

A TAXA DE SEGURANÇA ALIMENTAR “MAIS”¹

Aquilino Paulo Antunes

Sumário: 1. Introdução; 2. A criação e a finalidade da taxa de segurança alimentar “mais”; 2.1. A criação do tributo; 2.2. Da finalidade do tributo; 3. O problema económico subjacente à taxa de segurança alimentar “mais”; 3.1. Do enquadramento da segurança e qualidade alimentar ao nível da União Europeia; 3.2. Do enquadramento da segurança e qualidade alimentar ao nível nacional; 3.3. O sistema nacional de garantia da qualidade e segurança alimentar; 3.4. Conclusões quanto ao problema económico de base; 4. Das características do tributo; 4.1. Incidência objectiva e base de cálculo; 4.2. Incidência subjectiva; 4.3. O valor do tributo; 4.4. Isenções; 4.5. Liquidação e cobrança; 5. A taxa de segurança alimentar “mais”: imposto ou imposição unilateral e ilegítima?; 5.1. Análise em função dos mais comuns tipos de tributos públicos; 5.2. Da não recondução às vertentes de imposto constitucionalmente admitidas; 6. Das ineficiências do tributo na sua configuração actual; 6.1. Das ineficiências em geral; 6.2. Da violação dos princípios da igualdade e da tributação pelo lucro real; 6.3. Da questão da legalidade; 7. Contributos para a melhoria da taxa de segurança alimentar “mais”; 8. Conclusões.

1. INTRODUÇÃO



taxa de segurança alimentar “mais” foi criada em 2012. É um tributo que constitui receita do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais, cujos objectivos se enquadram na protecção da saúde e dos

¹ O presente documento é uma versão actualizada do Relatório da fase escolar do curso de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas da FDUL, apresentado pelo autor no seminário de Direito Fiscal I/II.

direitos do consumidor, bem como no cumprimento das normas europeias em matéria de segurança e qualidade alimentar.

Como se demonstrará, o tributo em apreço é ineficiente, na medida em que, por um lado, se enquadra num sistema em que existe partilha de atribuições de duas entidades públicas, com o conseqüente aumento dos custos de transacção decorrentes da necessidade de coordenação, como também, por outro lado, apenas visa o financiamento da actividade de uma dessas entidades. Além disso, o próprio desenho do tributo conduz a outras ineficiências e coloca em causa a sua conformidade com a Constituição, quer em termos materiais, no que concerne, designadamente, ao respeito pelos princípios da igualdade e da tributação das empresas pelo lucro real, quer em termos formais, por desrespeito da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.

Neste trabalho, procura identificar-se esses problemas e propor-se algumas melhorias ao desenho do tributo, no sentido de corrigir as apontadas ineficiências e desconformidades.

2. A CRIAÇÃO E A FINALIDADE DA TAXA DE SEGURANÇA ALIMENTAR “MAIS”

2.1. A CRIAÇÃO DO TRIBUTO

A taxa de segurança alimentar “mais” foi criada pelo artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de Junho, como receita do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais. Este Fundo foi criado pelo mesmo diploma, no âmbito do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, como património autónomo, sem personalidade jurídica, mas dotado de autonomia administrativa e financeira, cuja gestão compete à Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV).

De acordo com o artigo 9.º do mesmo Decreto-Lei, a taxa

de segurança alimentar “mais” (i) constitui contrapartida da garantia de segurança e qualidade alimentar; (ii) incide sobre os estabelecimentos de comércio alimentar de produtos de origem animal e vegetal, frescos ou congelados, transformados ou crus, a granel ou pré-embalados, entendendo-se como tais os locais onde se exerce uma actividade de comércio alimentar a retalho, incluindo os de comércio misto, ou seja, aqueles onde se exerce uma actividade alimentar e uma não alimentar e em que nenhuma delas representa, pelo menos, 90% do volume total de vendas; (iii) é devida anualmente e o seu valor é fixado entre € 5 e € 8 por metro quadrado de área de venda do estabelecimento; (iv) a definição do valor concreto por metro quadrado é feita por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da agricultura; (v) ficam isentos os estabelecimentos com área de venda inferior a 2000 m² ou pertencentes a microempresas, desde que (a) a empresa a que pertencem não utilize uma ou mais insígnias nem disponha, a nível nacional, de uma área de venda acumulada igual ou superior a 6000 m² ou (b) não estejam integrados num grupo que disponha, a nível nacional, de uma área de venda acumulada igual ou superior a 6000 m².

Os artigos 10.º a 17.º do mesmo Decreto-Lei tratam ainda de matérias relacionadas com o tributo em causa, designadamente as questões de regulamentação, pagamento, dístico comprovativo do pagamento, regime sancionatório e competência para a fiscalização do cumprimento do tributo. O mesmo tributo foi regulamentado pela Portaria n.º 215/2012, de 17 de Julho.

2.2. DA FINALIDADE DO TRIBUTO

A finalidade do tributo, tal como as demais receitas do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais, inscreve-se nos objectivos do mesmo Fundo. De acordo com o elenco

constante do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de Junho, tais objectivos enquadram-se na protecção da saúde e dos direitos do consumidor e no cumprimento das normas europeias em matéria de segurança e qualidade alimentar e passam, nomeadamente, (i) pelo financiamento dos custos da execução dos controlos oficiais no âmbito da segurança alimentar, protecção animal e sanidade animal, protecção vegetal e fitossanidade; (ii) pelo apoio à prevenção e erradicação das doenças dos animais e das plantas, bem como das infestações por parasitas, designadamente com controlos sanitários, testes e outras medidas de rastreio, compra e administração de vacinas, de medicamentos e de produtos fitofarmacêuticos, abate e destruição de animais e destruição de culturas; (iii) pelo apoio à preservação do património genético ou em matéria de encefalopatias espongiiformes transmissíveis; e (iv) pelo incentivo ao desenvolvimento da qualidade dos produtos agrícolas.

Ou seja, a taxa segurança alimentar “mais” é um tributo que visa financiar os custos de algumas actividades no âmbito da garantia da segurança e qualidade alimentar. A taxa em apreço faz parte de um conjunto de receitas que integram o Fundo e que se destinam a financiar os custos das mencionadas actividades.

O regulamento do Fundo foi aprovado pela Portaria n.º 214/2012, de 17 de Julho. O n.º 1 do artigo 7.º desse regulamento identifica como «potenciais beneficiários do Fundo» a DGAV, outros serviços e organismos do MAMAOT e as demais entidades públicas, entendendo-se como tais, nomeadamente os serviços e organismos da administração directa e indirecta do Estado, as autarquias locais e as empresas do sector empresarial do Estado (n.º 2 do mesmo artigo). O artigo 8.º do mencionado regulamento qualifica como despesas do Fundo os projectos, iniciativas e acções que visem a prossecução dos respectivos objectivos, bem como as que resultem da prossecução das suas actividades, incluindo apoio técnico e administra-

tivo e com redes informáticas.

Facilmente se percebe, pois, que a DGAV está sempre *sentada à mesa* do Fundo, independentemente da aprovação ou não de projectos seus, enquanto que os demais beneficiários poderão, ou não, obter financiamento através do Fundo.

3. O PROBLEMA ECONÓMICO SUBJACENTE À TAXA DE SEGURANÇA ALIMENTAR “MAIS”

A questão da segurança e qualidade alimentar releva tanto do direito da União Europeia como do direito nacional. De seguida, far-se-á o enquadramento da matéria, quer ao nível do direito da União Europeia quer ao nível do direito nacional, incluindo uma breve panorâmica do sistema de garantia da qualidade e segurança alimentar, após o que se extrairão algumas conclusões quanto ao problema económico de base.

3.1. DO ENQUADRAMENTO DA SEGURANÇA E QUALIDADE ALIMENTAR AO NÍVEL DA UNIÃO EUROPEIA

Ao nível da União Europeia e em matéria de alimentos, destacam-se alguns artigos do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Desde logo, o seu artigo 44.º, que atribui à Comissão a competência para apresentar propostas, sob a forma de regulamentos, directivas ou decisões, quanto à elaboração e execução da Política Agrícola Comum (PAC)².

Depois, o artigo 168.º do TFUE que, em matéria de Saúde Pública, define o padrão da União Europeia, que é o de assegurar um elevado nível de protecção da saúde humana em todas as políticas e acções da União. É com base neste artigo e em derrogação do referido artigo 44.º, que o Conselho adopta

² Cfr. o *Livro Branco sobre a Segurança dos Alimentos*, disponível em http://ec.europa.eu/dgs/health_consumer/library/pub/pub06_pt.pdf e os princípios gerais disponíveis em http://ec.europa.eu/food/food/foodlaw/principles/index_en.htm.

as medidas nos domínios veterinário e fitossanitário que tenham directamente por objectivo a protecção da saúde pública.

Por último, o artigo 169.º visa assegurar um elevado nível de defesa dos consumidores. Este artigo consagra três princípios de base da política no âmbito da defesa dos consumidores: o direito à protecção da saúde, da segurança e dos interesses económicos dos consumidores. Além disso, a União Europeia contribui, nos termos do mesmo preceito, para a promoção do direito dos consumidores à informação, à educação e à organização para a defesa dos seus interesses. As exigências da defesa dos consumidores são igualmente uma preocupação a ter em linha de conta na definição e execução das demais políticas e acções da União Europeia. Esta preocupação é reforçada no artigo 35.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

Os objectivos gerais da política de segurança dos alimentos ao nível da União Europeia são os de: (i) garantir um elevado nível de protecção da saúde humana e animal através de um aumento dos controlos em toda a cadeia alimentar; (ii) colocar a qualidade no centro das preocupações³; (iii) restabelecer a confiança dos consumidores⁴.

O Regulamento (CE) n.º 178/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 28 de Janeiro de 2002, cria a Agência Europeia de Segurança dos Alimentos e estabelece cinco princípios gerais que norteiam e prevalecem sobre todas as disposi-

³ A noção de qualidade abrange tanto os aspectos absolutos, nomeadamente em termos de exigências mínimas dos produtos alimentares como os aspectos relativos, ou subjectivos, tal como são percebidos pelo sujeito, como sejam a aparência, o sabor ou o odor dos alimentos.

⁴ Para fomentar a confiança dos consumidores, importa desenvolver procedimentos rigorosos de vigilância e de controlo. Deve ser disponibilizada aos consumidores informações claras e precisas sobre todas as questões de segurança dos alimentos. A marcação CE de conformidade, as menções específicas como o rótulo ecológico ou as indicações geográficas e as denominações de origem protegidas são outras iniciativas que têm em vista a qualidade, a defesa dos consumidores e a defesa das produções tradicionais.

