

A TAXA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS COSMÉTICOS E DE HIGIENE CORPORAL: QUESTÕES DE IGUALDADE, LIBERDADE DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E NÃO DISCRIMINAÇÃO

Aquilino Paulo Antunes

1. Introdução; 2. As taxas sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal; 2.1. A génese do regime em vigor; 2.2. Os vários tipos de taxas de comercialização em vigor na actividade farmacêutica e respectivos regimes; 3. O confronto com o princípio da igualdade; 3.1. Considerações gerais; 3.2. A natureza jurídica deste tributo; 3.2.1. Das características próprias dos vários tipos de tributos; 3.2.2. Da natureza da taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal; 3.2.3. Posição adoptada quanto à natureza do tributo; 3.3. Capacidade contributiva ou equivalência? 3.4. Posição adoptada quanto ao parâmetro de igualdade. 4. O confronto com o direito da União Europeia; 4.1. A liberdade de circulação de mercadorias – considerações gerais; 4.2. A conformidade com a liberdade de circulação de mercadorias; 5. Conclusões.



1. INTRODUÇÃO

Existe no ordenamento jurídico português um conjunto de tributos que incide sobre produtos da actividade farmacêutica, designado por “taxas sobre a comercialização”.

Como veremos com maior detalhe adiante, as taxas sobre a comercialização são tributos que incidem sobre o volume de vendas dos produtos a que respeitam e têm por sujeitos passivos os responsáveis pela sua primeira colocação no mercado nacional. Ou seja, são sujeitos passivos deste tributo os importadores do produto que, na cadeia de valor, fazem a primeira transacção em Portugal, ou aqueles que, sendo o produto fabricado em Portugal, procedam à primeira transacção em território nacional. Em ambos os casos, os mesmos estão ou deverão estar inscritos como responsáveis pela introdução ou colocação no mercado do produto em causa junto do INFARMED-Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I. P. (INFARMED, I.P.), ou na Direcção-Geral de Veterinária (DGV), consoante se trate de medicamentos para uso humano, produtos farmacêuticos homeopáticos, produtos cosméticos e de higiene corporal, dispositivos médicos não activos, activos e para diagnóstico *in vitro*, por um lado, ou medicamentos veterinários, por outro.

De entre os vários tipos destes tributos, existe um que tem suscitado intensa litigiosidade desde o ano 2000. Estamos a referir-nos à inicialmente designada taxa sobre a comercialização de produtos de saúde e actualmente designada taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal. Esta taxa encontra-se regulada no Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, com algumas alterações consagradas em legislação dispersa, como veremos adiante. A redacção actual do diploma resulta do artigo 155.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprova o Orçamento de Estado para 2010.

Os fundamentos dessa litigiosidade começaram por ser a inconstitucionalidade tributo por indeterminação do objecto e a desconformidade com o artigo 33.º da “Sexta” Directiva relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado¹. Mais

¹ Dourado, A.P. (2007), 119 e ss. Vasques, S. (2004), 167 e ss.

recentemente, os fundamentos evoluíram e variam consoante os impugnantes, mas resumem-se basicamente aos seguintes: inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade, nas suas vertentes da equivalência, proporcionalidade, capacidade contributiva e não confiscatoriedade; violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal; inconstitucionalidade orgânica; e desconformidade com o direito da União Europeia, por violação da liberdade de circulação de mercadorias, com fundamento no facto de, embora indistintamente aplicável, a medida incidir predominantemente sobre produtos importados de outros Estados membros, dada a reduzida expressão da produção nacional, o que implicaria discriminação daqueles produtos e violação da liberdade de circulação de mercadorias.

O objectivo do presente trabalho é o de apurar em que medida é que procedem, ou não, a alegada violação do princípio da igualdade, quanto à questões da capacidade contributiva e da equivalência, e a alegada violação da liberdade de circulação de mercadorias, por discriminação dos produtos oriundos de outros Estados membros, quando comparados com os produtos nacionais.

2. AS TAXAS SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS COSMÉTICOS E DE HIGIENE CORPORAL

2.1. A GÉNESE DO REGIME EM VIGOR

Há quem identifique como antecedentes dos tributos em causa as designadas taxas devidas a favor dos organismos de coordenação e regulação económica que, embora já conhecidos desde o final do Século XIX, proliferaram no regime político que antecedeu a revolução de 25 de Abril de 1974. Com efeito, são vários os exemplos deste tipo de tributos que vigoraram

nesse quadro².

No que concerne às taxas sobre a comercialização de produtos de saúde e de produtos cosméticos e de higiene corporal, o antecedente mais longínquo que foi possível apurar é a taxa devida à extinta Comissão Reguladora dos Produtos Químicos e Farmacêuticos³. Essa taxa começou por ser apenas incidente sobre produtos importados, ao abrigo do Decreto n.º 30270, de 12 de Janeiro de 1940. Posteriormente, na sequência das obrigações decorrentes da Convenção de Estocolmo, que instituiu a Associação Europeia de Comércio Livre e de um acordo com a Comunidade Económica Europeia, o Decreto n.º 305/73, de 12 de Junho, e a Portaria n.º 417/73, da mesma data, vieram prever a aplicação dessa taxa tanto aos produtos importados como aos de produção nacional. Na área dos actualmente designados produtos cosméticos e de higiene corporal, este tributo variava entre 0,5%, 1% e 2%, consoante os produtos que estivessem em causa, e incidia sobre o preço de venda praticado pelo importador ou produtor. Nomeadamente, sobre a comercialização de uma pasta de dentes ou de um sabonete pagava-se 0,5%, enquanto sobre a comercialização de um perfume pagava-se 2%. Os medicamentos especializados estavam sujeitos a uma taxa de 0,4%, que incidia sobre o preço de venda ao público. Os produtos importados para consumo próprio igualmente estavam sujeitos ao pagamento do tributo, que incidia sobre o resultado da soma do preço CIF⁴, acrescido dos direitos de importação e de 20% do valor das duas parcelas anteriores. Este tributo foi mantido em vigor pelo Decreto-Lei n.º 374-H/79, de 10 de Setembro, sendo que nenhum dos referidos diplomas afectava a respectiva receita a qualquer finalidade específica, embora

² Vasques, S.(2004), 145 e ss.

³ De salientar que a Portaria n.º 417/73, de 12 de Junho, remete para o Decreto n.º 675/73, da mesma data, mas trata-se de um lapso evidente, visto que o diploma visado por essa remissão é o Decreto n.º 305/73, de 12 de Junho.

⁴ CIF: Costs, Insurance & Freight.

fosse receita própria da Comissão.

A extinção da Comissão Reguladora foi promovida pelo Decreto-Lei n.º 466/88, de 15 de Dezembro, que transferiu para a Direcção-Geral dos Assuntos Farmacêuticos do Ministério da Saúde as atribuições daquela Comissão, designadamente em matéria de medicamentos e produtos cosméticos e de higiene corporal (alínea *c*) do n.º 1 do artigo 4.º), e para o Departamento de Gestão Financeira dos Serviços de Saúde, do mesmo Ministério, as atribuições de cobrança da taxa (n.ºs 2 e 3 do artigo 15.º). Pela primeira vez é atribuído um destino ao produto deste tributo, afectando-se o mesmo à *“realização de estudos económicos e ao desenvolvimento de programas de fiscalização, comprovação e controle da qualidade na área do medicamento prosseguidos no âmbito do Serviço Nacional de Saúde”*.

Por razões que se desconhecem com exactidão, o pagamento e a liquidação e cobrança deste tributo terá caído em desuso. Julga-se que tal terá ficado a dever-se à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 10/93, de 15 de Janeiro, que aprovou a nova lei orgânica do Ministério da Saúde, extinguiu a Direcção-Geral dos Assuntos Farmacêuticos e o Departamento de Gestão Financeira dos Serviços de Saúde (alíneas *c*) e *d*) do artigo 15.º) e que criou os novíssimos Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento (INFARMED) e o Instituto de Gestão Financeira e Informática do Ministério da Saúde (IGIF) (artigos 13.º e 14.º). O artigo 22.º do mesmo diploma determinou a transmissão dos direitos e obrigações dos serviços extintos, incluindo posições contratuais, para os serviços para os quais foram transmitidas as respectivas atribuições e competências. Ou seja, a competência para cobrar o tributo, que pertencia ao extinto Departamento, transitou para o IGIF, como de resto resulta do artigo 32.º (*“Sucessão”*) do Decreto-Lei n.º 308/93, de 2 de Setembro, que aprovou a sua lei orgânica.

Esta separação entre as atribuições em matéria de medicamentos e produtos de saúde, que cabiam ao INFARMED, e de cobrança da taxa, que cabia ao IGIF – atribuição essa que este não terá, que se saiba, chegou a prosseguir – levou à posterior criação da designada taxa sobre a comercialização de medicamentos. A mesma começou por estar prevista no artigo 63.º da Lei do Orçamento de Estado para 1994 – Lei n.º 75/93, de 20 de Dezembro. Foi, depois, mantida em vigor e objecto de uma autorização legislativa pelo artigo 73.º da Lei do Orçamento de Estado para 1995 – Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro – vindo a culminar no Decreto-Lei n.º 282/95, de 26 de Outubro, que era aplicável aos medicamentos de uso humano e veterinários⁵.

A designada taxa sobre a comercialização de produtos de saúde foi inicialmente criada pelo artigo 72.º da Lei do Orçamento de Estado para 2000 – Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril. Este preceito copiou – e copiou mal – o artigo 63.º da Lei do Orçamento de Estado para 1994 – Lei n.º 75/93, de 20 de Dezembro – que criava a taxa sobre a comercialização de medicamentos. Copiou mal porque, por um lado, não teve em consideração que este preceito tinha a vigência limitada ao ano económico respectivo e, por isso, no ano seguinte o Governo teve de obter da Assembleia da República uma autorização legislativa que lhe permitisse criar o tributo para uma vigência mais alargada⁶; por outro, porque previu que o volume de vendas tivesse “por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final” quando é sabido que, ao contrário dos medicamentos – que à época tinham todos o preço de venda ao público administrativamente aprovado – os produtos

⁵ Não é clara a questão de saber se o diploma abrangia todos os medicamentos veterinários ou somente os sujeitos às atribuições do INFARMED, que eram apenas os medicamentos veterinários farmacológicos.

⁶ Daí que, como se salientou, tenha sido mantida em vigor e objecto de uma autorização legislativa no artigo 73.º da Lei do Orçamento de Estado para 1995 – Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro.

cosméticos e de higiene corporal, os dispositivos médicos e os produtos farmacêuticos homeopáticos não estão sujeitos a qualquer preço administrativamente fixado⁷.

O mesmo tributo foi mantido em vigor e objecto de autorizações legislativas pelo artigo 58.º da Lei do Orçamento de Estado para 2001 – Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro – e pelo artigo 55.º da Lei do Orçamento de Estado para 2002 – Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro – vindo a ter o seu regime consagrado no já referido Decreto-Lei n.º 312/2000, de 20 de Dezembro, que, como veremos, adiante, sofreu recentemente algumas alterações.

