso, o Ministério Público junto do Tribunal Constitucional alegou com as seguintes 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 3, da CRP e arts. 70.º, n.º 1, al. a), 72.º, n.º 1, al. a), e n.º 3, todos da LOFPTC, “do duto Acórdão proferido nos autos [de proc. n.º 1000/16-30, do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção – Contencioso Tributário / Recursos jurisdicionais), sendo recorrente A., S.A., e recorrida a Direção-Geral de Alimentação e Veterinária], a fls. 209 e ss que declarou ser inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência (art. 13.º da Constituição), a taxa “Sirca” tal como configurada pelo Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, recusando, consequentemente, a aplicação das respetivas normas, designadamente o seu art. 2.º, n.º 1, que define o regime de incidência do tributo”.

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 Direção-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.<sup>a</sup>) 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.<sup>a</sup>) 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.<sup>a</sup>) 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.<sup>a</sup>) 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.<sup>a</sup>) 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.<sup>a</sup>) Posto isto, é manifesto que concorremos com a qualificação do tributo em causa como “contribuição financeira”, tal como estabelecido na decisão recorrida.

11.<sup>a</sup>) 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.<sup>a</sup>) Consequentemente, como corolário do que ficou exposto, não podemos aplaudir 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.<sup>a</sup>) 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.<sup>a</sup>) 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.<sup>a</sup>) No caso em apreço, concretamente, o critério da equivalência somente poderia determinar a desconformidade constitucional de uma solução legal que incluisse 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, usurpando o monopólio do legislador democrático, e correspondentemente” estariam a ditar sentenças constitucionais “aditivas, de princípio”, sem base legal ou jurisprudencial para tanto.

### 3. Nas contra-alegações, a recorrida concluiu o seguinte:

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 douto 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 beneficiários 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.

4. O recurso foi interposto ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC, estando a sua admissibilidade dependente da verificação de dois pressupostos: (i) que a decisão recorrida tenha recusado efetivamente a aplicação de certa norma ou interpretação normativa, relevante para a resolução do caso; e (ii) que tal desaplicação normativa se funde num juízo de inconstitucionalidade do regime jurídico nela estabelecido.

Para a apreensão do objeto do presente recurso mostra-se relevante partir do teor do requerimento de interposição do recurso – no caso, obrigatório para o Ministério Público, nos termos do n.º 3 do artigo 73.º da LTC –, no confronto com o decidido na decisão judicial ora recorrida. Com efeito, tratando-se de um recurso interposto de decisão judicial que recuse a aplicação de uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a delimitação do objeto do recurso deve encontrar necessariamente correspondência na «norma» ou dimensão normativa cuja aplicação foi efetivamente recusada na decisão dos autos *sub judicio*, com fundamento na respetiva inconstitucionalidade.

O acórdão recorrido formula um juízo de desvalor constitucional quanto ao «regime da taxa “Sirca”», nos seguintes termos:

“Não oferece dúvidas que estando a “taxa “SIRCA” afeta ao financiamento do sistema de recolha de cadáveres de animais mortos em explorações (SIRCA) – cfr. o artigo 1.º 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.

A lei pretérita e posterior assim o estabelecia, aliás – cfr. o n.º 2 do artigo 5.º e o n.º 2 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 244/2003, de 7 de outubro e artigos 7.º a 10.º do Decreto-lei n.º 33/2017, de 23 de março –, sem prejuízo de, designadamente por razões de praticabilidade, o legislador impor aos estabelecimentos de abate a obrigação de liquidação, cobrança e entrega de tal tributo.

Esta solução legal, que o Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro não observou, é a que melhor se afigura conforme ao princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência, pois que onera com o tributo aquele que, no circuito produtivo, é o direto beneficiário do serviço público prestado. O estabelecimento de abate não o é, e como tal, afigura-se desconforme a tal princípio configurá-lo não como substituto tributário, com ou sem retenção, mas como contribuinte direto.