ções legislativas de nível inferior aos Tratados no domínio da segurança alimentar. Esses princípios são: (i) o reconhecimento do carácter integrado da cadeia alimentar⁵; (ii) a análise dos riscos como fundamento essencial da política de segurança dos alimentos⁶; (iii) o reconhecimento expresso da responsabilidade de todos os operadores do sector alimentar⁷; (iv) a rastreabilidade dos produtos em todas as etapas da cadeia alimentar⁸; (v) o direito dos cidadãos a informações claras e precisas por parte das autoridades públicas⁹.

Os referidos preceitos do Tratado e o Regulamento nor-teiam toda a legislação da União Europeia em matéria de qualidade e segurança alimentar.

Após a ocorrência, na década de 90, dos casos da «doença das vacas loucas», das rações para animais contaminadas com dioxinas e do azeite adulterado, foi introduzida uma profunda alteração da legislação em matéria de segurança alimen-

⁵ A necessidade de assegurar um nível elevado de segurança dos alimentos em todas as etapas da cadeia alimentar, do produtor primário até ao consumidor, de modo a garantir a eficácia global. Cfr. http://www.drapc.min-agricultura.pt/base/geral/files/campo_mesa.pdf e http://www.drapc.min-agricultura.pt/base/geral/files/seguranca_alimentar.pdf.

⁶ A avaliação dos riscos passa por três níveis: a avaliação dos riscos através de pareceres científicos, a gestão dos riscos através da intervenção das autoridades públicas e a comunicação desses riscos ao grande público. Caso os dados científicos disponíveis não permitam uma avaliação completa dos riscos, deverá ser aplicado o princípio da precaução, reconhecido pela primeira vez na legislação alimentar, com vista a assegurar um nível elevado de protecção. Cfr. Nota anterior.

⁷ Cada um dos intervenientes do sector é responsável pela segurança dos produtos que importa, produz, transforma, coloca no mercado ou distribui. Em caso de aparecimento de um risco, adopta sem demora as disposições restritivas necessárias e comunica-as às autoridades. Cfr. Nota 4.

⁸ Através de sistemas adequados de recolha de informações, os operadores devem poder identificar todas as empresas que lhes forneceram um determinado género alimentício ou a quem forneceram os respectivos produtos. Cfr. Nota 4.

⁹ São consultados de uma forma aberta e transparente ao longo de todo o processo de decisão política. Estes esforços de informação e de transparência correspondem aos princípios da política comunitária em defesa dos consumidores que reconhece igualmente o direito à informação, à educação e à representação dos cidadãos. Cfr. Nota 4.

tar, com os objectivos de garantir a sua máxima actualização e de assegurar que os consumidores recebam informação tão completa quanto possível sobre os riscos potenciais e sobre as medidas tomadas no sentido da sua minimização.

Assim, a União Europeia desenvolveu uma estratégia de segurança alimentar centrada num conjunto normativo assente nos conhecimentos científicos mais actualizados, tendo em vista minimizar os riscos. Essa regulamentação vai desde a “*exploração agrícola até à mesa do consumidor*”, aplicando-se a toda a cadeia alimentar, tanto para alimentos produzidos na União Europeia como para importados de países terceiros.

A referida estratégia assenta em quatro pilares fundamentais: (i) normas de segurança dos géneros alimentícios para consumo humano e dos alimentos para animais; (ii) pareceres científicos independentes, acessíveis ao público; (iii) medidas destinadas a garantir a aplicação das normas e o controlo dos processos; (iv) reconhecimento de que os consumidores têm o direito de escolher os alimentos com base em informações completas sobre a sua proveniência e os respectivos ingredientes.

3.2. DO ENQUADRAMENTO DA SEGURANÇA E QUALIDADE ALIMENTAR AO NÍVEL NACIONAL

Também ao nível nacional, a Constituição da República Portuguesa consagra os direitos dos consumidores no n.º 1 do seu artigo 60.º, entre os quais se conta o direito «à *protecção da saúde*», e no n.º 1 do artigo 64.º afirma o direito à saúde, em termos mais gerais, reiterando que todos «*têm direito à protecção da saúde e o dever de a defender e promover*».

Existe profusa legislação infra-constitucional que, inspirada no, ou dando cumprimento ao, direito da União Europeia e nos referidos preceitos da Constituição, desenvolve esta matéria no que toca à segurança e qualidade alimentar. Nomeada-

mente, existem diversos diplomas, por tipo de produtos, que estabelecem os respectivos requisitos de segurança e qualidade, que vai desde os açúcares e aditivos alimentares até aos vinhos e vinhas e inclui todo o manancial de legislação em matéria de saúde animal e de qualidade dos produtos hortofrutícolas, etc, etc¹⁰.

A profusão legislativa existente nesta matéria torna muito complexo todo o conjunto de actividades conducentes à garantia da segurança e qualidade alimentar. Esta complexidade contribui também para o aumento dos próprios custos do exercício da actividade de regulação e fiscalização por parte das entidades públicas com competências nesta matéria.

3.3. O SISTEMA NACIONAL DE GARANTIA DA QUALIDADE E SEGURANÇA ALIMENTAR

No nosso país, as atribuições em matéria de segurança e qualidade alimentar encontram-se distribuídas entre a Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária e Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (ASAE).

Quanto à DGAV, a sua lei orgânica foi aprovada pelo Decreto-Regulamentar n.º 31/2012, de 13 de Março, cujo n.º 2 do seu artigo 2.º, prevê em matéria de segurança e qualidade alimentar, as seguintes atribuições: (i) participar na definição e aplicação das políticas de segurança alimentar, de saúde e protecção animal e vegetal, de fitossanidade, de saúde pública veterinária e produção animal; (ii) assegurar a representação junto das instâncias nacionais, comunitárias e internacionais nos domínios relativos às suas atribuições, bem como a coordenação do Sistema de Alerta Rápido, das missões do Serviço Alimentar e Veterinário da Comissão Europeia, dos grupos do *Codex Alimentarius* e da formação no âmbito do programa «Melhor formação para uma maior segurança dos alimentos»; (iii) coor-

¹⁰ Disponível em www.asae.pt/legislação/ Saúde pública e segurança alimentar.

denar a elaboração do plano nacional de controlo plurianual integrado, relativo aos controlos oficiais realizados para assegurar a verificação do cumprimento da legislação relativa aos alimentos para animais e aos géneros alimentícios e das normas relativas à saúde e ao bem-estar dos animais; (iv) definir e coordenar as estratégias de promoção da segurança dos géneros alimentícios, de alimentos para animais e materiais em contacto com géneros alimentícios, em articulação com a Autoridade de Segurança Alimentar e Económica, bem como da fitossanidade e protecção e sanidade dos animais; (v) elaborar, coordenar, avaliar e executar os planos de controlo oficial relativos à produção e transformação dos géneros alimentícios, das respectivas matérias-primas, ingredientes e aditivos, dos materiais em contacto com géneros alimentícios e dos subprodutos de origem animal e dos alimentos para animais; (vi) elaborar, coordenar, avaliar e executar os planos de controlo oficial no âmbito da fitossanidade e dos resíduos de pesticidas, bem como os planos de controlo oficial relativos à protecção e sanidade animal, incluindo as acções de inspecção higio-sanitária dos produtos de origem animal e a implementação de programas de prevenção e luta relativamente a epizootias ou doenças de carácter zoonótico; (vii) coordenar, auditar e colaborar na execução dos diversos planos de controlo oficial pelas direcções regionais de agricultura e pescas no âmbito das suas competências; (viii) coordenar e regulamentar as actividades técnicas relativas ao controlo e certificação de materiais de multiplicação de plantas, incluindo o cultivo de variedades vegetais geneticamente modificadas; (ix) exercer as funções de autoridade responsável pela gestão do sistema de segurança alimentar no âmbito do regime de exercício da actividade industrial e assegurar a coordenação da informação relativa aos registos de operadores do sector alimentar.

No que respeita à ASAE, a respectiva lei orgânica, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 194/2012, de 23 de Agosto, prevê,

no n.º 2 do seu artigo 2.º, as seguintes atribuições na área da segurança alimentar: (i) proceder à avaliação dos riscos alimentares e emitir pareceres científicos e técnicos, recomendações e avisos, nomeadamente em matérias relacionadas com a nutrição humana, saúde e bem-estar animal, fitossanidade e organismos geneticamente modificados; (ii) recolher e analisar dados que permitam a caracterização e a avaliação dos riscos que tenham impacte, directo ou indirecto, na segurança alimentar, assegurando a comunicação pública e transparente dos riscos e promovendo a divulgação da informação sobre segurança dos alimentos junto dos consumidores, definindo a estratégia da comunicação dos riscos tendo em consideração os conteúdos, os meios e os grupos-alvo da comunicação; (iii) caracterizar e avaliar os riscos que tenham impacte na segurança alimentar, colaborando, na área das suas atribuições, com a Autoridade Europeia para a Segurança dos Alimentos; (iv) acompanhar a participação técnica nacional nas diferentes instâncias internacionais em matéria de segurança alimentar, designadamente quanto às normas e procedimentos de controlo através da presença em reuniões, da elaboração de pareceres e da recepção de informações e alertas, integrando o conjunto de entidades a quem são obrigatoriamente comunicadas as mensagens que circulam no sistema de alerta rápido (RASFF); (v) proceder à realização de ensaios laboratoriais de amostras de géneros alimentícios com vista a verificar a sua conformidade legal no âmbito de acções de prevenção e repressão de fraudes, bem como com vista a aferir a autenticidade e genuinidade dos mesmos; (vi) promover acções de natureza preventiva e repressiva em matéria de infracções contra a qualidade, genuinidade, composição, aditivos alimentares e outras substâncias e rotulagem dos géneros alimentícios e dos alimentos para animais, incluindo a realização de perícias e a colheita de amostras no âmbito dos planos nacionais de controlo oficial; (vii) elaborar e coordenar a execução de planos de monitorização ou vigilância

relativos ao cumprimento da legislação alimentar das actividades e produtos, nomeadamente efectuando a colheita de amostras nas fases de transporte, armazenamento e comércio por grosso e a retalho, sem prejuízo das suas competências de investigação e fiscalização nas restantes fases da cadeia alimentar, e das competências da Direção-Geral de Alimentação e Veterinária na elaboração e financiamento de planos de colheitas de amostras que decorram das suas atribuições; (viii) fiscalizar os estabelecimentos de abate, preparação, tratamento, armazenamento e venda de produtos de origem animal; (ix) fiscalizar os estabelecimentos que manipulem produtos da pesca, incluindo de aquicultura, navios-fábrica, embarcações, lotas, armazéns e mercados grossistas; (x) fiscalizar a cadeia de comercialização dos produtos de origem vegetal e dos produtos de origem animal, incluindo os produtos da pesca e da aquicultura e actividades conexas; (xi) fiscalizar a circulação e comércio de uvas destinadas à produção de vinho, de mosto e de vinho e produtos vínicos; (xii) fiscalizar os lagares de azeite, bem como o destino do azeite obtido da azeitona laborada e seus subprodutos.