2.2. OS VÁRIOS TIPOS DE TAXAS DE COMERCIALIZAÇÃO EM VIGOR NA ACTIVIDADE FARMACÊUTICA E RESPECTIVOS REGIMES

À actividade farmacêutica, considerada no seu conjunto, são aplicáveis diversas taxas de comercialização, consoante os produtos em causa. De seguida enunciaremos o conjunto desses tributos, pela ordem cronológica da sua criação, bem como os traços específicos do respectivo regime. Apesar de específicos de cada tributo, os mesmos assentam numa matriz que poderemos também chamar comum, na medida em que todos estes tributos incidem subjectivamente sobre os responsáveis pela introdução ou colocação no mercado e objectivamente sobre o volume de vendas do produto, além de que a respectiva taxa ou alíquota é comum à generalidade destes tributos, salvo quanto ao tributo que incide sobre produtos cosméticos e de higiene corporal que ora nos ocupa. Além disso, todos estes tributos se destinam a financiar

⁷ Este facto, além de motivar acesa litigância com fundamento na indeterminabilidade da base tributária, levou a que o INFARMED, pela Circular n.º 1/2000, esclarecesse os sujeitos passivos no sentido de calcularem o tributo apenas com base no volume de vendas destes e a que o legislador de 2001 já “emendasse a mão” quanto a este aspecto.

actividades que beneficiam os cidadãos em geral e os profissionais de saúde. Indicaremos depois os aspectos que são comuns a todos eles.

I) TAXA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE MEDICAMENTOS

Como se referiu supra, a taxa sobre a comercialização de medicamentos encontra-se consagrada no Decreto-Lei n.º 282/95, de 26 de Outubro. Actualmente, a mesma apenas abrange medicamentos de uso humano, na medida em que, como se verá de seguida, os medicamentos veterinários se encontram, desde 2008, sujeitos a um regime específico.

Nos termos do artigo 1.º do referido diploma, este tributo incide subjectivamente sobre os titulares de autorização de introdução no mercado, ou outro responsável indicado por aqueles, de cada medicamento de uso humano, incluindo os vendidos no mercado hospitalar⁸. E incide objectivamente sobre o volume de vendas do mesmo medicamento, calculado com base num preço de venda ao público de referência, que inclui a aplicação das margens de comercialização máximas admitidas para os medicamentos comparticipáveis⁹. A taxa do tributo é de 0,4%. De acordo com a alínea *d*) do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 112/2011, de 28 de Novembro, que estabelece o regime de preços dos medicamentos de uso humano sujeitos a receita médica e dos medicamentos não sujeitos a receita médica comparticipados, a taxa sobre a comercialização de

⁸ Sobre o titular da autorização de introdução no mercado, veja-se o Decreto-Lei n.º 176/2006, de 30 de Agosto.

⁹ O preço de venda ao público de referência é fundamental para o cálculo do tributo devido pela comercialização dos medicamentos vendidos no mercado hospitalar e para os medicamentos não sujeitos a receita médica não comparticipados, na medida em que, em ambos os casos, os mesmos não têm preço de venda ao público aprovado nem margens de comercialização. A aplicação das margens de comercialização recai sobre o preço de venda ao hospital (PVH) ou sobre o preço de venda ao armazenista (PVA), consoante o caso.

medicamentos integra o preço de venda ao público dos medicamentos abrangidos pelo mesmo diploma.

Segundo o n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 282/95, de 26 de Outubro, o tributo destina-se ao sistema de garantia de qualidade dos medicamentos e ao Sistema Nacional de Farmacovigilância, bem como à realização de estudos de avaliação do impacte social dos medicamentos e a acções de informação para os agentes de saúde e consumidores, a assegurar pelo INFARMED, I.P.

II) TAXAS SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS COSMÉTICOS E DE HIGIENE CORPORAL, DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS HOMEOPÁTICOS E DE DISPOSITIVOS MÉDICOS NÃO ACTIVOS E PARA DIAGNÓSTICO *IN VITRO*

Conforme se aludiu supra, as taxas sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal, de produtos farmacêuticos homeopáticos e de dispositivos médicos não activos e para diagnóstico *in vitro* encontram-se consagradas no Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, embora com algumas alterações.

Nos termos do artigo 1.º do referido diploma, estes tributos incidem subjectivamente sobre as entidades responsáveis pela colocação no mercado dos produtos mencionados. A incidência objectiva recai sobre o montante do volume de vendas dos mesmos produtos, deduzido o imposto sobre o valor acrescentado. A taxa ou alíquota é de 0,4% para produtos farmacêuticos homeopáticos e para dispositivos médicos não activos e para diagnóstico *in vitro*¹⁰. No que se

¹⁰ De salientar que, decorrido o período transitório de dois anos previsto no n.º 9 do artigo 202.º do Decreto-Lei n.º 176/2006, de 30 de Agosto, se estima que o número destes produtos seja extremamente reduzido ou inexistente, visto que terão passado a medicamentos homeopáticos de registo simplificado e, como tal, passado a ficar sujeitos à taxa sobre a comercialização de medicamentos.

refere aos produtos cosméticos e de higiene corporal, a taxa começou por ser de 2%, tendo sido reduzida para 1,5% para o ano 2007, através do artigo 152.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro – Lei do Orçamento de Estado para 2007- e para 1% para o ano 2008, pelo artigo 129.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro – Lei do Orçamento de Estado para 2008 –; foi mantida na mesma percentagem para o ano 2009, pelo artigo 168.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro – Lei do Orçamento de Estado para 2009. O artigo 155.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, já referido, consagrou definitivamente a taxa ou alíquota de 1%.

Segundo o n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, a taxa constitui contrapartida do adequado controlo dos respectivos produtos de saúde, com a execução de acções inspectivas de carácter aleatório e subsequente controlo laboratorial dos produtos colocados no mercado, visando garantir a qualidade e segurança da utilização dos mesmos, bem como da realização das acções de informação e formação que visem a protecção da saúde pública e dos utilizadores, devendo o INFARMED, I.P., comunicar as conclusões dos estudos e das informações recolhidas sobre cada um dos produtos cosméticos e de higiene corporal, produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos não activos e dispositivos para diagnóstico *in vitro* que os respectivos sujeitos passivos comercializam.

III) TAXA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE DISPOSITIVOS MÉDICOS ACTIVOS

A taxa sobre a comercialização de dispositivos médicos activos foi criada pelo Decreto-Lei n.º 264/2003, de 24 de Outubro, ao abrigo de autorização legislativa concedida pelo artigo 47.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro – Lei do Orçamento de Estado para 2003. Embora a mesma tenha

começado por constituir receita própria do Instituto Nacional de Saúde Dr. Ricardo Jorge (INSA) e do INFARMED, I.P., na proporção de 75% e 25% respectivamente, para cada entidade, passou a ser receita própria deste mesmo Instituto com a transferência para este das atribuições daquele em matéria de dispositivos médicos activos, operada pelo Decreto-Lei n.º 76/2006, de 27 de Março¹¹.

Este tributo incide sobre o montante do volume de vendas dos dispositivos médicos implantáveis activos e outros dispositivos médicos activos, deduzido o imposto sobre o valor acrescentado (n.º 3 do artigo 1.º). Subjectivamente, incide sobre os responsáveis pela comercialização destes produtos. A taxa ou alíquota é de 0,4%.

O tributo é contrapartida do adequado controlo dos respectivos dispositivos, com a execução de acções inspectivas de carácter aleatório e subsequente controlo laboratorial dos produtos colocados no mercado, visando garantir a qualidade e segurança da utilização dos mesmos, bem como da realização das acções de informação e formação que visem a protecção da saúde pública e dos utilizadores, a assegurar actualmente apenas pelo INFARMED, I.P.

IV) TAXA DE COMERCIALIZAÇÃO DE MEDICAMENTOS VETERINÁRIOS

A taxa de comercialização de medicamentos veterinários farmacológicos e imunológicos foi criada pelo Decreto-Lei n.º 253/2007, de 9 de Julho, ao abrigo de autorização legislativa concedida pelo artigo 153.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro – Lei do Orçamento de Estado para 2007.

Em termos subjectivos, o tributo incide sobre os titulares

¹¹ Esta transferência apenas se concretizou com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 269/2007, de 26 de Julho, na medida em que o artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 76/2006, de 27 de Março, a tinha feito depender de portaria que nunca foi publicada.

de autorização de introdução no mercado de medicamentos veterinários farmacológicos ou imunológicos, sujeitos e não sujeitos a receita médico-veterinária, ou a entidade que fique responsável, por indicação daqueles, pela sua comercialização. O tributo incide objectivamente sobre o volume de vendas de cada medicamento veterinário farmacológico ou imunológico, calculada sobre o preço de venda. A taxa ou alíquota deste tributo é de 0,4%.

O tributo destina-se ao suporte financeiro do sistema de garantia de qualidade dos medicamentos veterinários farmacológicos e imunológicos, do Sistema Nacional de Farmacovigilância e Toxicologia Veterinária para os medicamentos veterinários farmacológicos e imunológicos e do Plano Nacional de Controlo de Utilização de Medicamentos Destinados a Animais de Exploração, bem como da realização de estudos de avaliação do impacte epidemiológico daqueles medicamentos e de acções de formação e informação aos profissionais de saúde animal, aos agentes económicos do sector agro-pecuário e aos consumidores de alimentos de origem animal, a assegurar pela Direcção-Geral de Veterinária. Esta deve enviar aos obrigados ao pagamento da taxa as conclusões dos estudos e das informações recolhidas sobre cada um dos medicamentos veterinários farmacológicos e imunológicos que comercializam.

V) REGIME COMUM

Como regime comum a estes tributos, temos que os mesmos são receitas próprias das entidades reguladoras e supervisoras do respectivo mercado e são objecto de declaração mensal e de auto-liquidação por parte dos sujeitos passivos, relativamente às vendas efectuadas no mês imediatamente anterior. O incumprimento de cada uma destas obrigações – declaração de vendas e auto-liquidação – constitui contra-

ordenação punível com coima, cabendo o respectivo processamento às entidades credoras e a aplicação da coima ao seu dirigente máximo.

Em termos de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, o INFARMED, I.P., pode determinar e realizar, autonomamente ou em articulação com a Inspeção-Geral de Finanças, as inspeções e demais acções consideradas necessárias à liquidação oficiosa das taxas sobre a comercialização de medicamentos, de produtos de saúde, de dispositivos médicos e de produtos cosméticos e de higiene corporal e para a sua efectiva cobrança, bem como à verificação e fiscalização da correcção dos elementos, documentos e declarações fornecidos, designadamente pelos respectivos sujeitos passivos para a determinação daqueles tributos, incluindo a definição e execução dos procedimentos e a recolha de elementos e documentos adequados àqueles efeitos (alínea *n*) do n.º 4 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 46/2012, de 24 de Fevereiro), enquanto que a DGV apenas pode determinar, em articulação com a Inspeção-Geral das Finanças, inspeções com o objectivo de verificar a correcção dos elementos fornecidos para a determinação da taxa.

3. O CONFRONTO COM O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Como é sabido, ao nível da legitimação material dos tributos, a jurisprudência e a doutrina geralmente defendem que, à luz do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição da República, os impostos devem, por via de regra, obedecer a esse princípio na vertente da capacidade contributiva, ou do sacrifício – como decorre do n.º 1 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária – e as taxas devem obedecer ao princípio da igualdade na vertente da equivalência, ou do custo

ou do benefício.

Mais difícil é a questão de saber de saber qual o melhor parâmetro de aferição do respeito pelo princípio da igualdade no que se refere às contribuições financeiras e aos impostos especiais de consumo. Há quem entenda que, nestes casos, deverá aplicar-se o princípio da igualdade na vertente da equivalência¹².

3.2. A NATUREZA JURÍDICA DESTE TRIBUTO

Uma das questões controvertidas na doutrina é a da natureza jurídica da taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal. Dizemos na doutrina, porque a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional foi unânime em considerar que a taxa sobre a comercialização de produtos de saúde criada pelo artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, era um imposto, embora o Supremo admita que se possa estar perante um outro tipo de tributo sujeito ao mesmo tratamento constitucional.