Entendemos, pois, ser inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência (artigo 13.º da Constituição), a taxa “SIRCA” tal como configurada pelo Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro, 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».

Não obstante o acórdão não se referir expressamente a uma *norma ou interpretação normativa* arguida de inconstitucionalidade, mas antes, genericamente, ao “regime jurídico” configurado no 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), a norma que foi efetivamente desaplicada, por violação do princípio da igualdade tributária, está integrada o n.º 1 do artigo 2.º daquele diploma, no segmento em que define a incidência subjetiva do tributo. De facto, é essa a norma visada no acórdão recorrido quando refere que a taxa “SIRCA” é inconstitucional, «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*».

Assim, tal como indicado no requerimento de interposição de recurso e nas alegações, 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 a cobrança de uma taxa para efeitos de financiamento do sistema de recolha de cadáveres de animais mortos nas explorações.

5. Assim delimitado o objeto material do recurso, impõe-se antes de mais enquadrar a denominada “taxa SIRCA” no sistema tributário, começando por conhecer as razões que levaram à sua criação, assim como a evolução do respetivo regime legal.

Na origem do tributo esteve a adoção pela União Europeia de sucessivas medidas de proteção da saúde humana e animal em relação ao risco causado por encefalopatias espongiformes transmissíveis (EET), que se acentuou com o aparecimento em 1996 da nova variante da doença de Creutzfeld-Jakob, cujo agente tinha semelhanças com o da encefalopatia espongiforme bovina (BSE). Entre as várias “medidas de emergência”, a então Comissão das Comunidades Europeias proibiu o Reino Unido de expedir do seu território bovinos e seus derivados orgânicos e transformados, impondo aos demais Estados membros a adoção de medidas internas que se conformassem com essa proibição (Decisões da Comissão n.ºs 96/239/CE, de 27 de março de 1996, alterada pela Decisão da Comissão n.º 96/362/CE, de 11 de junho 1996 e 96/449/CE, de 18 de julho de 1996, e 97/534/CE, de 30 de julho de 1997)

Na sequência dessas decisões, Portugal elaborou um *plano de erradicação* da BSE que previu o abate compulsivo e destruição de todos os animais da espécie bovina e seus co-habitantes nas explorações onde ocorreram casos de BSE – aprovado pela Decisão da Comissão n.º 96/381/CE, de 20 de junho de 1996 –, no qual se comprometeu a pôr em vigor medidas legislativas, regulamentares e administrativas necessárias à sua aplicação.

Assim, após ter começado por *interditar a utilização*, para qualquer fim, com exceção de fins científicos, produtos de origem bovina provenientes de animais que apresentassem sintomatologia de encefalopatia espongiforme e *interditar a entrada*, por qualquer forma, na cadeia alimentar humana, bem como a detenção e comercialização para esse efeito, de determinados materiais de risco especificado (artigos 1.º e 2.º do Decreto-Lei n.º 32-A/97, de 28 de janeiro), criou um *quadro global* de combate à BSE composto por três diplomas complementares:

(i) o *Decreto-Lei n.º 387/98, de 4 de dezembro*, que estendeu o regime de interdição de utilização de produtos bovinos e de entrada na cadeia alimentar humana e animal de matérias de risco especificado (MRE) aos produtos de origem ovina e caprina e estabeleceu os procedimentos necessários à remoção, armazenamento, recolha e transporte desses produtos, revogando o referido Decreto-Lei n.º 32-A/97, de 28 de janeiro;

(ii) o *Decreto-Lei n.º 393-B/98, de 4 de dezembro*, que proibiu a utilização na alimentação animal de proteínas obtidas a partir de tecidos de mamíferos e criou regras sobre a recolha e destruição desses produtos e dos alimentos compostos que os incorporam;

(iii) e o *Decreto-Lei n.º 377/98, de 25 de novembro*, que adotou medidas complementares, no âmbito dessa proibição, criando regras de maior transparência na comercialização de matérias-primas constituídas por aqueles produtos, no domínio do registo, embalagem e transporte, bem como um sistema de controlo e fiscalização do cumprimento dessas regras.