Conforme decorre do que se disse nos parágrafos anteriores, as atribuições da DGAV respeitam mais às fases que vão desde a produção das matérias-primas até ao produto acabado, enquanto a actividade da ASAE se desenvolve essencialmente após essa fase, desde o transporte e armazenagem até ao comércio a retalho.

3.4. CONCLUSÕES QUANTO AO PROBLEMA ECONÓMICO DE BASE

Deve notar-se que o modelo adoptado ao nível da União Europeia e ao nível nacional não deixa claras as razões pelas quais, em vez de se optar por uma solução *command and control*, não se optou por um regime com uma maior componente

de auto-regulação, empresa a empresa ou até de carácter associativo, reservando para o Estado apenas a função última de fiscalização¹¹.

No entanto, tal como se mostra desenhado o regime de garantia da segurança e qualidade alimentar, parece não restarem dúvidas de que o mesmo exige uma grande dose de intervenção pública *desde a exploração agrícola até à mesa do consumidor*¹².

Tal intervenção tem a finalidade última de assegurar os direitos dos consumidores e a protecção da saúde. Mas, pelo meio, essa intervenção corrige diversas falhas de mercado e promove a concorrência entre os operadores económicos, criando condições para que os mesmos conheçam as regras aplicáveis e para que seja fiscalizado o seu cumprimento¹³. Julgase, apesar de tudo, que estes últimos aspectos não são decisivos, a ponto de poderem legitimar o tributo sob o ponto de vista material.

A referida intervenção pública é geradora de custos que, dada a escassez crónica de recursos do Estado, carecem de ser financiados.

O tributo em apreço visa, assim, a internalização de externalidades negativas correspondentes aos custos da actividade de garantia da segurança e qualidade alimentar, essencialmente no quadro das atribuições da Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária, na medida em que os custos sociais são superiores aos custos individuais, pese, embora, a possibilidade de o Fundo ter outros beneficiários¹⁴.

¹¹ Coase, R.H. (1937), 386-405; Coase, R.H. (1960), 1-44; Franco, A. L. S. (1982), 329 e ss; Araújo, F. (2005), 56 e ss, 198 e ss e 543 e ss; Rodrigues, V. (2007), 41 e ss; Cruz, J. N. (2008), 11 e ss e 37 e ss. Numa outra perspectiva (*command and control versus tributos*), cfr. Buchanan, J. M. & G. Tullock (1975), 139-147; Coelho, Phillip R. P. (1976), 976-978; Buchanan, J. M. & G. Tullock (1976), 983-984. Cfr. ainda Ferreira, E. P. (2001), 393 e ss.

¹² Cfr. Nota anterior. Lobo, C. B. (2006), 448-449.

¹³ Cfr. Nota anterior.

¹⁴ Cfr. Notas 10 e 11.

Atendendo ao modo como se mostra desenhada a finalidade do tributo e do Fundo em que se integra, o mesmo tributo não se destina ao financiamento dos custos de actividades sujeitas às atribuições da ASAE ou apenas muito remotamente tal poderá ocorrer e desde que no quadro dos objectivos do Fundo. A actividade de fiscalização parece, pois, ficar, em qualquer caso, fora do âmbito da finalidade de financiamento do tributo em apreço. Esta solução é discutível, na medida em que parece muito mais plausível que a garantia da segurança e qualidade alimentar seja assegurada através da verificação, mediante fiscalização nos estabelecimentos de comércio de produtos alimentares, do cumprimento das disposições legais em vigor – nomeadamente, mas não só, no que respeita às menções obrigatórias na rotulagem e à observância das regras em matéria de ingredientes ou das condições de armazenagem, humidade e temperatura – do que através de actividades a desenvolver pela DGAV. Não parece, pois, existir umnexo relevante – sob a perspectiva do custo ou do benefício¹⁵ – entre a actividade a financiar e os sujeitos passivos do tributo.

Não obstante e apesar de, em regra, a ASAE não usufruir da receita do tributo, é à mesma autoridade que, algo contraditoriamente, compete a instauração e instrução dos processos de contra-ordenação decorrentes do não cumprimento pelos sujeitos passivos das respectivas obrigações tributárias no âmbito do tributo em causa, cabendo-lhe, para o efeito, 20% da coima aplicada. Esta aplicação compete ao director-geral de Alimentação e Veterinária (cfr. artigos 14.º e 15.º do Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de Junho).

Por outro lado, cabe notar que as actividades que constituem atribuições da DGAV, bem como as que integram os objectivos do Fundo, situam-se essencialmente num momento do

¹⁵ Sobre o princípio da igualdade, nas vertentes da capacidade contributiva e da equivalência, ou do custo ou benefício, cfr. Antunes, A.P. (2011), 10 e 131-171 e doutrina aí citada; cfr. também Nabais, J.C. (2004), 449 e ss; Araújo, F. (2005), 534-536; Vasques, S. (2008), 445 e ss; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss.

ciclo de mercado dos produtos alimentares logicamente anterior ao do comércio a retalho dos mesmos produtos, o que torna ainda mais discutível a solução adoptada pelo legislador. Com efeito, parece não fazer sentido, nem sequer sob o ponto de vista da praticabilidade, fazer incidir o tributo sobre estabelecimentos de venda a retalho quando a actividade da entidade principal beneficiária do tributo não desenvolve as suas atribuições nessa fase do *circuito do produto alimentar*¹⁶.

Assim, a primeira questão que poderá colocar-se é a de saber porque é que não se optou por um modelo de financiamento de base unitária e assente numa relação bilateral – por exemplo, pagamento pelas entidades visadas, dos custos dos planos executados pela DGAV; a segunda questão é a de saber porque é que o tributo em apreço apenas se destina essencialmente a financiar a parte do sistema de garantia da segurança e qualidade alimentar que compete à DGAV; a terceira questão é a de saber porque é que o tributo se abate sobre entidades que, no fundo, não provocam a actividade da DGAV – embora possa admitir-se que provocam a actividade da ASAE – e a quarta questão é a de saber se esse financiamento deverá resultar de um tributo incidente sobre determinado grupo de sujeitos passivos, independentemente de o mesmo ser constituído pelas entidades proprietárias de estabelecimentos de venda de produtos alimentares ou por outras entidades, ou se, pelo contrário, deverá tratar-se de um imposto de carácter geral, destinado a satisfazer as necessidades gerais de financiamento do Estado. Principalmente, porque, quanto a este aspecto, se trata de uma actividade cujos beneficiários últimos são os cidadãos consumidores e não as entidades proprietárias de estabelecimentos que se dedicam à venda de produtos alimentares. Procuraremos responder a estas questões mais adiante.

¹⁶ Cfr. Nabais, J.C. (2004), 224-226, 257 e 260-268; Vasques, S. (2004), 159-166; Vasques, S. (2008), 172 e ss; Vasques, S. (2008a), 31-34; Nabais, J.C. (2010), 11 e ss, 20 e ss e 30; Antunes, A.P. (2011), 26 e ss.

Cabe, igualmente, salientar que a imposição de um tributo é susceptível de gerar ineficiência, decorrente da retracção da actividade económica por parte dos operadores. Por isso, a tributação deve reduzir-se ao mínimo indispensável, de modo a evitar essa ineficiência e a retracção da actividade¹⁷.

Todavia, no caso vertente, a partilha de competências entre a DGAV e a ASAE, no âmbito do sistema, parece ir exactamente no sentido oposto. Com efeito, essa partilha é susceptível de gerar ineficiências na actividade de regulação, atenta a possibilidade de sobreposição de actividades e de custos e a necessidade de constante coordenação entre ambas as entidades. Com a agravante de que, dependendo as mesmas entidades de ministérios diferentes – o Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, por um lado, e o Ministério da Economia e do Emprego, por outro – e tendo estatutos jurídicos diversos – no primeiro caso, uma direcção-geral e, no segundo, um instituto público – as dificuldades de coordenação aumentam¹⁸.

Ora, numa perspectiva *coaseana*, esta necessidade de coordenação entre as duas entidades aumenta os custos de transacção e, conseqüentemente, os custos de operação de ambas as entidades, quando comparados com uma solução organizativa de integração vertical, em que as atribuições de ambas as entidades estivessem sujeitas ao mesmo comando de natureza hierárquica¹⁹.

Estas ineficiências acabam por ter reflexos nas necessidades de financiamento de ambas as entidades, necessidades essas que aumentam, quando comparadas com uma solução organizativa em que os custos de transacção fossem menos elevados. Este facto influi negativamente no valor do tributo a cobrar, aumentando o riscos de retracção da actividade econó-

¹⁷ Araújo, F. (2005), 235-237; Lobo, C. B. (2006), 411-436; Freire, M. P. R. V. (2008), 771-880. Cfr. *infra* ponto 6.

¹⁸ Cfr. Nota 10 e nota anterior.

¹⁹ Cfr. Nota 10. Araújo, F. (2005), 552 e ss; Araújo, F. (2008), 15 e ss.

mica²⁰.

4. DAS CARACTERÍSTICAS DO TRIBUTO

Passamos de seguida a analisar as características da taxa de segurança alimentar “mais”. As referidas características denotam alguma preocupação de simplificação, designadamente em termos de liquidação e cobrança, que, apesar disso, não deixa o tributo isento de críticas.

4.1. INCIDÊNCIA OBJECTIVA E BASE DE CÁLCULO

O tributo incide objectivamente sobre estabelecimentos de comércio alimentar a retalho – incluindo aqueles onde se exerce uma actividade alimentar e uma não alimentar e em que nenhuma delas representa, pelo menos, 90% do volume total de vendas – que, em regra, tenham uma área de venda igual ou superior a 2000 m² e não pertençam a microempresas.