Antes, porém, de entrarmos nesta questão, cabe fazer uma breve caracterização sumária dos vários tipos de tributos. É o que se fará de seguida.

3.2.1. DAS CARACTERÍSTICAS PRÓPRIAS DOS VÁRIOS TIPOS DE TRIBUTOS

A Revisão Constitucional de 1997 veio dar uma nova redacção à alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da

¹² Vasques, S. (2008), 372 e ss. Sobre o critério do benefício, cfr. Silva, S.T. (2008), 54 e ss. Sanches, J.L.S. (2007), 22 e ss. Carlos, A.F.B. (2008), 39 e 48 e ss., refere-se às contribuições financeiras como integrando as especiais mas depois socorre-se do n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária para, por via da equiparação destas a impostos, justificar a sua obediência ao princípio da legalidade. Nabais, J.C. (2005), 443 e ss., fala em figuras próximas dos impostos, designadamente alicerçando-se na jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre alguns destes tributos.

República Portuguesa, consagrando a reserva relativa de lei para o regime geral das “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”.

O surgimento desta figura naquele preceito, conjuntamente com os impostos e as taxas, veio permitir o entendimento doutrinário de que surgiu um terceiro tipo de tributos, a par dos impostos e das taxas¹³. Esta trilogia de tributos, todos de natureza coactiva, foi, depois, consagrada no n.º 2 do artigo 3.º da Lei Geral Tributária.

O imposto é uma prestação pecuniária, exigida com fundamento na lei, uma vez verificado o facto nela previsto, independentemente de qualquer contrapartida por parte da entidade pública credora, destinada principal ou exclusivamente à cobertura de despesas públicas.

A taxa é uma prestação pecuniária com carácter sinalagmático, devida a uma entidade pública como contrapartida da prestação concreta de um serviço público, da utilização de um bem do domínio público ou da remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (n.º 2 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária); a taxa pressupõe que o sujeito passivo provoque ou aproveite determinada actividade administrativa e é medida pelo custo para a Administração ou pelo benefício para o particular.

Mais difícil é a caracterização das contribuições financeiras. Não obstante e como já defendemos noutro lugar, parece que poderá dizer-se que o que essencialmente caracteriza e distingue estes tributos, relativamente às demais receitas coactivas e de carácter não sancionatório cobradas pelos entes públicos, são os seguintes aspectos: (i) serem receitas próprias que se destinam a financiar entidades públicas não territoriais, (ii) não serem bilaterais nem unilaterais, (iii) não assentarem na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras

¹³ Cfr. Canotilho, J.J.G. & V. Moreira (2007), 1095-1096.

públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade e (iv) incidirem sobre determinado grupo de contribuintes, geralmente sujeitos às atribuições da entidade beneficiária ou que com as quais apresentam determinada conexão¹⁴.

Atento o facto de ainda não existir um regime geral das contribuições financeiras, a doutrina entende que estas devem ser criadas por lei da Assembleia da República ou por decreto-lei autorizado, sob pena de inconstitucionalidade orgânica. Suzana Tavares da Silva, bem como Sérgio Vasques, entre outros, defendem, até, que, enquanto não for criado o referido regime geral, as contribuições financeiras seguem o regime jurídico dos impostos¹⁵.

Vejamos de seguida qual a natureza da taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal, à luz desta caracterização sumária.

3.2.2. DA NATUREZA DA TAXA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS COSMÉTICOS E DE HIGIENE CORPORAL

Como se referiu a questão na natureza jurídica deste tributo é mais uma questão doutrinária do que jurisprudencial.

Com efeito, o Supremo Tribunal Administrativo, em acórdão de 4 de Junho de 2003, proferido no processo n.º 61/03, fundamenta o seu entendimento nas considerações que resumidamente se enunciam:

- A taxa distingue-se do imposto pela

¹⁴ Ver a nossa tese de mestrado subordinada ao título “Com um Regime Geral por Horizonte: Contributo para a Definição do Parâmetro de Igualdade e da Base de Cálculo das “Demais Contribuições Financeiras a Favor das Entidades Públicas” (Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa).

¹⁵ Vasques, S. (2008), 244. Silva, S. T. (2008), 12. Canotilho, J.J.G. & V. Moreira (2007), 1095-1096.

bilateralidade ou unilateralidade, respectivamente;

– A taxa, ao contrário do imposto, implica correspectividade entre duas prestações, a do utente do serviço e a do Estado ou outra entidade pública.

– Esta correspectividade tem uma vertente substancial ou material, embora não vá tão longe quanto os contratos sinalagmáticos, porque não há uma equivalência económica rigorosa entre o valor do serviço e o montante da quantia a pagar, podendo até esta ser bastante superior ao custo daquele, excepto no caso de “desproporção intolerável”.

– O n.º 1 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, destina este tributo “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo Infarmed”, pelo que se visa, fundamentalmente, concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais¹⁶, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

– Os beneficiários directos do tributo não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou a comunidade beneficiária directa do sistema, pelo que não existe uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

– Pelo contrário, do que se trata é de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

¹⁶ Artigo 64.º da Constituição da República.

Continua, depois, negando qualquer relação bilateral ou sinalagmática entre o pagamento do utente do serviço público e a actividade prestada pelo INFARMED, I.P., bem como qualquer propósito de remoção de um obstáculo jurídico à actividade do particular, concluindo com a afirmação de que se está perante um imposto ou um tributo sujeito a regime constitucional semelhante.

Por seu turno, o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 127/2004, é mais assertivo quando afirma que se trata «*de um imposto que visa tributar o consumo de certos “produtos de saúde” (imposto indirecto sobre o consumo), cujos sujeitos passivos são os “produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos de saúde colocados no mercado” (que naturalmente o repercutirão no consumidor final, pelo que este é assim o seu sujeito económico)*»¹⁷.

Devemos notar que este entendimento jurisprudencial não anda longe do que resulta do preceituado no artigo 4.º da Lei Geral Tributária, no que respeita às diferenças entre imposto e taxa.

O entendimento destes dois Tribunais Superiores foi sufragado em dezenas de acórdãos e decisões sumárias^{18/19}.

¹⁷ Dourado, A.P. (2007), 119 e ss. Vasques, S. (2004), 167 e ss.

¹⁸ - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de Junho de 2003, proferido no Recurso n.º 61/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Brandão de Pinho;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Julho de 2003, proferido no Recurso n.º 439/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro António Pimpão;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Outubro de 2003, proferido no Recurso n.º 1063, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Baeta de Queiroz;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de Outubro de 2003, proferido no Recurso n.º 438/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Alfredo Madureira;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de Outubro de 2003, proferido no Recurso n.º 1061/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Vitor Meira;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de Outubro de 2003, proferido no Recurso n.º 1060/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Vitor Meira;

Os argumentos que presidiram a tais decisões judiciais procedem igualmente no que respeita à taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal criada pelo Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro. Isto mesmo tem vindo a ser confirmado por diversos acórdãos do Tribunal Central Administrativo do Sul, proferidos ao longo dos últimos três anos²⁰.

-
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5 de Novembro de 2003, proferido no Recurso n.º 437/03 - 30, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Mendes Pimentel;
 - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de Dezembro de 2003, proferido no Recurso n.º 434/03 - 30, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Almeida Lopes;
 - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de Dezembro de 2003, proferido no Recurso n.º 435/03 - 30, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Almeida Lopes;
 - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Janeiro de 2004, proferido no Recurso n.º 1638/03 - 30, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Brandão de Pinho;
 - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Janeiro de 2004, proferido no Recurso n.º 307/03 - 30, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Pimenta do Vale;
 - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de Fevereiro de 2004, proferido no Recurso n.º 1636/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Almeida Lopes;
 - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de Fevereiro de 2004, proferido no Recurso n.º 1834/03 - 30, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Mendes Pimentel;
 - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de Dezembro de 2003, proferido no Recurso n.º 1065/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro António Pimpão.
 - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de Dezembro de 2003, proferido no Recurso n.º 1639/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Alfredo Madureira;
 - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Novembro de 2003, proferido no Recurso n.º 1065/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Mendes Pimentel;

¹⁹ Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 134/04, 162/04, 164/04, 165/04, 166/04, 167/04, 168/04, 178/04, 190/04, 191/04, 193/04, 194/04, 195/04, 206/04, 248/04, 247/04, 249/04, 250/04, 305/04.

²⁰ Veja-se, por todos, o recente acórdão de 18/09/2012 do Tribunal Central Administrativo do Sul, proferido no processo n.º 05131/11, bem como a jurisprudência nele citada.

Ora, se é certo que a jurisprudência não vai tendo grandes dúvidas em qualificar este tributo como imposto, não é menos verdade que na doutrina não existe unanimidade na abordagem. Há quem considere este tipo de tributos não como um imposto mas como uma contribuição financeira: é o caso de Sérgio Vasques, que já sobre eles teve oportunidade de se pronunciar mais do que uma vez²¹.

O entendimento de que se trata de contribuição financeira assenta essencialmente em duas ordens de considerações, a saber: por um lado, que se está perante uma taxa de coordenação económica; por outro, que o próprio legislador se preocupou, logo no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, em legitimar materialmente os tributos nele previstos, incluindo o que ora nos ocupa, reforçando a ideia de que os mesmos constituem uma contrapartida de prestações previstas no mesmo diploma, que aproveitam ao conjunto de operadores económicos. O Autor retira destes aspectos aquele que considera ser o fundo paracomutativo próprio das contribuições financeiras, decorrente de algum sinalagma entre o pagamento do tributo e as prestações que presumivelmente o grupo dos seus sujeitos passivos receberá do INFARMED, I.P.

Julgamos, porém, que se trata de uma conclusão inadequada. Por várias ordens de razões.

Em primeiro lugar, porque as taxas sobre a comercialização a que nos vimos referindo – qualquer das que referimos – não revestem as características próprias das taxas de coordenação ou regulação económica. De facto, enquanto estas têm uma vocação generalista, em termos de oneração de todas as entidades sujeitas aos poderes de regulação e supervisão, já aquelas têm uma vocação meramente parcelar, focalizada em certas categorias de produtos, deixando de fora da sua base tributável subjectiva largas parcelas de operadores

²¹ Vasques, S. (2004), 164 e ss; Vasques, S. (2008), 191 e ss.

económicos sujeitos às atribuições do INFARMED, I.P.²². Basta recordar que estão também sujeitos aos poderes de regulação e supervisão do INFARMED, I.P., os fabricantes e distribuidores de medicamentos e produtos de saúde, bem como as farmácias, e que na esmagadora maioria dos casos – salvo, talvez, alguns fabricantes e distribuidores – nenhuma destas entidades é sujeito passivo de qualquer daqueles tributos.

Acresce que, nas taxas de coordenação económica, tal como nas quotizações para as Ordens profissionais, se visa apenas tributar o regulado – atenta a presunção de que o mesmo desfruta de um benefício ou provoca maiores despesas decorrente da actividade reguladora – e não o consumidor final. Pelo contrário, no que respeita às taxas sobre a comercialização, o que se visa tributar é o consumidor final. Tanto assim que, na taxa sobre a comercialização de medicamentos, este tributo é, como se salientou supra, um dos componentes do preço de venda ao público. Ora, tendo em conta que, como vimos, esta “taxa” serviu de paradigma para as demais “taxas sobre a comercialização” que constituem receita própria do INFARMED, I.P., é forçoso concluir que na *mens legislatoris* estava claramente subjacente o propósito de repercussão deste tributo sobre o consumidor final.