Estes diplomas continham um conjunto de regras destinadas a regular o *destino* a dar aos produtos interditos: os produtos interditos, os subprodutos não destinados ao consumo humano e animal e as matérias-primas interditas na alimentação de animais são obrigatoriamente *destruídos por incineração*, por *outra forma* considerada cientificamente apropriada, ou *transformados*, e de seguida incinerados, depositados em aterro, após autoclavagem ou utilizados para combustível (artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 387/98 e artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 393-B/98, ambos de 4 de dezembro).

No que se refere à destruição das matérias-primas para alimentação animal, estabeleceu-se que «*sem embargo de a responsabilidade pelas operações de destruição referidas no número anterior ser do detentor das matérias-primas em causa, o Estado assumirá, com caráter excecional e temporariamente, os encargos inerentes às mesmas, nos termos definidos no n.º 2 do artigo 6.º*» (n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 393-B/98). Ao Instituto Nacional de Intervenção Agrícola (INGA) foi atribuída a competência para contratar e custear as operações de recolha, transformação e destruição das matérias-primas, nos termos

definidos por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, sendo o financiamento suportado por verbas do Orçamento do Estado e de outras receitas do INGA (n.ºs 2 e 3 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 393-B/98).

Não obstante o Estado ter assumido a totalidade dos custos de tal serviço, desde logo, previu-se que o Governo poderia fixar, por portaria, «*taxas a suportar pelos estabelecimentos de abate e destinadas ao financiamento das operações inerentes aos serviços prestados com vista à destruição das matérias-primas referidas no n.º 1*» (n.º 3 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 393-B/98).

A recolha, transformação e destruição dos subprodutos e os encargos associados a essas operações aumentaram significativamente com a extensão pela União Europeia - Decisão do Conselho n.º 2000/766/CE, de 4 de dezembro – da interdição de uso dos subprodutos animais a outras *espécies animais*, com a conseqüente obrigatoriedade da sua destruição em todos os Estados membros, o que determinou a alteração do Decreto-Lei n.º 393-B/98, de 4 de dezembro, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 61/2001, de 18 de fevereiro.

O avolumar dos encargos provocados pela extensão da interdição a subprodutos de outras espécies animais levou o Governo a criar um tributo destinado «*exclusivamente*» ao financiamento das operações inerentes aos serviços prestados pelo Estado às entidades cuja atividade económica gerasse subprodutos de eliminação obrigatória. Foi assim aprovado o Decreto-Lei n.º 197/2002, de 25 de setembro, que fixou o *modo de financiamento* dos serviços de recolha, transporte, transformação e destruição dos subprodutos de carne de mamíferos e aves, incluindo os materiais de risco especificado.

O financiamento era constituído pela receita proveniente de taxas cobradas aos *estabelecimentos de abate*, aos importadores de carcaças, meias carcaças e outras peças desossadas de bovinos e suínos e aos operadores intracomunitários: (i) uma taxa *fixa* de € 0,30 por kg/MRE, pela recolha, transporte, transformação e destruição de MRE (n.º 2 do artigo 2.º); (ii) e taxas por *quilograma de carcaça*, constantes do Anexo I ao diploma (€ 0,05, por bovino, € 0,04, por suíno; € 0,03, por ovinos e caprinos, € 0,06 por aves e outros), relativamente aos demais subprodutos (n.º 1 do artigo 2.º). As taxas eram pagas até ao 15.º dia a contar da operação a que respeitassem, mediante processo de autoliquidação, de acordo com o procedimento a definir pelo INGA, constituindo *receita própria* deste instituto (artigos 3.º e 6.º).