Deve notar-se, desde logo, que nem a incidência objectiva nem a base de cálculo parecem adequadas. Com efeito, uma vez que se trata de internalizar os custos da actividade de garantia da segurança e qualidade alimentar de que beneficiam todos os consumidores de produtos alimentares, parece não fazer sentido que, por um lado, não se tribute o consumo dos próprios produtos alimentares, através de um imposto especial sobre o consumo, e que, por outro, se tribuam apenas uma parte dos estabelecimentos que se dedicam à venda destes produtos, deixando-se amplamente isentos todo um conjunto de estabelecimentos onde, como se referirá adiante, os problemas de segurança e qualidade poderão revestir maior acuidade.

A base de cálculo do tributo é a área de venda do estabelecimento, em metros quadrados. Cabe salientar que, atento o que está em causa, esta não é uma base de cálculo adequada

²⁰ Araújo, F. (2005), 228, 235-237, 520-579; Lobo. C. B (2006), 421-429.

para o tributo, por várias razões. Em primeiro lugar, grande parte das atribuições da DGAV que o tributo visa financiar situam-se em momento logicamente anterior ao da colocação do produto alimentar no estabelecimento de venda a retalho. Por isso, além de ser discutível a incidência objectiva do tributo sobre estes estabelecimentos, revela-se ainda mais discutível o cálculo do tributo unitariamente em função de certo valor por metro quadrado de área de venda, porque nenhuma relação tem – sob uma óptica de custo ou benefício – com a actividade cujo financiamento se pretende com o tributo.

Em segundo lugar, as actividades da DGAV que o tributo visa financiar têm carácter de amostragem e meramente aleatório, passando em muitos casos por uma avaliação e intervenção de acordo com planos assentes numa avaliação do risco. Por isso, a tributação para financiamento dessa actividade, assente em determinado valor por metro quadrado nenhuma relação tem com a actividade a desenvolver. A situação poderia ser diversa, caso o tributo se destinasse a financiar os custos da actividade da ASAE, na medida em que, neste caso, seria defensável que a referida autoridade despendesse mais tempo a fiscalizar – verificar rotulagens, etc. – num estabelecimento com uma área de venda maior do que num estabelecimento com área menor. Todavia, não é disso que se trata no caso do tributo ora em questão.

Em terceiro lugar, mesmo que o tributo devesse incidir sobre os estabelecimentos de venda de produtos alimentares, sempre se diria que fazer a base de cálculo corresponder ao número de metros da área de vendas é uma solução desajustada, porque a mesma área poderá comportar mais ou menos produtos alimentares, consoante a entidade sua proprietária opte por um *lay out* de estabelecimento mais ou menos denso. Com efeito, sempre seria mais adequado tributar em função das toneladas de produtos alimentares recepcionados no estabelecimento ou, melhor ainda, em função dos produtos vendidos ao

público.

Em quarto lugar, é muito provável que a actividade de regulação tendo em vista assegurar a garantia da segurança e qualidade alimentar não seja igual, em termos de custos, relativamente a todas as categorias de produtos alimentares. Com efeito, os produtos embalados em papel ou plástico requererão uma análise diversa da aplicável aos produtos frescos ou aos produtos enlatados. Por isso, poderia estabelecer-se uma diferenciação da base de cálculo por categorias de produtos.

Em suma, seria possível estabelecer não só uma incidência objectiva mais adequada como também uma base de cálculo que fossem mais aproximadas da actividade que se pretende financiar, tornando o tributo menos ineficiente.

4.2. INCIDÊNCIA SUBJECTIVA

Os sujeitos passivos do tributo são, pelo menos quanto ao seu encargo jurídico, as entidades proprietárias dos estabelecimentos que constituem a base de incidência objectiva do tributo.

Tal como já se deixou antever, as entidades proprietárias dos estabelecimentos sujeitos ao, e não isentos do, tributo não obtêm qualquer benefício, ainda que meramente presumido, do pagamento do tributo. Quem beneficia da actividade de garantia da segurança e qualidade alimentar é o consumidor final e não os proprietários dos referidos estabelecimentos²¹. Além

²¹ Cfr. neste sentido, a propósito da taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, as considerações do Supremo Tribunal Administrativo, entre outros, no acórdão de 15 de Outubro de 2003, proferido no processo n.º 01063/03, onde se lê o seguinte: «Do propósito com que é cobrado este tributo, e do destino que a lei lhe dá, já resulta que ele não pode qualificar-se como taxa, pois a criação e/ou manutenção de um sistema de garantia da qualidade e segurança da utilização dos produtos de saúde, a realização de estudos de impacte social e de acções de formação para os agentes de saúde e consumidores, são acções que o Estado desenvolve em benefício de todos os cidadãos, e não actividades prestadas aos agentes que importam, produzem ou comercializam esses produtos».

disso, do que se trata é de obter financiamento para assegurar incumbências do próprio Estado, como sejam a protecção da saúde e dos direitos dos consumidores²².

É, pois, evidente que não está em causa a internalização de externalidades negativas directamente provocadas pela actividade desenvolvida pelos estabelecimentos de venda de produtos alimentares.

Aliás, mesmo que se considerasse que a simples existência destes estabelecimentos é geradora de uma necessidade de fiscalização e supervisão, sempre ficaria por explicar a razão pela qual só os estabelecimentos não isentos deverão suportar esse encargo, enquanto que os isentos não o suportam. Esta questão é tanto mais importante quanto é certo que os estabelecimentos de maior dimensão já possuem sistemas internos de controlo mais desenvolvidos e sofisticados do que aqueles que os estabelecimentos de menor dimensão possuem, nos casos em que efectivamente possuem tais sistemas.

Ou seja, os custos da actividade de fiscalização e supervisão poderão ser menores se os estabelecimentos já dispuserem dos seus próprios sistemas de controlo interno, nomeadamente através de sistemas de controlo da qualidade e através de auditorias internas ou externas. Por isso, torna-se ainda mais dificilmente compreensível a lógica do tributo em análise, no que respeita à incidência subjectiva, na medida em que o tributo se abate sobre as entidades em que os custos sociais da actividade de segurança e qualidade alimentar já poderão estar, pelo menos em parte, auto-internalizados pelas próprias empresas, através dos seus próprios sistemas de controlo, ao mesmo tempo que aliviam de modo significativo os custos da actividade desenvolvida pela DGAV junto desses estabelecimentos.

Mas, o mais grave é que ficam por internalizar os custos de toda a actividade desenvolvida pela DGAV junto dos estabelecimentos isentos do tributo – se é que, como vimos, algu-

²² Cfr. Nota anterior.

ma actividade existe, por parte da DGAV, junto destes e dos demais estabelecimentos de venda de produtos alimentares.

Além disso, e nessa perspectiva de necessidade de fiscalização e supervisão, ficaria também por explicar a razão pela qual o tributo se destina a financiar a DGAV e não a ASAE, quando é esta que assegura a fiscalização dos estabelecimentos de comércio de produtos alimentares.

Por outro lado e como já se referiu, o que está em causa é o financiamento dos custos de uma actividade de que beneficia o consumidor final de produtos alimentares. Por isso, é ineficiente fazer abater o tributo sobre uma parte dos estabelecimentos de venda a retalho. Este financiamento poderá ser assegurado, de um modo mais eficiente, através dos impostos de carácter geral – tal como os impostos sobre o rendimento ou sobre o consumo – ou através de impostos especiais sobre o consumo. Tal não impede que possam ser estabelecidos desagravamentos ou subsídios para consumidores de menores rendimentos ou que, à semelhança do que acontece com o Imposto sobre o Valor Acrescentado, sejam estabelecidas taxas diferentes, em função da maior ou menor essencialidade dos produtos alimentares em causa para satisfação de necessidades básicas das populações.

Mesmo na hipótese de imposto especial sobre o consumo, pode adoptar-se um mecanismo de substituição tributária, fazendo recair sobre as entidades proprietárias de todos estabelecimentos de venda de produtos alimentares – e não apenas de alguns, sob pena de se fomentar a aquisição dos produtos alimentares nos estabelecimentos isentos – a obrigação de liquidação, cobrança e entrega do tributo nos cofres do Fundo. Na realidade, só tributando todos os produtos alimentares se alcançará uma distribuição justa do tributo, porque a actividade a financiar incide tendencialmente sobre todos os produtos, independentemente do local onde são vendidos.

Tal como se demonstrará adiante, a solução adoptada pe-

lo legislador é inadequada ao objectivo de financiamento em causa sendo geradora de ineficiências e é susceptível de conduzir a perdas absolutas de bem-estar.

4.3. O VALOR DO TRIBUTO

Como já se deixou transparecer supra, o valor do tributo corresponde ao produto da multiplicação do número de metros quadrados da área de venda do estabelecimento de produtos alimentares por um valor a definir anualmente através de portaria, entre 5€ e 8€. Para 2012, o valor por metro quadrado foi de 4,08€, e para 2013 o valor é de 7€, conforme resulta, respectivamente, do n.º 1 do artigo 10.º e do artigo 4.º, ambos da Portaria n.º 215/2012, de 17 de Julho.

Como já se referiu a propósito da base de cálculo, também o valor do tributo calculado a partir de um determinado número de metros quadrados da área de venda não parece uma solução eficiente. Com a agravante de que a mesma representa um estreitamento da base de incidência, decorrente da alargada isenção prevista no diploma, o que implica o pagamento por cada sujeito passivo de um tributo mais elevado do que aquele que seria pago, se a base fosse mais alargada.

Consideramos, por isso, tal como se referiu a propósito da base de cálculo, que, caso se pretenda continuar a tributar os estabelecimentos numa base unitária, o tributo deverá corresponder a determinado valor por unidade de peso ou de volume dos produtos alimentares, ou de categorias de produtos alimentares, consoante a maior ou menor actividade de regulação que os mesmos impliquem. Se se pretende tributá-los numa base *ad valorem*, poderá ser definida uma taxa única incidente sobre o valor dos produtos alimentares adquiridos pelo estabelecimento ou várias taxas, distinguindo certas categorias de produtos, incidente sobre o valor das respectivas aquisições.

Caso, pelo contrário, se pretendesse fazer o encargo do

tributo recair sobre os consumidores, o tributo deveria corresponder a um valor unitário ou a uma percentagem – os quais poderiam variar, ou não, por categoria de produtos – sobre o produto alimentar vendido ao público e ser liquidado no momento da venda, caso o tributo correspondesse a uma alíquota do preço praticado.

Qualquer destas soluções seria de longe mais adequada do que a adoptada pelo legislador no caso em apreço.