Em segundo lugar, ao contrário do que defende o referido Autor, não é exacta a afirmação de que os beneficiários das prestações que o tributo se destina a financiar sejam os seus sujeitos passivos. Como se referiu, são os consumidores dos produtos tributados e os profissionais de saúde – e não os regulados ou sujeitos passivos do tributo – que beneficiam das prestações públicas que ao INFARMED, I.P., cabe assegurar e que, em suma, se reconduzem às atribuições legais desta

²² Cfr., a propósito das taxas devidas pela regulação e supervisão da Entidade Reguladora para a Comunicação Social, o n.º 2 do artigo 4.º e o artigo 5.º do Regulamento aprovado pelo Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 70/2009, de 31 de Março, e a Portaria n.º 653/2006, de 29 de Junho.

entidade. De facto e como certamente notou o Tribunal Constitucional, os destinatários da actividade do INFARMED, I.P., que as taxas se destinam a financiar são o público em geral e os utilizadores dos produtos sobre cujas vendas incidem. Tanto assim que no n.º 2 do artigo 1 do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, se afirma que a taxa “*constitui contrapartida do adequado controlo dos respectivos produtos de saúde, com a execução de acções inspectivas de carácter aleatório e subsequente controlo laboratorial dos produtos colocados no mercado, visando garantir a qualidade e segurança da utilização dos mesmos, bem como da realização das acções de informação e formação que visem a protecção da saúde pública e dos utilizadores*”. Ou seja, visam-se duas ordens de objectivos, a saber: (i) a *qualidade e segurança da utilização destes produtos* e (ii) a *protecção da saúde pública e dos utilizadores*.

Parece, pois, não restarem dúvidas de que o objectivo deste tributo – tal como das demais taxas sobre comercialização que constituem receita própria do INFARMED, I.P., – é financiar a realização pelo INFARMED, I.P., de algumas das suas atribuições legais previstas nas alíneas e) a g) do n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 46/2012, de 24 de Fevereiro, a saber: garantir a qualidade, segurança, eficácia e custo-efectividade dos medicamentos de uso humano, dispositivos médicos e produtos cosméticos e de higiene corporal; monitorizar o consumo e utilização de medicamentos; e promover o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional de medicamentos de uso humano, dispositivos médicos e produtos cosméticos e de higiene corporal.

Em terceiro lugar, nas contribuições financeiras a favor das entidades de coordenação e regulação económica existe, em regra, uma prestação a favor do grupo de sujeitos passivos, ou uma outra conexão relevante, que permite justificar, sob o

ponto de vista material, a sua sujeição ao tributo.

Porém, tal já não acontece com as taxas sobre a comercialização. Com efeito e conforme também foi salientado pelo Tribunal Constitucional, do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, não resulta qualquer obrigação especial de realização regular e contínua das actividades que nele são previstas como devendo ser asseguradas pelo INFARMED, I.P., além de que os destinatários desta actividade são os profissionais de saúde e o público em geral; não são os sujeitos passivos. Mesmo o fornecimento pelo INFARMED, I.P., aos sujeitos passivos da taxa, de alguns elementos previstos no Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, só é devido se e quando a mesma Autoridade Nacional realizar os estudos previstos no mesmo diploma, cuja realização, repete-se, não tem carácter regular e contínuo nem tem periodicidade ou quantidade obrigatórias.

Temos, pois, para nós que – tal como igualmente reconheceram o Supremo Tribunal Administrativo e o Tribunal Constitucional – o fundo paracomutativo, ou o carácter bilateral e sinalagmático com o grupo de sujeitos passivos, não existe no caso dos tributos em apreço. Aliás, cabe referir que a taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal é substancialmente diversa da antiga taxa a favor da extinta Comissão Reguladora dos Produtos Químicos e Farmacêuticos, quanto às suas características e finalidades, não podendo partir-se desta para classificar a actual como taxa de regulação.

Deve, ainda, notar-se o facto de a doutrina estar dividida na classificação a atribuir às contribuições: geralmente distinguem-nas em contribuições especiais e demais contribuições financeiras e, dentro daquelas, entre contribuições de melhoria e contribuições para maiores despesas²³. No entanto, estas últimas são consideradas

²³ Sanches, J.L.S. (2007), 22 e ss. Carlos, A.F.B. (2008), 39 e 48 e ss., refere-se à

impostos pelo artigo 4.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária. Alguns, depois de diversas considerações sobre estas distinções, reconduzem estes tributos à dicotomia impostos ou taxas²⁴. Outros defendem que, até à aprovação do regime geral das contribuições financeiras, estas devem seguir o regime dos impostos²⁵.

3.2.3. POSIÇÃO ADOPTADA QUANTO À NATUREZA DO TRIBUTO

Pela nossa parte, consideramos que existem mais argumentos a favor da classificação da taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal como imposto do que como contribuição financeira.

Para o efeito, julgamos dever fazer-se uma análise do modo como o legislador estruturou o tributo, em vez de procurar catalogá-lo primeiro, com base apenas num elemento, sem ter em conta todos os demais elementos que deverão ser apreciados.

Desde logo, parece-nos não ser determinante, por si só, para a classificação de certo tributo como contribuição financeira, o facto de a receita ser consignada a uma entidade pública diferente da pessoa colectiva Estado. Basta recordar a consignação de receitas de impostos a favor das autarquias locais, para se concluir que a expressão “*demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*” parece pouco acrescentar à caracterização do tributo, ou seja, não apenas é pelo facto de um tributo ter a sua receita consignada a uma

contribuições financeiras como integrando as especiais mas depois socorre-se do n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária para, por via da equiparação destas a impostos, justificar a sua obediência ao princípio da legalidade. Nabais, J.C. (2005), 443 e ss., fala em figuras próximas dos impostos, designadamente alicerçando-se na jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre alguns destes tributos.

²⁴ É o caso de Nabais, J.C. (2009), 33.

²⁵ Cfr. Silva, S.T. (2008), 11-12 e 44 e ss e Canotilho, J.J.G. & V. Moreira (2007), 1095.

entidade pública diferente da pessoa colectiva Estado que o mesmo deve ser caracterizado como contribuição financeira.

Depois, parece-nos que a existência de um fundo comutativo – ou paracomutativo – igualmente não é determinante para a classificação de um tributo como contribuição financeira. Basta recordar que existem alguns impostos, incluindo os especiais de consumo, aos quais a doutrina reconhece um fundo comutativo. Aliás, Saldanha Sanches classifica o Imposto Municipal sobre Imóveis e os impostos especiais sobre o consumo como tributos comutativos²⁶. Por isso, não é o facto de a receita de um tributo ser consignada a uma entidade pública específica ou o facto de o mesmo ter um longínquo carácter comutativo – ou paracomutativo, se quisermos – que o torna uma contribuição financeira.

Por outro lado, não é o facto de o legislador baptizar determinado tributo de imposto ou de taxa que o tornam *ipso facto* num imposto ou numa taxa.

Também não é pelo facto de o tributo ter uma base de incidência objectiva *ad valorem* que o mesmo é classificado de imposto, na medida em que, como é sabido, existem impostos especiais de consumo que têm uma base *ad valorem* e outros que têm uma base unitária, assente no benefício ou no custo²⁷.

Mais: não é pelo facto de o legislador ter identificado como sujeitos passivos de um tributo um determinado conjunto de pessoas que poderá de imediato afirmar-se que os mesmos são os contribuintes de facto – ou seja, aqueles que o legislador visou efectivamente tributar e que, nessa medida, se está perante uma contribuição financeira porque está identificado um grupo de sujeitos passivos. É que existem exemplos em que o legislador identifica certos sujeitos passivos mas não

²⁶ Sanches, J.L.S. (2007), 53. Vasques, S. (2008), 206 e ss.

²⁷ Como se sabe, o imposto especial sobre o tabaco tem uma base *ad valorem*. Cfr. Vasques, S. (2008), 475.

pretende efectivamente que os mesmos suportem a carga tributária, antes funcionando esses sujeitos quase como que substitutos tributários, ou seja, como entidades obrigadas à liquidação, cobrança e entrega ao Estado da receita do tributo. Estamos a pensar no caso do IVA, em que o legislador pretende que seja o consumidor final a suportar a carga tributária mas erige como sujeitos passivos do tributo todos os operadores económicos que intervêm no circuito, desde o fabricante até ao último retalhista, obrigando-os a liquidar e cobrar o imposto, deduzido do que tiverem pago a montante, e a entregá-lo ao Estado.

Aliás, a solução a que recorreu o legislador nas taxas sobre a comercialização também foi ditada por razões de praticabilidade²⁸. Tanto assim que o mesmo resolveu erigir como sujeitos passivos os sujeitos que efectivassem a primeira venda em território português, em vez de adoptar, no limite, a possibilidade situada no extremo oposto, que seria erigir como sujeito passivo o consumidor final ou o último retalhista. Fê-lo partindo do princípio que, quer ao nível da liquidação e cobrança quer ao nível do controlo do cumprimento da lei, seria mais praticável e mais eficaz que tais operações se situassem ao nível de algumas centenas de entidades – os sujeitos passivos do tributo – do que, potencialmente, ao nível dos dez milhões de residentes em Portugal, a que acresceriam as pessoas colectivas nele sedeadas.

Além disso, o tributo em apreço incide sobre certo volume de vendas de determinados produtos e não sobre o exercício de determinada actividade regulatória prestada pelo INFARMED, I.P., a favor dos sujeitos passivos da taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal.

Há, pois, que atender a todas as características do tributo em causa por forma classificá-lo numa das três categorias

²⁸ Para maiores desenvolvimentos sobre o tema da praticabilidade, ver Dourado, A.P. (2007), 672.

previstas na Constituição da República.

Feita essa análise, afigura-se-nos que o tributo deverá ser classificado como imposto, taxa ou contribuição financeira consoante a preponderância dos seus traços distintivos. Ou seja: se se tratar de um tributo marcadamente unilateral, com base de incidência *ad valorem* relativamente à generalidade dos produtos ou serviços, assente essencialmente na capacidade contributiva revelada na aquisição, tendo por sujeitos passivos a generalidade dos residentes, sujeito a uma taxa progressiva ou não, com a receita consignada a favor do Estado, estaremos certamente perante um imposto. Se, por outro lado, estivermos perante um tributo cobrado por uma qualquer entidade pública como constituindo o custo administrativamente fixado pela prestação de um serviço público, pela utilização de um qualquer bem público ou pela remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, (v.g. o custo da emissão de uma certidão ou de uma fotocópia autenticada, o custo do estacionamento em determinado parque público ou a emissão de uma licença), que não deverá ter base *ad valorem* mas não deverá exceder de forma ostensiva o referido custo, estaremos perante uma taxa.

No intervalo entre estes dois limites, que diríamos extremos, temos ainda toda uma panóplia de tributos classificáveis como impostos e taxas, bem como classificáveis como contribuições financeiras, que poderão apresentar, nalguns casos, traços característicos mais próximos dos impostos e, noutros, mais próximos das taxas bilaterais.

No caso das taxas sobre a comercialização, sobressaem, em nossa opinião, os seguintes aspectos: (i) o contribuinte de facto é o consumidor final que adquire os produtos a elas sujeitos; (ii) os sujeitos passivos auto-liquidam e pagam ao INFARMED, I.P., o tributo que já incluíram no preço de venda e que é repercutido no consumidor final; (iii) o tributo tem uma base *ad valorem*; (iv) os sujeitos passivos do tributo não têm

direito a qualquer contrapartida específica obrigatória por parte do INFARMED, I.P.; (v) são os consumidores finais e os profissionais de saúde os destinatários da actividade do INFARMED, I.P., que, no exercício das suas atribuições legais, deve verificar e controlar a qualidade, eficácia, segurança e o cumprimento das demais obrigações legais por parte dos produtos sobre cuja venda incidem os tributos; (vi) a receita cobrada destina-se a financiar a prossecução de atribuições gerais que ao Estado incumbem e que são em concreto asseguradas pelo INFARMED, I.P., como seja a protecção da saúde pública.