Entretanto, o Parlamento Europeu e o Conselho da União Europeia aprovaram o Regulamento (CE) n.º 999/2001, de 22 de maio de 2001, que estabelece regras para a prevenção, controlo e erradicação de determinadas encefalopatias espongiformes transmissíveis, e o Regulamento (CE) n.º 1774/2002, de 3 de outubro de 2002, que estabelecia regras sanitárias relativas aos subprodutos animais não destinadas ao consumo humano. Para além da imposição do abate e eliminação dos animais em que oficialmente se confirme a presença de encefalopatias espongiforme transmissíveis, foi *interdito o enterramento* dos animais mortos nas explorações das espécies bovina, ovina, caprina e suína, podendo haver derrogações, com o enterramento *in loco*, quando originários de “regiões remotas” (artigo 24.º do Regulamento (CE) n.º 1774/2002, de 3 de outubro de 2002).

A interdição do enterramento dos animais mortos nas explorações originou a implementação de um «*sistema de recolha de cadáveres de animais mortos na exploração*», designado por «*SIRCA*» - Despacho n.º 9137/2003, publicado no DR, II Série, de 9 de maio de 2003 – a funcionar na dependência do INGA, a quem competia: (i) operacionalizar o sistema de informação do SIRCA, nomeadamente através da criação de um centro de atendimento telefónico que centraliza as comunicações dos produtores relativamente às mortes de animais ocorridas nas suas explorações; (ii) atualizar as bases de dados informatizada (BDD) do Regulamento de Identificação, Registo e Circulação de Animais, registando nela a morte de todos os animais que lhe tenha sido comunicada no âmbito do SIRCA; (iii) assegurar a gestão corrente do SIRCA, por si ou através de celebração de protocolos ou contratos com outras entidades, públicas ou privadas, nomeadamente através de prestação de serviços que envolva a recolha, transporte, eventual centralização em unidades intermédias,

transformação e eliminação de cadáveres; (iv) definir os procedimentos e promover as ações de formação nas áreas da sua competência; (v) e informar todos os produtores sobre os procedimentos a adotar no âmbito do SIRCA.

No exercício destas competências, o INGA era coadjuvado pela Direção-Geral de Veterinária (DGV), na elaboração de manuais de procedimento, promoção de ações de formação para as operações a desenvolver no âmbito do SIRCA, fiscalização dos aspetos sanitários e definição das áreas remotas, nos termos do disposto no Regulamento (CE) n.º 1774/2002, de 3 de outubro de 2002; e pelo Laboratório Nacional de Investigação Veterinária (LNIV), na realização de testes rápidos para despistagem das EET, comunicação dos resultados dos testes à DGV, definição de procedimentos, promoção de ações de formação no que se refere aos métodos de recolhas, e conservação das amostras retiradas dos cadáveres recolhidas no âmbito do SIRCA.

Ora, a necessidade de financiamento do SIRCA e a conveniência de transferir para as entidades geradoras dos subprodutos interditos a responsabilidade pelas operações tendentes à sua eliminação determinou a aprovação do Decreto-Lei n.º 244/2003, de 7 de outubro, que estabeleceu as regras daquele financiamento e o regime a que ficavam obrigadas estas entidades.

Quanto à *destruição dos subprodutos interditos*, foi imposto aos estabelecimentos de abate e salas de desmancha a recolha, transporte, armazenagem, manuseamento, transformação e utilização ou destruição, mediante a apresentação de um *plano de destruição ou de aproveitamento*, a apresentar no prazo de noventa dias para as matérias da categoria 3 ou no prazo de dois anos para as matérias das categorias 1 e 2 (definidas no Regulamento (CE) n.º 1774/2002, de 3 de outubro de 2002). Transitoriamente, e até à aprovação dos referidos planos, o INGA continuou a assegurar aqueles serviços, mediante o pagamento de uma taxa fixa de € 0,35/kg para as matérias das categorias 1 e 2 (n.º 1 do artigo 5.º) e das taxas referidas nos anexos I e n.º 1 do anexo II do revogado Decreto-Lei n.º 197/2002, de 25 de setembro - que se manteve em vigor até à aprovação dos referidos planos - para as matérias da categoria 3 (artigos 3.º, n.º 2 e 14.º).