4.4. ISENÇÕES

Tal como resulta do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de Junho, está prevista uma extensa isenção deste tributo. Com efeito, ficam isentos os estabelecimentos com área de venda inferior a 2000 m² ou pertencentes a microempresas, desde que (i) a empresa a que pertencem não utilize uma ou mais insígnias nem disponha, a nível nacional, de uma área de venda acumulada igual ou superior a 6000 m² ou (ii) não estejam integrados num grupo que disponha, a nível nacional, de uma área de venda acumulada igual ou superior a 6000 m².

Desde logo, ficam isentos os estabelecimentos que, independentemente das respectivas áreas, pertençam a microempresas, quando, em ambos os casos, não utilizem insígnias nem disponham ou se integrem em grupo que disponha de uma área de venda total acumulada igual ou superior a 6000 m². Além disso, ficam ainda isentos os estabelecimentos com áreas de venda inferiores a 2000 m² nas mesmas condições quanto à utilização de insígnias ou à área de venda acumulada ou à pertença a um grupo que disponha dessa área acumulada.

Ficam, por conseguinte, isentos do tributo a generalidade dos estabelecimentos do pequeno comércio alimentar, sabendo-se, como se referiu, que, porventura, existirão maiores problemas ao nível da segurança e qualidade alimentar nestes peque-

nos estabelecimentos do que nos estabelecimentos de grande dimensão e pertencentes a cadeias de super ou hipermercados, porque estas dispõem dos seus próprios sistemas de controlo. Trata-se, assim, de uma solução que parece inadequada, do ponto de vista daquilo que pretende acautelar-se, que é a protecção da saúde e os direitos dos consumidores, tendo em conta, pelo menos, a percepção do risco que representam os estabelecimentos isentos.

4.5. LIQUIDAÇÃO E COBRANÇA

A liquidação e cobrança do tributo compete à DGAV, a partir de uma lista actualizada de estabelecimentos, contendo o nome ou denominação social do sujeito passivo e respectivo número de identificação fiscal, bem como a localização do estabelecimento e a área de venda, a elaborar até 31 de Janeiro do ano a que respeita o tributo (n.º 2 do artigo 5.º da Portaria n.º 215/2012, de 17 de Julho). Para 2012, segundo informação disponível no site da DGAV, os sujeitos passivos tinham de comunicar estes elementos por correio electrónico à mesma entidade até 24 de Agosto de 2012; para os anos seguintes, é considerada a situação dos estabelecimentos em 31 de Dezembro do ano imediatamente anterior àquele a que respeita o tributo (n.º 1 do artigo 5.º da Portaria n.º 215/2012, de 17 de Julho).

A DGAV notifica, até final de Março do ano a que respeita o tributo, a liquidação aos sujeitos passivos, através de correio electrónico (n.º 3 do mesmo artigo e n.º 1 do artigo 9.º da mencionada Portaria).

O tributo deve ser pago em duas prestações, sendo uma até final de Maio e outra até final de Outubro do ano a que respeita, com base em documento único de cobrança; o não pagamento da primeira prestação implica o vencimento da segunda, sendo o sujeito passivo notificado para, em 10 dias, pagar o

tributo anual (artigo 6.º da mesma Portaria). O não cumprimento implica ainda o pagamento de juros legais e a instauração de processo de execução fiscal, além da responsabilidade contraordenacional (artigos 12.º a 15.º do Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de Junho, e artigo 7.º da Portaria n.º 215/2012, de 17 de Julho).

5. A TAXA DE SEGURANÇA ALIMENTAR “MAIS”: TAXA, IMPOSTO OU IMPOSIÇÃO UNILATERAL E ILEGÍTIMA?

Deve notar-se que o tributo, tal como está configurado, apresenta características que procuram dar-lhe uma natureza que o mesmo efectivamente não tem e que é desmentido por outras das suas características. É o que veremos de seguida.

5.1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

Assim e em primeiro lugar, os principais beneficiários da garantia da segurança e qualidade alimentar, a assegurar com o produto do tributo em causa, são os consumidores em geral e não as empresas proprietárias dos estabelecimentos sobre os quais o mesmo incide. Ou seja, o tributo visa assegurar aquelas que são incumbências do Estado, como sejam a da protecção da saúde e dos consumidores, consagradas nos artigos 60.º e 64.º da Constituição da República Portuguesa. Por isso, dizer-se que o tributo é *contrapartida* dessa garantia, só fará algum sentido se estivermos perante um tributo cujo encargo económico seja repercutido no consumidor final.

Aliás, o fenómeno da repercussão é muito frequente e está, há muito, estudado na doutrina, admitindo-se que no caso vertente o legislador tenha tido em vista essa repercussão, embora não tenha deixado clara essa intenção²³. Aliás e como se

²³ Franco, A. L. S. (1982), 356 e ss; Martinez, P. S. (1984), 44; Cruz, J. N. (2008),

verá de seguida, o facto de grande parte dos estabelecimentos ficar isento implica que os consumidores que neles adquiram os produtos alimentares nunca sejam alvo de repercussão do encargo económico do tributo.

Em segundo lugar, atenta a extensa isenção para os estabelecimentos com área inferior a 2000 m² ou pertencentes a microempresas, quando a empresa não use uma ou mais insígnias ou disponha individualmente, ou em grupo, de uma área acumulada de 6000 m² ou mais, coloca-se desde logo a questão de saber se o legislador considera que, nestes casos, não existem questões de segurança e qualidade alimentar ou, se, pelo contrário, do que se tratou foi de tributar a capacidade contributiva presumida a partir das áreas de vendas e, desse modo, se mantiveram isentos os estabelecimentos de menor dimensão ou pertencentes a empresas de menor dimensão, por se entender que os mesmos teriam menor capacidade para suportar o encargo do tributo. Além disso, estas isenções desmentem igualmente a natureza de *contrapartida* da garantia da segurança e qualidade alimentar, principalmente para quem entenda que se está perante um tributo cujo encargo económico deva ser suportado pelas empresas e não pelo consumidor final.

Aliás, o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 365/2008, de 2 de Julho de 2008, relatado pelo Exmo. Conselheiro Cura Mariano, debruçando-se mais concretamente sobre a taxa de regulação e supervisão da ERC desvalorizou totalmente a expressão “como contrapartida” utilizada no diploma que regula os tributos da mesma entidade, ao afirmar que o Legislador a utilizou em sentido amplo. Julga-se, por isso, que o facto de o legislador se referir à contrapartida da garantia da segurança e qualidade alimentar não é suficiente para conferir natureza bilateral ao tributo.

Mas não só, mesmo numa perspectiva de tributo cujo encargo económico deva recair sobre o consumidor final, ainda

assim a configuração do tributo é criticável. Com efeito, a sujeição ao pagamento do tributo em função da dimensão da área de vendas não é a mais adequada para alcançar o objectivo de financiamento em causa. Sendo os consumidores de produtos alimentares os beneficiários da actividade que o tributo visa financiar, devem ser os mesmos a suportar o respectivo custo e não os proprietários dos estabelecimentos ou mesmo a generalidade dos contribuintes. Isto implica que o tributo incida sobre todos os produtos alimentares sem excepção e sem isenções, na medida em que se estará a tributar a capacidade contributiva do consumidor, revelada na aquisição do produto alimentar. Tal não impede que, a aquisição de determinados produtos possa ser subsidiada ou que existam taxas diferenciadas, consoante o carácter mais ou menos essencial de alguns produtos, consoante a maior ou menor actividade de regulação que exijam da entidade pública competente.

O sistema utilizado no tributo em análise não permite que o encargo económico recaia sobre todos os consumidores, porque aqueles consumidores que adquiram produtos alimentares em estabelecimentos isentos não suportam o encargo económico do tributo, enquanto os consumidores que adquiram os seus produtos alimentares em estabelecimentos não isentos, pagarão por eles um preço superior; além disso, os estabelecimentos isentos tenderão a procurar nivelar os seus preços *por cima*, atendendo aos preços praticados nos estabelecimentos que paguem este tributo²⁴. A ocorrer este tipo de comportamento, o mesmo será prejudicial para os consumidores e para o Estado, na medida em que aqueles pagarão pelo produto um preço superior um preço superior ao devido, com a agravante de que esta renda suplementar será para o retalhista isento e não para o Estado. Mais adiante, analisaremos melhor estes aspectos.

No entanto, importa reter desde já que um possível alargamento da base do tributo, no sentido de o estender a todos os

²⁴ Cfr. Nota 22.

produtos alimentares, independentemente do local onde são vendidos, poderia redundar em benefício para todos os consumidores, na medida em que individualmente pagariam menor tributo na aquisição de cada produto.

Em terceiro lugar, e como resulta do que foi dito, o legislador procurou configurar o tributo segundo uma lógica de equivalência e de bilateralidade, ao falar em *contrapartida* da garantia da segurança e qualidade alimentar e ao estabelecer um tributo de base unitária de certo valor (entre cinco e oito euros) por metro quadrado. Todavia, as demais características do tributo, a começar pelos beneficiários da garantia da segurança e qualidade alimentar, passando pelas extensas isenções e pelas possíveis distorções dos preços junto do consumidor final, desmentem essa caracterização.

Por outro lado e quanto às questões colocadas em 3.4., oferece-se-nos dizer o seguinte, ressaltando-se que em grande medida, as críticas que tecemos ao tributo ficam essencialmente a dever-se a falta de conhecimentos básicos por parte de quem gizou o diploma que o cria. Assim, quanto a saber-se a razão porque não se optou por um modelo de financiamento unitário e bilateral – por exemplo, pagamento pelas entidades visadas, dos custos dos planos executados pela DGAV, afigura-se-nos que a opção tomada terá ficado a dever-se ao facto de essa solução tornar o tributo extremamente oneroso, dado o custo unitário da execução de cada plano e o número de entidades abrangidas, que seriam os *elos mais fracos* da cadeia (os produtores), antes tendo-se optado por uma diluição do tributo e pela sua aplicação a quem, na óptica do legislador, maior renda retira em toda a cadeia (os super e hipermercados). Quanto à questão de saber porque é que o tributo em apreço apenas se destina essencialmente a financiar a parte do sistema de garantia da segurança e qualidade alimentar que compete à DGAV, julga-se que tal se deve primordialmente ao facto de a DGAV e a ASAE dependerem de ministérios diferentes e que,

por isso, aquela entidade tratou de encontrar um meio de se financiar, sem perceber que a solução encontrada fragilizava a validade do próprio tributo. Sobre a questão de saber porque é que o tributo se abate sobre entidades que, no fundo, não provocam a actividade da DGAV – embora possa admitir-se que provocam a actividade da ASAE – julga-se que tal se deve também ao facto de estarem em causa ministérios diversos somado à já referida falta de apuro técnico na preparação do diploma que criou o tributo. Por último, quanto à questão de saber se esse financiamento deverá resultar de um tributo incidente sobre determinado grupo de sujeitos passivos, independentemente de o mesmo ser constituído pelas entidades proprietárias de estabelecimentos de venda de produtos alimentares ou por outras entidades, ou se, pelo contrário, deverá tratar-se de um imposto de carácter geral, destinado a satisfazer as necessidades gerais de financiamento do Estado, parece evidente do anteriormente exposto que, pelo menos, deveria tratar-se de um imposto sobre o consumo de todos os produtos alimentares, ainda que com taxas, ou valores unitários, diferenciados, o que permitiria o alargamento da base do tributo e a redução do valor pago por que suporta o encargo económico do tributo.