Acresce que, tal como acontece com outros produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, os produtos farmacêuticos, pelos riscos que lhes são inerentes, não são equiparáveis a uma qualquer mercadoria. Por isso, os respectivos preços, e a carga tributária que sobre eles incide, têm sempre um objectivo extrafiscal de moderação do consumo e de oneração dos consumos de luxo.

Consideramos, pelo exposto, que, atentas as características do tributo em causa, a taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal é um imposto especial sobre o consumo e não uma contribuição financeira, subscrevendo-se o entendimento da jurisprudência citada.

Naturalmente que, sob o ponto de vista formal, a classificação deste tributo como imposto não levanta especial dificuldade, na medida em que o mesmo consta de decreto-lei autorizado, encontrando-se, por isso, cumprido o princípio da legalidade. Suscita-se, de seguida, a questão da legitimação material do tributo no confronto com a Constituição.

3.3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OU EQUIVALÊNCIA?

O princípio da igualdade constitui um dos pilares fundamentais do direito tributário. O mesmo encontra-se consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa e tem aplicação transversal, inclusivamente em matéria tributária. No essencial, este princípio postula que se trate de modo igual o que é igual e se trate de modo diferente o que é objectivamente diverso²⁹.

No âmbito do direito tributário, o princípio da igualdade constitui um limite material, de natureza constitucional, ao poder de conformação do legislador ordinário em matéria de criação e definição dos tributos³⁰. O tributo deve ser geral – no sentido de se aplicar a todos os cidadãos – e deve ser uniforme – no sentido de tributar de igual modo que se encontre em idêntica situação e de modo proporcionalmente diverso quem se encontre em situação diversa³¹. Estas regras só podem ser derogadas com fundamento material bastante. No entanto, tendo em conta a referida liberdade de conformação na escolha pública dos grupos de cidadãos a onerar, bem como da medida do tributo, a probabilidade de funcionamento deste limite material em sede jurisprudencial é relativamente reduzida e com base em fundamentos meramente formais.

Este afastamento do princípio da generalidade deve assentar em justificação material bastante, nomeadamente na presunção de que certo grupo provoca ou aproveita da actividade pública em termos que fundamentam a sua tributação.

Quanto à segunda perspectiva, coloca-se a questão da adequação da medida do tributo a aplicar a cada sujeito passivo.

No que respeita à taxa sobre a comercialização de

²⁹ Franco, A.L.S. (1982), 308 e ss; Canotilho, G. & V. Moreira (2007), 333 e ss; Miranda, J. & R. Medeiros (2010), 220 e ss.

³⁰ Vasques, S. (2001), 94 e ss; Araújo, F. (2005), 519 e ss; Vasques, S. (2008a), 38 e ss; Catarino, J.R. (2008), 43-58; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss.

³¹ Vasques, S. (2001), 94 e ss.

produtos cosméticos e de higiene corporal, já se referiu que a mesma se abate sobre os responsáveis pela colocação no mercado nacional dos mesmos produtos, que são os contribuintes de direito, mas dada a repercutibilidade no consumidor final, é este o contribuinte de facto. Já referimos também que esta solução é ditada por razões de praticabilidade, na medida em que é mais eficiente a fiscalização da liquidação e cobrança do tributo junto de algumas centenas de sujeitos passivos do que junto de cada contribuinte português que adquira um destes produtos.

Veremos de seguida, se, no caso destas taxas sobre a comercialização e no que respeita à medida do tributo, a mesma deverá ser aferida por referência ao princípio da igualdade na vertente da capacidade contributiva ou ao princípio da igualdade na vertente da equivalência.

Já defendemos supra que, em nossa opinião, o tributo que vimos apreciando é um imposto especial de consumo e não uma contribuição financeira. No entanto e como igualmente salientámos, existe um sector da doutrina – que poderemos designar por Escola da Lisboa, por oposição à de Coimbra – que entende que as contribuições financeiras são tributos comutativos ou paracomutativos e, por isso, devem ter uma base de incidência unitária e não *ad valorem* e, para o que ora nos interessa, ser aferidos à luz do princípio da igualdade na vertente da equivalência.

Tal como defendemos a propósito da caracterização deste tributo, parece-nos que também aqui não existe um dogma que inequivocamente aponte num ou noutro sentido. De facto, longe de termos preto ou branco, temos aqui um largo espectro com várias graduações de cinzento.

A Escola de Lisboa defende que os tributos comutativos e paracomutativos – *v.g.* taxas bilaterais e, segundo a mesma Escola, as contribuições financeiras³² – devem ter base de

³² Há também quem assim considere os impostos especiais de consumo.

incidência unitária e não *ad valorem*³³.

Julgamos, porém, não ser assim. Na realidade, não é pelo facto de um tributo ser comutativo que não pode ter uma base de incidência *ad valorem* e que tem de ser aferido à luz do princípio da igualdade na vertente da equivalência. A este propósito refira-se que, embora o diploma que aprovou o Código dos Impostos Especiais de Consumo refira que estes tributos assentam “num princípio legitimador distinto do da capacidade contributiva, um princípio de equivalência ou benefício”, o certo é que o imposto especial sobre o tabaco tem uma base *ad valorem*.

Tanto quanto julgamos saber, a receita a cobrar ao abrigo deste tributo não é orçamentada exclusiva, ou principalmente, com base na previsão dos custos efectivamente suportados pelo Serviço Nacional de Saúde e pela sociedade decorrentes do consumo de tabaco. O mesmo se diga quanto aos outros dois impostos codificados – o imposto sobre álcool e as bebidas alcoólicas e o imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos – no que respeita à quantificação dos custos induzidos para o Estado pelo consumo destes produtos.

No caso das taxas sobre a comercialização e para a doutrina que vimos referindo, o facto de as mesmas terem uma base de incidência *ad valorem* seria inadequado e a sua legitimação à luz do princípio da igualdade deveria fazer-se recorrendo ao princípio da igualdade na vertente da equivalência, atento o facto de isolarem um grupo de sujeitos passivos para o tributar de modo especial. Argumenta ainda a mesma doutrina que o princípio da igualdade na vertente da capacidade contributiva não é adequado para aferir a igualdade nos impostos especiais sobre o consumo ou nas contribuições financeiras.

Ora, já referimos supra que, no caso das taxas sobre a comercialização, os contribuintes de facto não coincidem com

³³ Vasques, S. (2004), 184. Vasques, S. (2008), 465 e ss.

os sujeitos passivos. Por isso, não se está a tributar especialmente este grupo de sujeitos passivos mas sim os consumidores dos produtos sujeitos ao tributo. Falha, por isso, desde logo bilateralidade – ou paracomutatividade – que justificaria a responsabilidade grupal ou a presunção de que certo grupo provoca ou aproveita da actividade pública em termos que fundamentam a sua tributação.

Aliás, incidindo o tributo sobre a aquisição de certos produtos, é aceitável e adequado que se tribute a capacidade contributiva especialmente revelada na aquisição dos mesmos. O que parece não fazer qualquer sentido seria adoptar-se uma tributação à peça – ou seja, certo valor por cada produto – na medida em que o mesmo poderia revelar-se irrisório ou excessivo em função do preço do produto; basta pensar-se num tributo de 50 cêntimos de euro por cada produto cosmético e de higiene corporal para se concluir pela sua excessividade, no caso de uma pasta de dentes que custa 2 euros – que é hoje um objecto de primeira necessidade e essencial à promoção da saúde pública – ou pela sua insignificância no caso de um perfume que custe 75 euros ou mais – que estará muito mais próximo do que poderá considerar-se um produto de luxo, cuja relevância para a promoção da saúde pública é nula ou mais reduzida do que a da pasta de dentes.

Por outro lado, a base de incidência das designadas taxas de coordenação ou regulação económica varia consoante o seu regime legal. Temos desde as verdadeiras taxas bilaterais com base unitária como contribuições financeiras cuja base de incidência pode ser unitária, ou *ad valorem* ou, ainda, *ad valorem* mitigada com limites mínimos e ou máximos (caso das taxas a favor da Comissão de Mercado de Valores Mobiliários³⁴), bem como bases que assentam noutros critérios

³⁴ Cfr. o artigo 25.º-A do Estatuto aprovado pelo Decreto-Lei n.º 473/99, de 8 de Novembro, já três vezes alterado, a última das quais pelo Decreto-Lei n.º 169/2008, de 26 de Agosto.

(caso das taxas a favor da Entidade Reguladora da Comunicação Social³⁵).

Com efeito, a base de cálculo unitária será tanto mais adequada quanto menos variar o benefício aproveitado, ou o custo causado, por cada membro do grupo de sujeitos passivos. Aliás, a base de cálculo unitária só poderá ser verdadeiramente adequada, se se pretender fazer incidir a alíquota ou o valor do tributo sobre um indicador invariável da actividade presumivelmente desenvolvida pela entidade pública a favor dos sujeitos passivos do tributo, ou sobre um indicador de unidades físicas, ou de medida, e desde que não exista diferenciação no contributo de cada sujeito passivo para o custo da actividade do ente público ou no benefício decorrente desta actividade.

Se, pelo contrário, a actividade desenvolvida pela entidade pública puder variar sensivelmente de sujeito passivo para sujeito passivo e existirem indicadores que apontem para essa variação, ou se a prestação pública for pecuniária e, total ou parcialmente, proporcional ao montante do tributo pago, também não será adequada a base de cálculo unitária³⁶.

Saliente-se, ainda, que a aplicação do princípio da igualdade na vertente da equivalência poderá ser tanto mais falível quanto maior for a preponderância dos objectivos extrafiscais na definição dos elementos essenciais de determinado tributo³⁷. No caso das taxas sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal, convém recordar, nomeadamente, o imperativo constitucional de oneração do consumo dos produtos de luxo, consagrado no n.º 4 do artigo 104.º da Constituição, bem como a necessidade

³⁵ Cfr. artigos 6.º, 50.º e 51.º dos Estatutos da mesma entidade, aprovados pela Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro, e o Regime de Taxas aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, na versão alterada pelo Decreto-Lei n.º 70/2009, de 31 de Março, e republicada em anexo a este mesmo diploma.

³⁶ Ver Nota 14.

³⁷ Vasques, S. (2008), 577 e ss.

de introdução de um facto de moderação do consumo, atentos os riscos inerentes a estes produtos.

Deve notar-se, por último, que, nos impostos gerais ou especiais sobre o consumo, a aplicação de uma taxa única não viola o princípio da igualdade, exactamente porque a própria diferença entre os valores de dois produtos justifica a sujeição a uma carga tributária proporcionalmente diversa em termos de valor absoluto.

Salvos os casos extremos do imposto e da taxa típicos, não parece, pelo exposto, possível retirar uma regra unívoca que permita afirmar com segurança qual o parâmetro de aferição da igualdade adequado para determinado tributo, apenas com base na sua tipologia. De facto e como resulta do exposto, nem todos os impostos devem aferir-se pelo princípio da igualdade na vertente da capacidade contributiva e nem todas as contribuições financeiras devem aferir-se pelo princípio da igualdade na vertente da equivalência.