E quanto ao *financiamento do SIRCA*, o n.º 2 do artigo 5.º estabeleceu que «(P)ara o efeito de *financiamento do SIRCA a que se refere o n.º 1 do artigo 4.º, é cobrada, através dos estabelecimentos de abate, aos apresentadores de bovinos, ovinos, caprinos e suínos de produção nacional ou importados para reprodução e ou engorda para abate uma taxa fixa de €0,025/kg de carcaça*»; e o n.º 2 do artigo 9.º preceituou que «(A) *taxa a que se refere o n.º 2 do artigo 5.º constitui encargo do apresentante do animal para abate, sendo da responsabilidade do estabelecimento de abate a sua liquidação e pagamento ao INGA no prazo estabelecido no artigo 6.º*».

Este regime de financiamento foi substancialmente alterado pelo *Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro* – o diploma que integra a norma que constitui objeto do presente recurso –, com os objetivos enunciados no respetivo preâmbulo de «garantir a proporcionalidade entre os custos inerentes aos serviços de recolha, transporte e destruição dos cadáveres e os valores das taxas a cobrar»; «maior equidade em termos de repartição dos mesmos em função da espécie de animal em presença»; e ainda «maior eficácia e celeridade nos procedimentos inerentes ao mecanismo de cobrança das taxas».

Sob a epígrafe «financiamento», o artigo 2.º desse diploma dispõe o seguinte:

*1 - Para efeitos de financiamento do SIRCA é cobrada uma taxa aos estabelecimentos de abate relativamente a bovinos, ovinos, caprinos, suínos e equídeos, produzidos no território continental e apresentados para abate, a fixar por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da agricultura, com base nos seguintes critérios:*

*a) A taxa é fixada por espécie animal, de acordo com o princípio da proporcionalidade, não devendo ultrapassar os custos associados;*

*b) Os custos associados a considerar são, nomeadamente, os custos administrativos, de recolha, de análise, de transporte e de destruição.*

*2 - A taxa a que se refere o número anterior é paga, preferencialmente, através de meios eletrónicos, ao Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I. P. (IFAP, I. P.), no prazo de 60 dias a contar do último dia do mês em que foi prestado o serviço, mediante os procedimentos definidos por aquele Instituto.*



*3 - O produto da taxa a que se refere o presente artigo constitui receita própria do IFAP, I. P.*

*4 - Os estabelecimentos de abate ficam isentos do pagamento da taxa relativamente a animais que provenham de explorações em que os respetivos titulares, por si ou através de organizações de produtores, recorrendo ou não à prestação de serviços de terceiros, assegurem a recolha, o transporte, a eventual concentração em unidades intermédias aprovadas para o efeito e a destruição dos animais referidos no n.º 1 mortos nas suas explorações.*

*5 - Os titulares das explorações referidos no número anterior devem apresentar, para aprovação pela DGV, um plano que assegure o cumprimento do Regulamento (CE) n.º 1774/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de outubro, e do Regulamento (CE) n.º 1069/2009, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de outubro, bem como das normas sanitárias decorrentes dos programas de erradicação de encefalopatias espongiformes transmissíveis e de outras doenças.*

*6 - Os estabelecimentos de abate estão ainda isentos de pagamento da taxa relativamente a animais para abate provenientes das regiões autónomas, de trocas intracomunitárias ou importados diretamente para esse efeito.*

O valor das taxas referidas no n.º 1 deste artigo foi fixado pelo Despacho n.º 5383/2011, dos Ministérios das Finanças e da Administração Pública e da Agricultura e do Desenvolvimento Rural e das Pescas (publicado no DR, 2.ª Série, de 29 de março de 2011), em função do quilograma de carcaça: a) bovinos e equídeos - € 0,038; b) ovinos e caprinos - € 0.030; c) e suínos - € 0.014.