5.2. ANÁLISE EM FUNÇÃO DOS MAIS COMUNS TIPOS DE TRIBUTOS PÚBLICOS

Vejam os agora a classificação do tributo, tendo em conta as quatro figuras mais frequentes na tipologia dos tributos públicos.

Estamos a referir-nos às taxas bilaterais, impostos, contribuições especiais ou contribuições financeiras²⁵.

²⁵ Sobre a visão dicotómica dos tributos (taxa imposto), cfr. Xavier, A. (1974), 42 e ss; Nabais, J. C. (2004), 256-257; Nabais, J. C. (2010), 20-32. Sobre a visão tripartida dos tributos (taxa, imposto e contribuições – especiais e financeiras), cfr. Vasques, S. (2004), 161; Vasques, S. (2008), 239; Vasques, S. (2008b), 36; Vasques, S. (2011), 238 e ss.

No que respeita à classificação dos tributos, cabe referir que, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária, as taxas bilaterais assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares²⁶.

Ora, a taxa de segurança alimentar “mais” não pode ser considerada como uma taxa bilateral, na medida em que a mesma não constitui contrapartida da prestação de qualquer serviço, ou da utilização de um bem do domínio público, nem constitui contrapartida da remoção de qualquer obstáculo jurídico ao comportamento das empresas proprietárias dos estabelecimentos sujeitos ao tributo ora em causa.

Também não se está perante qualquer contribuição especial²⁷. Com efeito, os proprietários dos estabelecimentos de comércio alimentar não provocam, ainda que presumidamente, os custos da actividade da DGAV em matéria de segurança e qualidade alimentar. Os mesmos proprietários não beneficiam da actividade da DGAV, visto que os beneficiários desta actividade são os consumidores de produtos alimentares. Aliás, o estádio do retalho é aquele onde menores questões poderão colocar-se em matéria de segurança e qualidade alimentar da esfera de atribuições da DGAV. No essencial, tudo se resumirá a manter a rotulagem e a cumprir as condições de armazenagem e temperatura definidas pelo fabricante.

Não se está, por isso, a tributar os custos decorrentes da actividade presumivelmente provocada ou aproveitada pelos estabelecimentos de comércio alimentar. Aliás, como se referiu, esses custos, a deverem ser suportados pelos agentes económicos, deveriam sê-lo por todos os operadores a montante do estádio de retalho.

²⁶ Xavier, A. (1974), 42 e ss; Nabais, J. C. (2004), 260; Nabais, J. C. (2010), 20-32.

²⁷ Vasques, S. (2004), 161; Costa, J. M. M. C. (2006a), 805; Vasques, S. (2008), 172-180; Vasques, S. (2008b), 29-34; Vasques, S. (2011), 221 e ss.

Igualmente não se trata de uma contribuição financeira. Desde logo, porque se está perante um tributo cuja receita se destina a um Fundo da pessoa colectiva Estado, que é uma pessoa colectiva territorial, e não de uma pessoa colectiva de direito público de base não territorial, sabendo-se como se sabe que o legislador constitucional, ao criar a figura da contribuição financeira, apenas visou estas entidades²⁸. Depois, porque não se trata de um tributo que vise internalizar externalidades negativas decorrentes da actividade dos estabelecimentos de venda de produtos alimentares, susceptíveis de gerarem custos, ainda que presumidos, para a actividade de fiscalização e supervisão da segurança e qualidade alimentar ou benefícios, ainda que presumidos, para os mesmos agentes do mercado. Além disso, o tributo abate-se sobre um grupo muito mais restrito do que o conjunto de todas as entidades proprietárias de estabelecimentos de comércio alimentar, quando o que faria sentido seria não só abranger todos os estabelecimentos, como também todos os operadores da cadeia alimentar situados a montante. Por último, o tributo é absolutamente unilateral, como se verá de seguida.

Com efeito, temos para nós que estamos perante um tributo absolutamente unilateral, na medida em que nem os seus sujeitos passivos – as empresas proprietárias dos estabelecimentos de venda de produtos alimentares – nem os beneficiários da actividade pública de garantia da segurança e qualidade

²⁸ *Diário da Assembleia da República*, II Série-RC, n.º 36, VII Legislatura, 2.ª Sessão Legislativa (1996/1997). Xavier, A. (1974), 64 e ss; cfr. Notas 32 a 34 e acórdão do TC n.º 365/2008. Nabais, J.C. (2004), 257, considera que estes tributos são caracterizados por serem cobrados a favor de entidades públicas não territoriais e visarem fazer face às respectivas despesas; Sanches, J.L.S. (2007), 58-59, entende que o que distingue os tributos parafiscais não é tanto a afectação financeira a “fins especiais prosseguidos por entidades autónomas (institutos públicos, órgãos de coordenação económica, sistemas de segurança social)”, mas sim a subtracção à legalidade tributária e ao orçamento. Vasques, S. (2008), 176, considera, porém, que a finalidade dos tributos comutativos e “paracomutativos” é compensatória da prestação pública e assenta numa “lógica de troca”. Cfr., ainda, Nabais, J. C. (2010), 32. Sobre as características das contribuições financeiras, cfr. Antunes, A. P. (2011), 30 e ss.

alimentar – os consumidores – podem reclamar do Estado, ou, em primeira análise, da DGAV, o exercício continuado dessa actividade de garantia ou qualquer das várias actividades em que a mesma se decompõe²⁹. O mesmo tributo também não

²⁹ Veja-se, a propósito da taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, o Acórdão de 4 de Junho de 2003 do Supremo tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 061/03: «*Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artº 64º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.*

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, "a comunidade" - beneficiária directa do sistema. Pelo que não pode afirmar-se a existência de 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, está-se perante uma forma 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.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo Infarmed.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da A... - cfr. artº 44º 2 da LGT,

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, O dever fundamental de pagar impostos, pág. 260. "No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral" - pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante».

Em sentido contrário, cfr. o recente acórdão n.º 135/2012, do Tribunal Constitucional de 7 de Março de 2012, relatado pelo Exmo. Conselheiro Cura Mariano, segundo

tem relação relevante entre a actividade da entidade beneficiária e os sujeitos passivos. Deve por isso o tributo ser caracterizado como imposto.

Acresce que, mesmo que se admita que a tributação por metro quadrado dos maiores estabelecimentos assenta numa lógica de capacidade contributiva presumida a partir da dimensão da área de venda do estabelecimento, este facto igualmente aponta para a caracterização do tributo como imposto.

Por outro lado, a adopção de uma base de cálculo unitária não afasta a caracterização do tributo como imposto, na medida em que se tributa a capacidade contributiva presumida a partir da dimensão da área de venda do estabelecimento. Além disso, existem outros impostos com base de cálculo unitária, como é o caso de alguns impostos especiais sobre o consumo.

5.2. DA NÃO RECONDUÇÃO ÀS VERTENTES DE IMPOSTO CONSTITUCIONALMENTE ADMITIDAS

Aqui chegados, suscita-se, todavia, uma questão mais funda, que é a de saber se a imposição em causa pode, sequer, caracterizar-se como imposto.

Com efeito e como é sabido, o artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa apenas prevê impostos sobre o rendimento, sobre o património ou sobre o consumo, que se abatem sobre quem indicié a existência de uma manifestações de riqueza consubstanciada na obtenção de um rendimento, na detenção de um património ou num acto de consumo³⁰. A nossa melhor doutrina constitucional divide-se quanto à possibili-

a qual a taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal é uma contribuição financeira a favor do INFARMED, I.P., quando é certo que a mesma apenas visa tributar o consumo dos mesmos produtos e, por isso, de acordo com jurisprudência anterior não colocada em causa pelo mesmo acórdão, constitui um imposto indirecto sobre o consumo (cfr., por todos, o Acórdão n.º 127/2004, de 3 de Março de 2004, relatado pelo Exmo. Conselheiro Benjamim Rodrigues).

³⁰ Lobo, C.B. (2006), 410.

dade, ou não, e tributação de realidades distintas destas³¹. Atento o carácter fortemente invasivo que a tributação assume nas esferas jurídicas dos particulares, temos para nós que o artigo 104.º deverá ser interpretado restritivamente, no sentido de não admitir outras “bases impositivas”.

A imposição ora em causa visa tributar nenhuma dessas três possíveis situações. Primeiro, porque, como vimos, não incide sobre o rendimento dos sujeitos passivos, mas sim sobre a área de vendas dos seus estabelecimentos de comércio de produtos alimentares.

Segundo, porque também não poderá considerar-se como um imposto sobre o património das empresas proprietárias dos estabelecimentos em causa, na medida em que ficaria por explicar (i) a razão pela qual o tributo não incidiu sobre todos os estabelecimentos, independentemente do ramo de actividade; (ii) a razão pela qual apenas é considerada a área de vendas e não a totalidade da área dos estabelecimentos; (iii) a razão pela qual grande número de estabelecimentos de venda de produtos alimentares estão isentos e (iv) o motivo pelo qual um “imposto sobre o património” é afecto a um fundo sobre qualidade e segurança alimentar.

Terceiro, já vimos que também não se trata de imposto sobre o consumo, na medida em que o mesmo não incide sobre a riqueza revelada no acto de venda/aquisição dos produtos alimentares aos/pelos consumidores, mas apenas sobre a área de venda de uma parte dos estabelecimentos de venda dos mesmos produtos.

Deste modo, a imposição ora em causa nem sequer poderá ser considerada um imposto, à luz do referido artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa, na medida em que a mesma imposição não assenta sobre nenhuma das manifesta-

³¹ No sentido de admitir outros impostos, que não apenas sobre o rendimento, património ou consumo, desde que criados de acordo com os requisitos constitucionais, Canotilho, J. J. G. & V. Moreira, (2007), 1098 e ss; no sentido oposto, Miranda, J. & R. Medeiros (2006), 225 e ss.