Existe actualmente uma outra objecção prática à adopção do princípio da igualdade na vertente da equivalência, mas que não é de somenos importância. Como se sabe, a aplicação do referido princípio pressupõe a avaliação do custo da actividade e do tributo pago. Ora, os constrangimentos orçamentais decorrentes do desígnio nacional de cumprimento das obrigações internacionalmente assumida pelo Estado Português em matéria de controlo da dívida pública, designadamente no Memorando de Entendimento subscrito em Maio de 2011 com o Fundo Monetário Internacional, a Comissão Europeia e o Banco Central Europeu, e suas posteriores actualizações, tornam falível aquela avaliação. De facto, se é certo que o princípio da igualdade na vertente da equivalência tem como seu campo de aplicação privilegiada o confronto entre a receita cobrada e o custo incorrido pela entidade pública a que a mesma receita se destina, não é menos verdadeiro que esse exercício se encontra actualmente condicionado e distorcido

pelo facto de existirem orientações governamentais no sentido da redução da despesa pública.

Por isso, não parece possível aferir com segurança a validade ou invalidade de um tributo pelo confronto entre a receita que o mesmo gera e a despesa que a entidade, a que a mesma receita se destina, suportou em dado período. E a razão é simples: se existem limites ao crescimento da despesa decorrentes da necessidade de cumprimento do Memorando de Entendimento referido, será difícil apurar em que medida é que a despesa efectivamente realizada ficou a dever-se ao estrito custo da actividade decorrente dos produtos sujeitos a tributo e em que medida é que só não houve mais despesa e mais actividade – que, porventura, eram necessárias – com o objectivo de cumprir os limites daquele Memorando.

Existe ainda uma outra objecção de praticabilidade à adopção do princípio da igualdade na vertente da equivalência. Estamos a referir-nos ao facto de, por um lado, nem toda a Administração Indirecta do Estado se encontrar dotada de contabilidade analítica e de, por outro, a organização dos órgãos e serviços do Estado nem sempre adoptar uma especialização por produtos, em termos que permitam identificar com razoável segurança os custos incorridos com o exercício de atribuições relativamente a certa categoria de produtos. Há, por conseguinte, uma questão de praticabilidade que deve ser devidamente ponderada³⁸. Além do que, quando estejam envolvidos meios técnicos de elevado custo e de grande depreciação e propensão para a obsolescência – como é, por exemplo, o caso dos equipamentos do Laboratório de Comprovação da Qualidade do INFARMED, I.P., – é difícil determinar em que medida é que as contas a considerar reflectem, de uma banda, a amortização desses equipamentos e, de outra, a necessidade de reposição a médio prazo de equipamentos equivalentes, mas porventura de preço mais

³⁸ Dourado, A.P. (2007), 672 e ss.

elevado.

3.4. POSIÇÃO ADOPTADA QUANTO AO PARÂMETRO DE IGUALDADE

Temos para nós que, salvos os casos dos impostos gerais e das verdadeiras taxas bilaterais, o enquadramento de certo tributo em determinado tipo – imposto especial de consumo ou contribuição financeira – não implica forçosamente a determinação de qual o parâmetro de igualdade a utilizar na sua legitimação material. Julgamos, pelo contrário, que a determinação do parâmetro de igualdade aplicável a certo tributo deverá – tal como defendemos para o enquadramento tipológico do tributo – ter em consideração todas as suas características e objectivos, bem como a praticabilidade do parâmetro escolhido, face aos constrangimentos organizacionais e legais que abrangem a entidade a que está afecta a receita, e pressupor um juízo de adequação tendo em conta essas mesmas características, objectivos e praticabilidade.

Ou seja, se um tributo tem uma base *ad valorem*, independentemente de ser um imposto ou uma contribuição financeira, provavelmente será mais adequada a sua aferição face ao princípio da igualdade na vertente da capacidade contributiva; se o tributo tem uma base específica, já será provavelmente mais adequada a aferição pelo princípio da igualdade na vertente da equivalência. Parece-nos, pois, que a questão deverá ser colocada de modo inverso daquele que surge colocado na doutrina: não é pelo facto de certo tributo ser uma contribuição financeira ou um imposto especial de consumo que deve ter uma base de incidência objectiva unitária – não podendo ter uma base *ad valorem* – e deve ser aferido pelo princípio da igualdade na vertente da equivalência. Pelo contrário, consideramos que o tributo deve ser aferido

pela vertente da equivalência, ou do custo ou do benefício, quando tenha uma base de incidência objectiva unitária, mas já deverá ser aferido pela vertente da capacidade contributiva quando tenha uma base de incidência objectiva *ad valorem*.

Se o tributo tem objectivos extrafiscais não susceptíveis de determinação da sua exacta medida quantitativa, por referência aos objectivos fiscais, será porventura mais adequado o princípio da igualdade na vertente da capacidade contributiva, visto que o critério do custo será de muito difícil ou impossível aplicação, porque se torna impossível determinar a parte da receita cobrada que não é custo e que visa um objectivo extrafiscal e a parte que representa o custo, excedida a qual estaremos perante um tributo inválido³⁹.

No que concretamente concerne às taxas sobre a comercialização, a base de incidência *ad valorem* é adequada aos propósitos do tributo. Com efeito, como se referiu, não é ajustada a tributação unitária, produto a produto, na medida em que oneraria proporcionalmente mais os produtos de mais baixo custo e com maior relevância para a promoção da saúde pública do que os produtos mais caros que, além de poderem implicar reflexos negativos para a saúde pública – por poderem conter ingredientes nocivos – não têm uma influência visível na sua promoção⁴⁰.

Por outro lado, não se trata de onerar os sujeitos passivos do tributo pelos custos acrescidos que causam ou pelo benefício acrescido que obtêm da actividade do INFARMED, I.P. Do que se trata é de tributar o consumidor final pelo consumo dos referidos produtos e pela capacidade contributiva

³⁹ Sobre os objectivos extrafiscais, Teixeira, G. (2008), 31. Carlos, A.F.B. (2008), 28-38. Sanches, J.L.S. (2007), 30. Nabais, J.C. (2009), 429 e ss. Nabais, J.C. (2004), 634 e ss.

⁴⁰ Recorde-se que as pastas de dentes, os *shampoos*, sabonetes, etc., que são adequados à promoção da higiene básica e da saúde pública, ficariam substancialmente onerados, se se tratasse de uma tributação de base unitária, por referência aos perfumes e outros produtos cosméticos de luxo.

que aquele revela na aquisição de tais produtos. Essa capacidade será tanto maior quanto maior for o preço do produto adquirido, pelo que a base de incidência *ad valorem* é adequada.

Ou seja, no que respeita aos tributos em questão, estamos exactamente perante a capacidade contributiva revelada pela utilização do património que o legislador associa aos impostos, no n.º 1 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária.

Também não está em causa a tributação do maior benefício para os bens do sujeito passivo decorrente da actividade do INFARMED, I.P., ou a compensação das maiores despesas resultantes da actividade de controlo destes produtos. Do que se trata é do financiamento, em geral, da actividade do mesmo Instituto Público, recorrendo a um conjunto sistemático de tributos que oneram o consumo dos produtos sujeitos às suas atribuições, tendo em vista financiar o que, no limite, são atribuições gerais do Estado, como é o caso da protecção da saúde pública e dos consumidores.

Existem ainda outras considerações que apontam para a inadequação do princípio da igualdade na vertente da equivalência como parâmetro de igualdade nos tributos em causa. É o caso da inexistência de contabilidade analítica no INFARMED, I.P.; da necessidade de equipamentos de elevado valor e de alta taxa de obsolescência, que implica um investimento periódico em novos equipamentos com preços geralmente crescentes; e, por último, da necessidade de cumprimento das orientações governamentais tendentes ao cumprimento do Memorando de Entendimento.

Conclui-se, pois, que, quanto à taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal, o parâmetro de aferição da igualdade mais adequado é o da capacidade contributiva.

4. O CONFRONTO COM O DIREITO DA UNIÃO

EUROPEIA

Outro argumento geralmente utilizado para questionar a validade da taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal é a sua alegada desconformidade com o direito da União Europeia e, para o que ora nos interessa, com o preceituado nos artigos 30.º e 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Como se sabe, apesar de a matéria tributária não se encontrar ainda totalmente harmonizada, é doutrina e jurisprudência assente do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) que, no exercício da sua competência e soberania tributárias, os Estados membros devem respeitar o direito da União Europeia e, nomeadamente, as liberdades fundamentais⁴¹.

Procuraremos apurar de seguida em que medida é que tal argumentação é, ou não, procedente, no caso em apreço.

4.1. A LIBERDADE DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – CONSIDERAÇÕES GERAIS

⁴¹ Kiegebeld, B.J. (2004), 6,7 e 35 e ss., Kasagi, M. & M. Tsugi, E. Giovanetti (2004), 168, Sandler, D. (1998), 173, Terra, B.J.M. & P.J.Wattel (2008), 2, 29-31. Weber, D. (2005), 2. Metzler, V. E. (2008), 59, Newey, R. (2004), 1. Sanches, J.L.S. (2007), 88-91. Pistone, P. (2002), 68. Craig, P. & G. de Búrca (2007), 666. Sobre as várias modalidades de soberania fiscal – legislativa, administrativa, judicial e quanto às receitas – ver Sanches, J.L.S. (2007), 76. Ver ainda Weber, D. (2005), 6, sobre os sentidos tradicionais e actuais de integração positiva e negativa. Ver também Warleigh, A. (2004), 113. O Tribunal decidiu em 14/02/1995, no Acórdão Schumacker, Proc. n.º C-279/93, n.º 21, que “*Embora, no estado actual do direito da União Europeia, a matéria dos impostos directos não se encontre enquanto tal incluída na esfera de competências da Comunidade, não é menos certo que os Estados-membros devem exercer as competências que detêm respeitando o direito da União Europeia (v. o acórdão de 4 de Outubro de 1991, Comissão/Reino Unido, C-246/89, Colect., p. I-4585, n.º 12)*”. Idêntico entendimento foi expresso pelo mesmo Tribunal, designadamente, em 29/11/2001, no Acórdão De Coster, Proc. C-17/00, n.º 25.

A liberdade de circulação de mercadorias resume-se essencialmente a dois princípios, um relacionado com a remoção de barreiras aduaneiras e outro com a proibição de restrições quantitativas às importações e exportações. O primeiro é o princípio segundo o qual as mercadorias fabricadas ou em livre prática num Estado membro podem ser exportados desse Estado para outro, sem que nenhum desses Estados possa impor a esses produtos quaisquer direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente. O segundo, proíbe que, quer o Estado de exportação quer o Estado de importação, levantem barreiras artificiais ou restrições quantitativas à circulação dessas mercadorias, ainda que as mesmas hajam sido produzidas num terceiro Estado, desde que se encontrem e livre prática no Estado membro de exportação⁴².

Neste quadro, existe um conjunto de disposições que visam promover a livre circulação de mercadorias através do desmantelamento das barreiras fiscais. Assim, o n.º 1 do artigo 28.º do Tratado consagra a união aduaneira, que, na sua vertente intracomunitária, pressupõe a proibição de direitos aduaneiros à importação e exportação ou de quaisquer encargos de efeito equivalente, e, na sua vertente externa, exige a adopção de uma pauta aduaneira comum⁴³. Por seu turno, o artigo 30.º do mesmo Tratado reforça a proibição da imposição de direitos aduaneiros, incluindo os de natureza fiscal, ou de encargos de efeito equivalente no comércio entre Estados membros.

O artigo 110.º do Tratado proíbe a tributação interna discriminatória em razão da nacionalidade, impedindo que um Estado membro faça incidir, directa ou indirectamente, sobre

⁴² Gorjão-Henriques, M. (2006), 391 e ss. Campos, J.M. (2007), 530 e ss. Cfr. artigos 23.º e 24.º do TCE. Cfr. Acórdão *Processos Penais c. Bernard Keck e Daniel Mithouard*, de 24/11/1993, proferido nos processos apensos n.ºs C-267/91 e C-268/91.