As regras de financiamento do SIRCA não abrangiam os apresentantes de animais para abate provenientes das regiões autónomas, de trocas intracomunitárias ou importados e os detentores de animais que não se enquadrem nos casos previstos no n.º 1 do artigo 2.º, que ficaram todos obrigados a suportar os custos inerentes à recolha, ao transporte e à destruição dos cadáveres (artigo 3.º).

Através do Decreto-Lei n.º 38/2012, de 16 de fevereiro - que alterou o n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 244/2003, de 7 de outubro e o n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro - as competências do INGA na gestão do SIRCA foram transferidas para a Direção-Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV) e o produto das taxas cobradas para o respetivo financiamento passou a constituir receita própria dessa Direção-Geral; e pelo Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de junho - que criou o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais (FSSAM), um organismo com a natureza de património autónomo, sem personalidade jurídica e dotado de autonomia administrativa e financeira - o produto das taxas de financiamento do SIRCA passou a constituir receita desse Fundo (alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º).

Atualmente, o financiamento do SIRCA está regulado no Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março, que adaptou e atualizou a legislação nacional ao novo quadro normativo da União Europeia, constante do Regulamento (CE) n.º 1069/2009, do Parlamento Europeu e do Conselho, que define as regras sanitárias relativas a subprodutos animais e produtos derivados não destinados ao consumo humano, e do Regulamento (UE) n.º 142/2011, da Comissão, de 25 de fevereiro de 2011, que estabelece as medidas de execução daquelas regras.

Esse diploma revogou a legislação anterior sobre o SIRCA e no capítulo II (artigos 5.º a 10.º) introduziu nova regulamentação sobre a respetiva forma de financiamento: o n.º 1 do artigo 7.º, estabelece que «(É) fixada uma taxa, designada taxa SIRCA, cujo encargo cabe ao detentor de animais da espécie bovina, ovina, caprina, e suína, e cujo valor é determinado por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e agricultura»; e o n.º 1 do artigo 8.º prescreve que a «taxa SIRCA é liquidada, cobrada e retida pelo titular do matadouro ao apresentante dos animais para abate da espécie bovina, ovina, e suína, no momento da apresentação, com exceção dos animais provenientes das explorações que se encontram referidas no n.º 2 do artigo 5.º»; o valor das taxas foi fixado no Despacho n.º 2905-A/2017 (publicado no DR, 2.ª Série, de 6 de abril de 2017), tendo por critério a espécie e classe etária do animal, em vez do peso.

6. O percurso legislativo que vimos de fazer dá conta das várias etapas por que passou o tributo denominado “taxa SIRCA”, permitindo assim analisar com mais rigor o respetivo pressuposto e finalidade, elementos imprescindíveis à delimitação conceitual do tributo.

Como se viu, na origem do tributo esteve a adoção pela União Europeia de uma série de medidas específicas com vista à prevenção, controlo e erradicação de encefalias espongiformes 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.

Para o efeito, o Estado português, mediante um plano de erradicação da BSE aprovado pela Comissão Europeia, começou por assumir, com caráter excecional e temporário, a totalidade dos custos inerentes às operações de recolha, transporte, transformação e destruição dos subprodutos de origem animal interditos que eram gerados nas unidades de abate e nas salas de desmancha. Todavia, desde logo, alertou para a possibilidade de tais encargos poderem ser suportados no futuro por taxas cobradas aos estabelecimentos que exercem essa atividade, o que veio acontecer com a extensão das medidas de interdição do uso de subprodutos animais a outras espécies animais, com o conseqüente aumento da quantidade de resíduos abrangidos pelo processo obrigatório de recolha e destruição e das despesas que lhe estão associadas.