ções de riqueza que a Lei Fundamental admite como tributáveis através dos impostos.

6. DAS INEFICIÊNCIAS DO TRIBUTO NA SUA CONFIGURAÇÃO ACTUAL³²

Procuraremos, de seguida, identificar algumas das ineficiências do tributo, bem como os problemas que o mesmo apresenta quanto à sua conformidade com a Constituição.

Tal como já dissemos noutro lugar, sob o ponto de vista económico, o tributo deve corresponder ao equilíbrio adequado entre as necessidades de financiamento de um indispensável nível de intervenção pública, de um lado, e as perdas de eficiência decorrentes da própria intervenção pública e da tributação, do outro lado³³.

O tributo provoca sempre uma retracção da actividade económica³⁴. Com efeito, parece claro que um tributo excessivamente oneroso (*excess burden*) para o contribuinte pode conduzir a uma perda absoluta de bem-estar (*deadweight loss*) – que não aproveita à entidade com poder tributário nem ao contribuinte – ou a uma perda relativa de bem-estar, na medida em que, quanto mais este tributo absorva a totalidade, ou até mais, do excedente total – para produtor e consumidor – gerado pela troca no mercado, tanto mais esta tenderá a deixar de ter lugar – e o tributo que dependia da realização dessa troca deixa

³² Neste ponto 6., recorremos, para sumariamente enquadrar aquilo que consideramos o princípio da eficiência económica em matéria tributária, ao que dissemos no nosso Relatório de Doutoramento da disciplina de Metodologia Jurídica, intitulado *O princípio da eficiência económica como parâmetro de validade material de soluções jurídico-tributárias*. Esta versão sumariada é igualmente utilizada no Relatório de Doutoramento da disciplina de Direito Financeiro intitulado *Reflexões em Torno da CES*.

³³ Franco, A. L. S. (1982), 329 e ss; Araújo, F. (2005), 235-237; Rodrigues, V. (2007), 26-40; Cruz, J. N. (2008), 11 e ss; Freire, M. P. R. V (2008), 771-880.

³⁴ Cfr. Nota anterior.

de ser cobrado³⁵. Do ponto de vista económico, este fenómeno é explicado pelo facto de os agentes de mercado deixarem de ter incentivos para realizarem as trocas³⁶.

A perda absoluta de bem-estar em causa consiste, na realidade, apenas na diferença entre o bem-estar que o contribuinte obteria, caso não fosse tributado, e o benefício que para ele possa resultar da utilização pelo Estado da receita obtida através do tributo³⁷. No entanto e como se sabe, no estágio actual da situação económica de grande parte dos países, entre os quais Portugal, a percepção do benefício para os cidadãos decorrente dos impostos que pagam é pouco positiva, facto que tende a agravar a percepção dessa perda absoluta de bem-estar.

Apenas nos casos em que a procura seja inelástica é que a afectação das trocas não revestirá tanta acuidade, na medida em que o consumidor é compelido a continuar a consumir, apesar do gravame tributário.

Mesmo no caso de um tributo que incida sobre cada unidade transaccionada, apesar de não existir perda absoluta de eficiência, porque o imposto tenderá a corresponder ao excedente, ainda assim se assistirá a uma perda de eficiência, decorrente da contracção da economia e da redução do número de unidades transaccionadas³⁸.

Por isso, economicamente ineficiente um tributo que absorva o excedente total do produtor e do consumidor ou que implique desproporcionados custos de cumprimento ou acata-

³⁵ Por exemplo, no caso de um contribuinte de escassos recursos, a possibilidade de se tornar mais oneroso exercer a actividade tributada do que não exercer – situação em que o tributo incentiva o ócio – ou, no caso de o contribuinte abastado, a possibilidade de se tornar mais vantajosa a deslocalização da actividade tributada para um país fiscalmente mais atractivo do que exercê-la no nosso país. Em qualquer dos casos, existe uma redução do bem-estar social, porque a actividade deixou de ser exercida em Portugal e porque o Estado deixou de auferir o tributo que sobre a mesma deveria incidir. Cfr. Araújo, F. (2005), 237-246. Lobo, C. B. (2006), 421-429; Lobo, C. B. (2009), 423-452.

³⁶ Araújo, F. (2005), 228.

³⁷ Cfr. Nota anterior.

³⁸ Araújo, F. (2005), 237.

mento, designadamente que imponha um conjunto vasto e complexo de obrigações acessórias, como sejam as declarativas ou de colaboração com as autoridades, que excedam o necessário, adequado para atingir os objectivos que tais obrigações visam³⁹.

O tributo será também ineficiente – salvos os casos de tributos com finalidades extra-fiscais no sentido da correcção de comportamentos – sempre que os agentes económicos, em vez de tomarem livremente as suas decisões no mercado, procedam à afectação dos recursos segundo os incentivos criados pelo tributo ou segundo os incentivos distorcidos pelo mesmo.

O tributo, mesmo quando tem uma base unitária, é ineficiente, por provocar – nos casos de inelasticidade da procura – retracção da actividade económica e quebra da receita.

Acresce que, no caso das “taxas” de regulação deve ser respeitado o princípio da estrita cobertura de custos, porque, atenta a incumbência constitucional de o Estado assegurar uma gestão eficiente dos mercados, o custo desta actividade de regulação e supervisão não pode, ele próprio, ultrapassar o bem-estar social resultante dessa intervenção, excepto se existirem falhas de mercado que importe corrigir. Ressalvado este caso, se o tributo exceder o custo da actividade isso significará que o Estado estará, mediante a introdução de um custo desnecessário, a contribuir para a redução do bem-estar social, violando deste modo as suas incumbências constitucionais⁴⁰.

E temos para nós que o tributo será ainda ineficiente quando, sob o ponto de vista objectivo, incida sobre um indicador inadequado de rendimento, património ou consumo ou, por razões não fundamentadas, isente determinados produtos. Sê-lo-á também quando incida, sob o ponto de vista subjectivo, sobre entidades que não devem suportar o encargo económico

³⁹ Cfr. Nota 34.

⁴⁰ Lobo, C. B. (2006), 428-429; Lobo, C. B. (2009), 423-438; Machado, Jónatas E. M. & P. N. Costa (2013), 35-36; Fillipo, L. G. (2013), 121 e ss.

nem jurídico do tributo ou, por razões não fundamentadas, isente alguns dos agentes do mercado. Naturalmente que, nestes casos da incidência subjectiva, poderão suscitar-se outras questões como seja, por exemplo, o cumprimento do princípio da igualdade. No entanto, para o que ora nos interessa, apenas estão em causa as questões de eficiência.

Assim e em resumo, diríamos que, para além da ineficiência genérica decorrente da retracção da actividade económica e da quebra de receita, o tributo será ineficiente quando: (i) absorva o excedente total sem o correspondente acréscimo do lado da receita; (ii) crie custos de cumprimento ou acatamento superiores ao estritamente necessário e adequado; (iii) não sendo tributo com finalidades extra-fiscais de correcção de comportamentos, leve a que os agentes do mercado não tomem decisões livres e as tomem em função dos incentivos criados pelo tributo ou dos incentivos distorcidos pelo tributo; (iv) preveja incidências objectiva ou subjectiva, bem como isenções, inadequadas ou (v) não respeite o princípio da cobertura de custos no caso dos tributos de regulação.

O princípio da eficiência económica encontra-se expressamente previsto na Constituição da República Portuguesa, onde existem vários afloramentos, bem como ao nível da legislação ordinária.

A Constituição da República Portuguesa aflora o princípio da eficiência económica em vários preceitos. Com efeito e desde logo, a alínea d) do artigo 9.º consagra como incumbência prioritária do Estado, “[p]romover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais”. Depois, a alínea a) do artigo 81.º da Lei Fundamental considera incumbência prioritária do Estado, no âmbito económico e social, “[p]romover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de

vida das pessoas ...”. Ora, a questão da eficiência económica encontra-se intimamente ligada com o aumento do bem-estar social⁴¹. Neste ponto, densificamos o que defende a nossa melhor doutrina constitucional, que apenas menciona esta incumbência do Estado como a concretização no plano económico da igualdade real entre os portugueses referida na alínea d) do artigo 9.º da Constituição⁴².

A alínea c) do referido artigo 81.º encarrega, no mesmo âmbito, o Estado da incumbência de “[a]ssegurar a plena utilização das forças produtivas, designadamente zelando pela eficiência do sector público”. A este propósito cabe recordar que o princípio da eficiência foi expressamente invocado pelo Tribunal Constitucional nos Acórdãos n.ºs 496/2010, de 15 de Dezembro de 2010, relatado pelo Exmo. Conselheiro Vítor Gomes, n.º 99/2010, de 3 de Março de 2010, relatado pelo Exmo. Conselheiro Cura Mariano, e n.º 155/2004, de 16 de Março de 2004, relatado pelo Exmo. Conselheiro Vítor Gomes⁴³.

Também a alínea f) do já citado artigo 81.º incumbe o Estado de “[a]ssegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral”. A melhor doutrina constitucionalista nacional igualmente vê neste preceito um conjunto de “tarefas de promoção da eficiência económica” ou, pelo menos, de conformação com a ordem económica da União Europeia⁴⁴.

Por último, a alínea b) do n.º 3 do artigo 64.º da Consti-

⁴¹ Cfr. Neste sentido, Lobo, C. B. (2006), 410 e ss., embora o autor se refira ao princípio da eficiência funcional do sistema tributário.

⁴² Canotilho, J. J. G. & V. Moreira (2007), 967; Miranda, J. & R. Medeiros (2006), 18.

⁴³ O primeiro dos referidos acórdãos versa exactamente sobre a questão da eficiência dos mercados, enquanto os demais versa sobre a eficiência da Administração Pública. Ver também Canotilho, J. J. G. & V. Moreira (2007), 968.

⁴⁴ Canotilho, J. J. G. & V. Moreira (2007), 969; Miranda, J. & R. Medeiros (2006), 19.

tuição da República Portuguesa prevê a incumbência para o Estado, tendo em vista *“assegurar o direito à protecção da saúde”*, de *“[g]arantir uma racional e eficiente cobertura de todo o país em recursos humanos e unidades de saúde”*.

Apenas reforçar a dignidade de nível constitucional, não apenas em Portugal, do princípio a que vimos fazendo referência, refira-se que, de modo mais claro e directo, a revisão constitucional ocorrida em 1999 na Confederação Helvética consagrou no artigo 170.º da Constituição suíça a obrigatoriedade de o parlamento proceder à avaliação da eficiência das medidas adoptadas pela Confederação.