⁴³ Barnard, C. (2007), 27.

os produtos dos outros Estados membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares⁴⁴.

Por último, os artigos 34.º e 35.º proíbem as restrições quantitativas às importações e exportações e as medidas de efeito equivalente e o artigo 36.º prevê as possíveis derrogações⁴⁵. Concordamos com Catherine Barnard, quando afirma que as derrogações previstas no artigo 36.º do Tratado dizem respeito aos artigos 34.º e 35.º do Tratado, atenta a letra do preceito e a jurisprudência do Acórdão *Comissão/Itália*, proferido no Processo n.º C-7/68⁴⁶.

No que concretamente concerne ao artigo 30.º do TFUE, o TJUE considerou como direito aduaneiro ou encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro qualquer imposição que seja devida pelo facto de ter sido atravessada uma fronteira, independentemente (i) do objectivo do tributo, (ii) do destino da receita, (iii) de a mesma não ser discriminatória, (iv) de não ter efeito proteccionista e (v) de não estar em concorrência com qualquer produção nacional⁴⁷.

Todavia, esse encargo escapa a essa qualificação (i) se fizer parte de um sistema geral de imposições internas

⁴⁴ Craig, P.P. & G. De Búrca (2007), 649 e ss.

⁴⁵ Gorjão-Henriques, M. (2006), 391 e ss., defende como que uma aplicação transversal a todas as liberdades – incluindo direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente – das derrogações admissíveis face ao Tratado, no que se refere a domínios não plenamente harmonizados. Barnard, C. (2007), 29, expressa opinião oposta, no sentido de que não existe norma idêntica ao artigo 30.º do TCE para os artigos 25.º e 90.º do TCE e que, por isso, o artigo 25.º não comporta derrogações e o artigo 90.º só admite encargos não proteccionistas ou não discriminatórios. Existem autores portugueses que apenas referem as derrogações a propósito das medidas de efeito equivalente a restrições quantitativas, como é o caso, entre outros, de Campos, J.M. (2007), 534. Terra, B.J.M. & P.J.Wattel (2008), 31 e ss., consideram que as derrogações admissíveis são a *rule of remoteness*, o artigo 30.º do TCE e a *rule of reason*. Ver também Perišin, T. (2005), 6 e ss.

⁴⁶ Barnard, C. (2007), 41-42.

⁴⁷ Casos *Comissão v. Itália*, C-7/68, e Casos *Apensos Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders contra SA Ch. Brachfeld & Sons e Chougol Diamond Co*, C-2/69 e C-3/69 e Caso *Comissão v. República Federal da Alemanha*, C-18/87.

abrangendo sistematicamente, segundo os mesmos critérios, os produtos nacionais e os produtos importados e exportados (acórdão de 31 de Maio de 1979, *Denkavit/França*, C-132/78 Recueil, p. 1923), (ii) se constituir o pagamento de um serviço efectivamente prestado a um operador económico, num montante proporcional ao referido serviço (acórdão de 9 de Novembro de 1983, *Comissão/Dinamarca* C-158/82, Recueil, p. 3573), ou ainda, em determinadas condições, (iii) se for referente a controlos efectuados para dar cumprimento às obrigações impostas pelo direito da União Europeia (acórdão de 25 de Janeiro de 1977, *Bauhuis/Países Baixos*, C-46/76, Recueil, p. 5)⁴⁸.

Em suma, são admitidos, por não se subsumirem na previsão do artigo 30.º do Tratado, os tributos que cubram um serviço que beneficie o importador, os que sejam cobrados por motivo de um serviço exigido por lei e, além disso, os que sejam devidos por motivo diferente do atravessamento de uma fronteira.

Quanto ao artigo 110.º do Tratado, o que o Tribunal tem decidido é que o mesmo preceito proíbe (i) a discriminação tributária com base na nacionalidade, ou seja, a tributação mais gravosa de produtos importados relativamente à tributação de produtos nacionais similares e (ii) que o produto do tributo indistintamente aplicável a produtos nacionais e importados seja aplicado em benefício dos produtos nacionais concorrentes.

Como se referiu, esta proibição não se aplica quando o tributo faça parte de um sistema geral de imposições internas abrangendo sistematicamente, segundo os mesmos critérios, os produtos nacionais e os produtos importados e exportados⁴⁹.

Os artigos 30.º e 110.º excluem-se mutuamente⁵⁰. Com

⁴⁸ Caso *Comissão v. República Federal da Alemanha*, C-18/87.

⁴⁹ Casos *Comissão v. França*, C-90/79, e *Denkavit v. França*, C-132/78

⁵⁰ Davies, G. (2003), 8. Gorjão-Henriques, M. (2006), 402.

efeito, enquanto o artigo 30.º se aplica a produtos importados, o artigo 110.º aplica-se a toda uma classe de produtos no Estado membro de importação⁵¹. Quando o tributo faça parte do sistema tributário do Estado membro e se baseie nalgum critério de ordem geral, nomeadamente relacionado com a qualidade ou função do produto, deverá aplicar-se o artigo 110.º.

4.2. A CONFORMIDADE COM A LIBERDADE DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Vejamus agora se a taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal é, ou não, compatível com os indicados preceitos.

As principais críticas são as seguintes:

a) O tributo em causa onera, especificamente, as receitas obtidas com a comercialização de um tipo de produto, com escassa produção nacional, sem que se possa dizer que o mesmo faz parte de uma malha ou tecido de tributações paralelas, sujeitas a regras fiscais comuns, que onerem as receitas geradas com a comercialização de outros produtos, de acordo com critérios objectivos e sem distinções em razão da origem desses mesmo produtos, pelo que terá de ser qualificado como um encargo equivalente a um direito aduaneiro de importação, violando, por isso, a proibição constante dos artigos 28.º, nº 1, e 30.º do TFUE;

b) Alternativamente à crítica anterior, afirma-se que a receita cobrada é, pelo menos em parte, afecta a actividades que beneficiam apenas ou principalmente produtos nacionais, estando-se por isso perante uma imposição discriminatória, que contraria o artigo 110.º do Tratado.

Quanto à primeira crítica, já demonstrámos supra que à actividade farmacêutica, considerada no seu conjunto, são

⁵¹ Caso *Cucchi v. Avez*, C-77/76.

aplicáveis diversas taxas de comercialização, consoante os produtos em causa. Igualmente enunciámos o conjunto desses tributos, que são aplicáveis a medicamentos de uso humano e veterinários, dispositivos médicos activos e não activos e para diagnóstico *in vitro*, produtos farmacêuticos homeopáticos e produtos cosméticos e de higiene corporal – que constituem toda a panóplia de produtos na área da saúde – bem como referimos os traços específicos do respectivo regime e os aspectos que lhes são comuns. Os referidos tributos são, em todas as categorias de produtos, de aplicação não discriminatória, visto que não implicam tratamento diferenciado consoante a origem do produto.

Pode, por isso, afirmar-se que a taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal faz parte de um sistema geral de imposições internas abrangendo sistematicamente, segundo os mesmos critérios, os produtos nacionais e os produtos importados e exportados.

Mais: o tributo em causa não é devido pelo simples facto de ser atravessada uma fronteira, visto que, como se referiu, igualmente onera produtos nacionais. Além do que, no caso de o produto ser importado pelo consumidor final directamente de outro Estado membro, não há, sequer, lugar ao pagamento de qualquer tributo, porque não ocorre o facto gerador, que é a primeira venda em solo português.

O tributo em causa não viola, por conseguinte os artigos 28.º e 30.º do Tratado⁵².

No que se refere à segunda crítica, não é verdade que a actividade desenvolvida pelo INFARMED, I.P., só beneficie os produtos nacionais ou os beneficie principalmente. Com efeito, as acções de formação e informação, dirigidas a profissionais de saúde e aos consumidores, sobre a utilização destes produtos, respeitam tanto a produções nacionais como importadas. Não é possível fazer uma acção de formação ou

⁵² Neste sentido, ver Vasques, S. (2004), 192-197.

informação sobre pastas de dentes ou protectores solares, sem que a mesma se refira e aproveite a todos os produtos independentemente da sua origem. Também não é possível desencadear uma campanha de comprovação da qualidade de determinados produtos sem recolher uma amostra suficientemente expressiva do mercado, que, para o efeito, deve incluir produtos nacionais e importados. As acções de fiscalização ou de retirada de produtos do mercado – designadamente no âmbito do sistema de alertas rápidos “Rappex” – tanto podem destinar-se a produtos nacionais como importados. Dado que a legislação aplicável ao fabrico destes produtos é harmonizada a nível da União Europeia, todo o fabrico no âmbito da União Europeia está sujeito às mesmas regras e aos mesmos controlos. Por isso, não é pelo facto de o produto ser fabricado em Portugal que terá sido fabricado de modo menos exigente do que o produzido em Espanha ou na França e, que, por aquele motivo, beneficiará mais da actividade de comprovação da qualidade por parte do INFARMED, I.P., do que um produto similar produzido nos indicados países.

Aliás, esta crítica é altamente contraditória com a anterior. De facto, o argumento basilar da primeira crítica é o de que a produção nacional é praticamente inexistente e, por isso, o tributo incidiria preponderantemente sobre produtos importados. Se assim é, então a actividade do INFARMED, I.P., beneficiaria quase exclusivamente a produção importada, dada a inexistência de produção nacional.

Pelo contrário, não existe no Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, nem na lei orgânica do INFARMED, I.P., qualquer subsídio legislativo que permita concluir que a receita cobrada ao abrigo da taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal beneficia mais os produtos nacionais do que os produtos importados.

Não existe, por conseguinte, violação do artigo 110.º do

Tratado, concludindo-se pela conformidade do tributo com o preceituado nos artigos citados do Tratado da Comunidade Europeia⁵³.

5. CONCLUSÕES

Assim e em conclusão:

- a) No actual enquadramento jurídico constitucional, os tributos enquadram-se em três categorias, que são os impostos, as taxas e as contribuições financeiras. Enquanto os primeiros são caracterizados pela unilateralidade, as segundas caracterizam-se pela bilateralidade relativamente à provocação ou aproveitamento da actividade administrativa por um sujeito passivo. As terceiras caracterizam-se por (i) serem receitas próprias que se destinam a financiar entidades públicas não territoriais, (ii) não serem bilaterais nem unilaterais, (iii) não assentarem na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade e (iv) incidirem sobre determinado grupo de contribuintes, geralmente sujeitos às atribuições da entidade beneficiária ou que com as quais apresentam determinada conexão;
- b) Só da análise concreta das características de cada tributo é possível proceder à sua inclusão numa das referidas categorias, atendendo à preponderância dos seus traços distintivos;
- c) As taxas sobre a comercialização de medicamentos, de produtos cosméticos e de higiene corporal, dispositivos médicos não activos, activos e para diagnóstico *in vitro* e de medicamentos veterinários farmacológicos e imunológicos são um conjunto de tributos que, no essencial apresentam um

⁵³ Neste sentido, ver Vasques, S. (2004), 192-197. Ver Nota 20.