Esses tributos foram criados pela primeira vez pelo Decreto-Lei n.º 197/2002, de 26 de setembro, como contrapartida da prestação dos serviços prestados pelo INGA aos estabelecimentos de abate e destinados ao financiamento desses serviços. O pressuposto do tributo era constituído por prestações específicas de serviço público – recolha e destruição dos subprodutos de origem animal interditos – que os sujeitos passivos eram efetivo causadores ou beneficiários. Os serviços eram prestados aos estabelecimentos de abate que geravam os subprodutos cuja eliminação era obrigatória. E por isso, o Regulamento para a remoção, armazenamento, recolha e transporte dos subprodutos e produtos interditos, constante do anexo II ao Decreto-Lei 387/98, de 4 de dezembro, considerava «produtor» dos subprodutos de origem animal interditos, «as unidades de abate e salas de desmancha que fornecem os estabelecimentos de subprodutos». A finalidade do tributo residia na compensação da prestação de serviços: além da menção expressa desse propósito no artigo 1.º do diploma, a base objetiva de incidência do tributo era constituído por elementos quantitativos – quilograma de MRE ou de carcaças - capazes de revelar o custo do serviço prestado, indicando assim que o tributo visava compensar o custo do serviço de recolha e destruição dos subprodutos interditos.

A cobrança destes tributos foi temporária, porquanto vigorou apenas até ao momento em que os estabelecimentos de abate tiveram que assumir a responsabilidade pela recolha, transporte e destruição dos subprodutos animais por eles gerados. De facto, tal como já havia sido enunciado em diploma anterior, o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 244/03, de 7 de outubro, transferiu para os estabelecimentos de abate o encargo de procederem à recolha, transporte e eliminação dos subprodutos interditos, por sua iniciativa ou com recurso à contratação de serviços de terceiros, mediante um plano a aprovar pela DGAV no prazo de noventa dias para os produtos da categoria 3 e de dois anos para os subprodutos das categorias 1 e 2.

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).

Para efeito de financiamento desse sistema, foi criado um tributo denominado «taxa de financiamento do SIRCA», cujo pressuposto era constituído pela apresentação de animais vivos para abate. O tributo constituía um encargo do «apresentante do animal para abate», o qual ficava

obrigado ao pagamento de uma taxa fixa de € 0, 025 por quilograma de carcaça, qualquer que fosse a espécie abatida. A liquidação e pagamento do tributo eram da responsabilidade do estabelecimento de abate, na qualidade de “substituto tributário”, mediante processo de autoliquidação. Não obstante a taxa não assentar na realização de ações concretas de recolha, transporte e destruição dos animais mortos nas explorações, presumia-se que os apresentadores de animais para abate podiam ser beneficiários diretos do SIRCA, uma vez que a finalidade da receita angariada com o tributo era o financiamento desse sistema (n.º 2 do artigo 5.º, artigo 6.º e n.º 2 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 244/2003 de 7 de outubro).

O Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro - que revogou os preceitos do Decreto-Lei n.º 244/2003 relativos à “taxa de financiamento do SIRCA - 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. Nas alíneas a) e b) do artigo 2.º desse diploma, o legislador estabeleceu critérios de quantificação do tributo, impondo como limite os “custos associados” ao SIRCA, nomeadamente os custos administrativos, de recolha, de análise, de transporte e de destruição dos animais.

Atualmente, o recorte da base subjetiva de incidência e o procedimento de liquidação e cobrança, constantes dos artigos 7.º a 10.º do Decreto-Lei n.º 33/2017, de 23 de março, são semelhantes à versão originária do tributo, não obstante a significativa densificação do conceito de «apresentante dos animais para abate».

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.

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.

A qualificação de um tributo como imposto, por contraposição ao conceito constitucional de taxa, reside na análise do seu pressuposto e da respetiva finalidade: «o imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receitas que se destinam à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e que, por isso, tem apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais»; diversamente, «a taxa constitui uma prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, assumindo uma natureza sinalagmática» (Acórdãos n.ºs 365/2008, 177/2010, 152/2013, 539/2015, 320/2016, 848/2017, 418/2017, 367/2018, 379/18 e 7/2019).

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).

Por regra, em qualquer uma destas modalidades típicas, o elemento objetivo do pressuposto da taxa – o facto previsto na lei do qual depende a obrigação da taxa – é constituído pelas próprias prestações que visa compensar. Todavia, a jurisprudência constitucional, desde cedo admite que o legislador conceba taxas cujo pressuposto não seja constituído pela prestação que visa compensar mas por um facto que, de acordo com as regras da experiência, permita inferir com um grau de segurança elevado a realização daquelas prestações. Nestes casos, como acontece com as tarifas de saneamento e de recolha de lixos, a bilateralidade da taxa não é afastada pelo facto do legislador, por razões de ordem técnica, administrativa ou financeira, definir a incidência da taxa e o seu montante através de índices e presunções aptas a denotar a ocorrência de prestações administrativas (Acórdãos n.ºs 76/1988, 1140/1996, 22/2000). Mais recentemente a mesma jurisprudência alargou o conceito constitucional de taxa a contraprestações públicas que se limitam a levantar, sem mais, um obstáculo legal ao exercício de uma atividade legal – taxas de licenças – com a consequente obrigação passiva de suportar (prestações de pati) essa atividade, como foi o caso das taxas de licenciamento de mensagens publicitárias localizadas em propriedade privada (Acórdão n.º 177/2010) e a prestações públicas presumidas a partir de um dever legal de fiscalização do impacto ambiental e urbanístico da atividade tributada, como ocorreu na taxa de funcionamento de postos de abastecimento de combustíveis instalados em propriedade privada (Acórdão n.º 316/2014).

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.

De facto, o Tribunal Constitucional, de forma reiterada e uniforme, considera que em matéria de impostos o legislador está jurídico-constitucionalmente vinculado pelo *princípio da capacidade*

*contributiva* decorrente do princípio da igualdade tributária consagrado no artigo 13.º e/ou nos artigos 103.º e 104.º da CRP. Consistindo a igualdade em tratar por igual o que é essencialmente igual e diferente o que é essencialmente diferente, não é suficiente estabelecer distinções que não sejam arbitrárias ou sem fundamento material bastante; exige-se ainda que os factos tributáveis sejam reveladores de capacidade contributiva e que a distinção das pessoas ou das situações a tratar pela lei seja feita com base na capacidade contributiva dos respetivos destinatários (Acórdãos n.ºs 57/95, 497/97, 348/97, 84/2013, 142/2004, 306/2010, 695/2014, 42/2014, 590/2015, 620/2015 e 275/16).

Mas o critério da capacidade contributiva já não se mostra materialmente adequado à repartição dos tributos comutativos – taxas e contribuições –, porque a sua natureza exige que a repartição se faça em função do custo provocado pelo contribuinte ou em função do benefício de que ele se aproveita. Com efeito, a bilateralidade ou sinalagmaticidade característica desse tipo de tributos apela a uma *relação de equivalência* entre o tributo e o custo provocado ou o benefício gozado: a custo ou benefício igual deve corresponder tributo igual e a custo ou benefício diferente deve corresponder tributo diferente.

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 sobretributação 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.

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 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.

III – Pelo exposto, o Tribunal Constitucional decide:

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 consequentemente;

b) Negar provimento ao recurso.

Sem custas,

Lisboa, 4 de junho de 2019 - *Lino Rodrigues Ribeiro - Pedro Machete - Maria de Fátima Mata-Mouros - José Teles Pereira - Gonçalo Almeida Ribeiro - Maria Clara Sottomayor - Maria José Rangel de Mesquita - João Pedro Caupers - Fernando Vaz Ventura - Mariana Canotilho - Claudio Monteiro - Joana Fernandes Costa - Manuel da Costa Andrade*