importante conjunto de traços similares, na medida em que todos incidem objectivamente sobre produtos da área farmacêutica, importados ou não, e subjectivamente sobre os responsáveis pela sua colocação no mercado, sem prejuízo da sua repercussão no consumidor final, que é o sujeito económico desses tributos; destinam-se a financiar actividades que beneficiam os cidadãos em geral e os profissionais de saúde; assentam em sistemas de liquidação, cobrança e fiscalização sobreponíveis e, em larga medida, até têm taxas ou alíquotas idênticas;

d) Pode, pois, afirmar-se que aqueles tributos fazem parte de um sistema geral de imposições internas que se aplica a toda uma categoria de produtos, com base em critérios objectivos e de modo não discriminatório;

e) A taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal tem carácter unilateral; não depende de prestações concretas; assenta numa base *ad valorem*; destina-se a financiar actividades de carácter geral do INFARMED, I.P., que beneficiam o cidadão em geral e os profissionais de saúde; e é repercutida no consumidor final. Pelo que reúne as características próprias do imposto;

f) Também quanto ao parâmetro de igualdade a utilizar – capacidade contributiva ou equivalência – deverá atender-se às características do tributo, tal como configuradas pela Lei, e não partir de um parâmetro pré-concebido para cada tipo de tributo;

g) No caso da taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal, o facto de a mesma (i) ter uma base *ad valorem* e não constituir contrapartida de qualquer prestação concreta a favor de um sujeito passivo ou de um grupo de sujeitos passivos, (ii) resultar proporcionalmente injusta no caso de ser fixado valor unitário para produtos que comparativamente promovem mais a saúde e (iii) contrariar o objectivo extrafiscal de moderação do consumo destes produtos e o imperativo constitucional de oneração do

consumo de luxo, além de (iv) não ser o sujeito passivo quem efectivamente suporta o encargo económico do tributo, implica a conclusão de que é mais adequado o parâmetro de igualdade assente na capacidade contributiva revelada na aquisição dos produtos em causa;

h) Sob o ponto de vista do direito da União Europeia, o tributo em causa é compatível com a liberdade de circulação de mercadorias e designadamente com os artigos 30.º e 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, na medida em que assenta num sistema geral de imposições internas para certa categoria de produtos, aplicável objectivamente a todos, independentemente da sua origem, e que não onera mais os produtos importados, por referência aos nacionais, nem se destina a beneficiar estes por comparação com aqueles.



BIBLIOGRAFIA:

Araújo, Fernando (2005), *Introdução à Economia*, 3.ª Edição, Coimbra, Almedina.

Avi-Yonah, Reuven S. (2007), *What Can the U.S. Supreme Court and the European Court of Justice Learn from Each Other's Tax Jurisprudence?*, <http://ssrn.com/abstract=1048821>.

Barnard, Catherine (2007), *The substantive law of the EU: the four freedoms*, 2.ª Edição, Oxford, Oxford University Press.

Búrca, Gráinne De (2002) “Unpacking the Concept of Discrimination in EC and International Trade Law”, *The Law of the Single European Market: Unpacking the Premises*, Catherine Barnard, Joanne Scott (org.),

- Oxford, Portland Or., Hart Publishing,
- Campos, João M. (2007), *Manual de Direito Da União Europeia: o Sistema Institucional, a Ordem Jurídica, o Ordenamento Económico da União Europeia*, 5.^a Edição, Coimbra, Almedina.
- Canotilho, J.J. Gomes & Vital Moreira (2007), *Constituição da República Portuguesa Anotada: Artigos 1.º a 107.º*, Volume I, 4.^a Edição Revista, Coimbra, Coimbra Editora.
- Carlos, António F.B. (2008), *Impostos - Teoria Geral*, 2.^a Edição Actualizada e Aumentada, Coimbra, Almedina.
- Catarino, João Ricardo (2008), *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*, Coimbra Almedina.
- Craig, Paul P. & Gráinne De Búrca (2007), *EU law: Text, Cases, and Materials*, 4.^a Edição, Oxford, Oxford University Press.
- Dahlberg, Mattias (2005), *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Eucotax, The Hague, Kluwer Law International.
- D'Alessio, Ignacio (2008), *The Free Movement of Goods and Services Has Resulted in Reverse Discrimination, Which is Surely Contrary to Community Law in Spirit, If Not in Letter*. <http://ssrn.com/abstract=1268968>.
- Davies, Gareth (2003), *EU Internal Market Law*, Second Edition, United Kingdom, Cavendish Publishing Limited.
- Davies, Karen (2003), *Understanding EU Law*, United Kingdom, Second Edition, United Kingdom, Cavendish Publishing Limited.
- Dawes, Anthony (2007), “Importing and exporting poor reasoning: worrying trends in relation to the case law on the free movement of goods”, *German Law Journal*, Vol. 8, n.º 8 - 1 August 2007.
- Dégano, Isidoro M. (2004), *STJCE 09.09.2004, Carbonati Apuani Sri/Comune di Carrara, As. C-72/03: Exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana - Impuesto*

sobre el mármol extraído en el territorio de un municipio y transportado fuera del mismo (Paper).

Dourado, Ana Paula (2007), *O Princípio da Legalidade Fiscal*, Coimbra, Almedina.

Eilmansberger, Thomas & Gunter Herzig (2008), *Study commissioned by the Federal Ministry of Social Affairs and Consumer Protection on Social Services of General Interest (SSGI)*, Salzburg, University of Salzburg, Department of Labour Law, Economic Law and European Law.

Franco, António Luciano de Sousa (1982), *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, Volume II, Coleção Vega Universidade, Lisboa, Vega.

Gorjão-Henriques, Miguel (2006), *Direito Da União Europeia*, 4.^a Edição, Coimbra, Almedina.

Jarvis, Malcolm A. (1998), *The Application of EC Law by National Courts: The Free Movement of Goods*, Oxford, Oxford University Press.

Kagami, Mitsuhiro, & Masatsugu Tsuji, Emanuele Giovannetti (2004), *Information Technology Policy and the Digital Divide: Lessons for Developing Countries*, Cheltenham Glos, Edward Elgar Publishing.

Kiegebeld, Ben J. (2004), *Harmful Tax Competition in the European Union: Code of Conduct, Countermeasures and EU Law*, Rotterdam, Foundation for European Fiscal Studies, Erasmus University.

Koutrakos, Panos (2002), "Free Movement of Goods Under the Europe Agreements", *Handbook on European enlargement: a commentary on the enlargement process*, Ott, Andrea & Kirstyn Inglis, Marc Maresceau (org.), T.M.C. Asser Instituut, Colaborador Marc Maresceau, Cambridge, Cambridge University Press.

Lang, Michael & Pascuale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (2008), *Introduction to European Tax Law:*

- Direct Taxation*, United Kingdom (?) Spiramus Press.
- Maduro, Miguel P. (2006), *A Constituição Plural: Constitucionalismo e União Europeia*, Monte Estoril, Principia, Publicações Universitárias e Científicas.
- Martins, Patrícia F. (2005), *O Princípio do Primado do Direito Da União Europeia sobre as Normas Constitucionais dos Estados-Membros: dos Tratados ao Projecto de Constituição Europeia*, Monte Estoril, Principia, Publicações Universitárias e Científicas, Centro de Informação Europeia Jacques Delors.
- Mason, Ruth (2007), “Flunking the ECJ’s Tax Discrimination Test”, *Columbia Journal of Transnational Law*, Vol. 46, 2007, <http://ssrn.com/abstract=1025522>
- Mason, Ruth (2008), “Made In America For European Tax: The Internal Consistency Test”, *Boston College Law Review*, (Paper), <http://ssrn.com/abstract=1025531>.
- Miranda, Jorge & Rui Medeiros (2010), *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2.ª Edição, Introdução Geral, Preâmbulo, Artigos 1.º a 79.º, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Nabais, José C. (2004), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José C. (2005), *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José C. (2007), *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José C. (2009), *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Coimbra, Almedina.
- Newey, R. (2004), *Tax Law in the European Union: The Current State of Play*, London, (Paper).
- Oliveira, António Cândido de & Cláudia Viana, Joaquim de Freitas Rocha (2008), *Legislação de Direito Regional e Local*, 1.º Volume, Braga, CEJUR.
- Oliveira, Mário Esteves & Pedro Costa Gonçalves, J. Pacheco

- de Amorim (1999), *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, 2.^a Edição, Coimbra, Almedina.
- Ott, Andrea & Kirstyn Inglis, Marc Maresceau (2002), *Handbook on European enlargement: a commentary on the enlargement process*, T.M.C. Asser Instituut, Colaborador Marc Maresceau, Cambridge, Cambridge University Press.
- Perišin, Tamara (2005), “Balancing Sovereignty with the Free Movement of Goods in the EU and the WTO – Non-Pecuniary Restrictions on the Free Movement of Goods”, *Croatian Yearbook of European Law and Policy*, Vol. 1, Zagreb, Faculty of Law, University of Zagreb.
- Pinheiro, Paulo & Miguel Gorjão-Henriques (2009), *Direito do Medicamento*, Centro de Direito Biomédico, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, Coimbra Editora.
- Pistone, Pascuale (2002), *The impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, The Hague; London, Kluwer Law International.
- Raitio, Juha (2003), *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Springer.
- Ricardo, Joaquim Fernando (2006), *Direito Tributário: Colectânea de Legislação (Anotado e Remissivo)*, 4.^a Edição, Porto, Vida Económica.
- Ritter, Cyril (2006), *Purely Internal Situations, Reverse Discrimination, Guimont, Dzodzi and Article 234*, (Paper), SSRN-ID-954242.
- Samuelson, Paul A. (1982), *Economia*, 5.^a Edição, Lisboa, Fundação Gulbenkian.
- Sanches, José Luís Saldanha (2007), *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Coimbra, Coimbra Editora.
- Sandler, Daniel (1998), *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation: Pushing the Boundaries*, 2.^a

- Edição, Chartered Institute of Taxation, Confédération Fiscale Européenne, The Hague, Kluwer Law International.
- Schulze, Rainer & Hans Schulte-Nölke, Jules Stuyck (2006), *Obligations of Cross-Border Service Providers (IP/A/IMCO/FWC/2005-34/SC2)*, European Parliament (Paper).
- Silva, Suzana Tavares da (2008), *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, Braga, CEJUR.
- Teixeira, Glória (2008), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina.
- Terra, Ben J.M. & Peter J. Wattel (2008), *European Tax Law*, 5.ª Edição, The Hague, Kluwer Law International.
- Tryfonidou, Alina (2007), “*The outer limits of Article 28 EC: Purely internal situations and the development of the Court's approach through the years*”, <http://ssrn.com/abstract=1029248>
- Vasques, Sérgio (2001), *Os Impostos Especiais de Consumo*, Coimbra, Almedina.
- Vasques, Sérgio (2003), “O Adicional Para o Fundo Florestal Permanente: Consignação de Receitas e Protecção Ambiental”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 411/412, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais/DGCI.
- Vasques, Sérgio (2004), “Remédios Secretos e Especialidades Farmacêuticas a Legitimação Material dos Tributos Parafiscais”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 413, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais/DGCI.
- Vasques, Sérgio (2008), *O Princípio da Equivalência Como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina.
- Vasques, Sérgio (2008a), “As Taxas de Regulação Económica em Portugal: Uma Introdução”, in AA.VV., *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Sérgio Vasques (org.), Coimbra, Almedina.
- Vasques, Sérgio (2009), *Regime das Taxas Locais: Introdução*

e Comentário, Reimpressão (1.^a Edição: 2008), Coimbra, Almedina.

Warleigh, Alex (2004), *European Union: The Basics*, United Kingdom, Routledge.

Weber, Dennis (2005), *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations Under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, The Hague, Kluwer Law International.

Weiss, W. (2002), “5.2. Establishment”, *Handbook on European enlargement: a commentary on the enlargement process*, Ott, Andrea & Kirstyn Inglis, Marc Maresceau (org.), T.M.C. Asser Instituut, Colaborador Marc Maresceau, Cambridge, Cambridge University Press.

Woods, Lorna (2004), *Free movement of goods and services within the European community*, Gower House, Croft Road Aldershot, England, Ashgate Publishing, Ltd.