Ao nível da legislação ordinária nacional, o artigo 10.º do Código do Procedimento Administrativo consagra o princípio da eficiência das decisões da administração pública⁴⁵. E a Lei de Enquadramento Orçamental aprovada pela Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, na redacção resultante da, e publicada em anexo à, recente Lei n.º 37/2013, de 14 de Junho, consagra um novo artigo 10.º-E, cujo n.º 1 dispõe que a *“assunção de compromissos e a realização de despesa pelas entidades pertencentes aos subsectores que constituem as administrações públicas estão sujeitas ao princípio da economia, eficiência e eficácia”* e cujo n.º 2 da uma noção do conteúdo do mesmo princípio: *“A economia, a eficiência e a eficácia consistem na utilização do mínimo de recursos que assegurem os adequados padrões de qualidade do serviço público, na promoção do acréscimo de produtividade pelo alcance de resultados semelhantes com menor despesa e na utilização dos recursos mais adequados para atingir o resultado que se pretende alcançar”*. Aliás, o n.º 1 do artigo 19.º, a alínea c) do n.º 6 do artigo 42.º e o artigo 62.º da mesma Lei de Enquadramento Orçamental já subordinavam, respectivamente, os programas orçamentais a avaliação que permitisse apurar a sua economia, eficiência e eficácia, a autorização e pagamento de despesas à satisfação do

⁴⁵ Oliveira, M. E., P.C. Gonçalves & J. P. Amorim (2006), 131-132.

princípio da economia, eficiência e eficácia e a realização de auditorias externas a certas entidades públicas, em que deveria avaliar-se, entre outras matérias, a economia, eficiência e eficácia das respectivas despesas⁴⁶. Ou seja, do que se tratou na alteração ocorrida em 2013 foi de densificar o conteúdo do princípio que já se encontrava aflorado nalguns preceitos da mesma Lei.

O princípio da eficiência económica vigora no nosso ordenamento jurídico e, deve, por conseguinte, ser tido em conta na apreciação da validade dos tributos.

6.1. DAS INEFICIÊNCIAS EM GERAL

Como referimos *supra*, ao financiar apenas a parte da actividade de garantia da segurança e qualidade alimentar que compete à DGAV, a necessidade de receita advinda do tributo é influenciada pelo aumento dos custos de transacção decorrente da necessidade de coordenação com a ASAE. Mas não só: este financiamento apenas de parte do sistema, deixa seriamente comprometida a própria legitimação material do tributo, na medida em que não é evidente a relação entre os sujeitos passivos e a actividade da entidade a quem se destina a receita – ou, se quisermos, e os objectivos do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais.

Por outro lado e independentemente de se tratar de um tributo rigorosamente unilateral ou de um tributo com uma bilateralidade difusa, o tributo em apreço é ainda ineficiente, por várias outras razões.

Analisemo-lo em ambas as perspectivas. A primeira delas é a do tributo rigorosamente unilateral.

Assim e em primeiro lugar, o tributo, tal como se encontra desenhado, não deixa claro, por um lado, quem é o beneficiário da actividade de segurança e qualidade alimentar e, por

⁴⁶ Catarino, J. R. (2006), 245-248.

outro, que o contribuinte de facto – quem suporta o seu encargo económico – é o consumidor final. Ainda que, por razões de praticabilidade, possam identificar-se como sujeitos passivos de direito – quem suporta o encargo jurídico do tributo – as empresas proprietárias dos estabelecimentos de venda de produtos alimentares, não é claro que o tributo deve ser repercutido no consumidor final. Além disso, se este era o objectivo do legislador, fica por explicar a razão pela qual os consumidores que adquiram produtos alimentares nos estabelecimentos isentos igualmente ficam exonerados do encargo económico do tributo.

Em segundo lugar, não parece adequado o estreitamento da base do tributo, porque, atenta a extensão da isenção, o tributo recai apenas sobre alguns estabelecimentos de comércio de produtos alimentares, ao mesmo tempo que aumenta o valor do tributo suportado pelos não isentos. Adicionalmente, este aspecto pode provocar distorções de preços, decorrentes de manobras de captura de renda por parte dos proprietários dos estabelecimentos isentos, que tenderão a nivelar os seus preços *por cima*, em detrimento dos consumidores e sem vantagem para o Estado⁴⁷.

Ora, além dessa isenção não fazer sentido, o que seria desejável é que o tributo incidisse sobre a totalidade dos próprios produtos alimentares, independentemente do local de venda, o que permitiria o alargamento da base do tributo e a redução da respectiva taxa ou valor unitário a cobrar, sem prejuízo para a receita cobrada, e conduziria à tributação da capacidade contributiva revelada pelo consumidor na aquisição do produto alimentar. Além disso, teria a virtude de converter o tributo num verdadeiro imposto sobre o consumo, ultrapassando a questão *supra* colocada da desconformidade com o artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa.

Em terceiro lugar, a pretender-se um tributo que incida,

⁴⁷ Edlin, A. S. & J. E. Stiglitz (1995), 1301-1312.

ao menos economicamente, sobre o consumidor final, não é adequada a base de cálculo que consiste na área, em metros quadrados, da zona de vendas do estabelecimento. Será mais adequado, por exemplo, o preço da venda do produto ao consumidor final, porquanto o produto é um melhor indicador da actividade da entidade pública, na medida em que o seu preço indicia a maior ou menor responsabilidade dessa actividade perante o consumidor final.

Em quarto lugar, se a base de cálculo do tributo consistisse no preço do produto ou no volume de vendas de produtos alimentares por parte do estabelecimento, assistir-se-ia a um alargamento da base que permitiria uma taxa de imposto mais reduzida.

Sob um outro ponto de vista e caso se estivesse perante um tributo assente numa bilateralidade difusa, ainda assim o mesmo seria passível de críticas.

Com efeito e por um lado, nesta perspectiva, uma vez mais seria criticável o facto de o tributo incidir apenas sobre os estabelecimentos que disponham de uma área superior a certa quantidade de metros quadrados, na medida em que, como se referiu, o potencial de risco poderá ser maior nos estabelecimentos de menores dimensões.

Por outro lado, considera-se também que a própria área do estabelecimento não é um bom indicador das questões relacionadas com a segurança alimentar, na medida em que a área não indica, sequer, o risco alimentar⁴⁸. Na realidade, o próprio volume de produtos alimentares entrados no estabelecimento é um melhor indicador desse risco do que a área do estabelecimento. Acresce que, conforme o *lay out* do estabelecimento, na mesma área de vendas poderá estar concentrada uma maior ou menor quantidade de produtos.

Além disso, certamente existirá uma parte da área de

⁴⁸ Franco, A.L.S. (1982), 279 e ss; Vasques, S. (2001), 332 e ss; Almeida, A. (2006), 9-16.; Antunes, A. P. (2011), 100-123.

ventas do estabelecimento que se destina a outros produtos que não os produtos alimentares, pelo que não deveria ser tributada.

Por outro lado ainda, não resultam do diploma quaisquer elementos que, segundo uma lógica de cobertura de custos, permitam aferir se o valor do tributo – entre 5€ e 8€ por metro quadrado – está adequado à actividade que o mesmo se destina a financiar, ainda que com uma margem adicional para a sua gestão⁴⁹. Nomeadamente, não se compreende a razão pela qual o tributo foi fixado em 4,08€ para 2012 – sendo certo que nem sequer resulta de um rateio dos 8€/m² pelo período de tempo remanescente entre a data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de Junho, e 31 de Dezembro de 2012 – nem a razão pela qual foi fixado em 7€ para 2013.

6.2. DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL

Decorre do que vem de ser dito que o tributo, tal como se encontra desenhado, suscita reservas quanto à sua conformidade com o princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa⁵⁰. Com efeito, não sendo os sujeitos passivos quem provoca os, ou beneficia dos, custos da actividade da DGAV, resulta injustificado, sob o ponto de vista material, o facto de o tributo se abater apenas sobre alguns dos estabelecimentos de comércio de produtos alimentares e não, por exemplo, sobre a generalidade dos contribuintes. Simultaneamente, poderá estar em causa o princípio da tributa-

⁴⁹ Lobo, C. B. (2006), 437-440; Vasques, S. (2008), 529 e ss; Vasques, S. (2008b), 26 e ss.

⁵⁰ Xavier, A. (1974), 107 e ss; Franco, A.L.S. (1982), 308 e ss; Vasques, S. (2001), 94 e ss; Nabais, J.C. (2004), 321 e ss; Araújo, F. (2005), 519 e ss; Vasques, S. (2008), 23 e ss; Catarino, J.R. (2008), 43-58 e 377 e ss; Nabais, J.C. (2010), 149 e ss; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss; Catarino, J.R. (2011), 238 e ss. Em geral, Canotilho, J. J. G. & V. Moreira (2007), 333 e ss; Miranda, J. & R. Medeiros (2010), 220 e ss; Antunes, A. P. (2011), 131-171.

ção das empresas pelo seu lucro real, nos termos do n.º 2 do artigo 104.º da Constituição.

Além disso, tal como está configurado, o tributo em causa constitui uma imposição unilateral sem guarida no artigo 104.º da mesma Constituição, por não ser passível de enquadramento como um imposto sobre o rendimento, sobre o património ou sobre o consumo.

Estes aspectos poderão colocar em causa a conformidade constitucional do tributo sob o ponto de vista material.

6.3. DA QUESTÃO DA LEGALIDADE

Com temos vindo a referir, o tributo em causa foi criado pelo Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de Junho, que é um decreto-lei simples, aprovado ao abrigo da competência própria legislativa do Governo, nos termos da alínea a) do artigo 198.º da Constituição.

Porém, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa, a criação de impostos integra a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República⁵¹. Por isso, o tributo em causa, mesmo que fosse um imposto, só poderia ser criado por diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado.

Não tendo observado esse requisito formal, o tributo em causa enferma de inconstitucionalidade orgânica.

Mesmo que se considerasse tratar-se de uma contribuição especial, também neste caso sempre teria de aplicar-se o princípio da legalidade tributária, atenta a inexistência de correlação entre a necessidade de financiamento e o tributo a cobrar, pelo que sempre seria necessária a aprovação parlamentar

⁵¹ Xavier, A. (1974), 109 e ss; Franco, A.L.S. (1982), 312 e ss; Campos, D.L. & M.H.N.L. Campos (1996), 100-115; Nabais, J.C. (2004), 321 e ss; Dourado, A.P. (2007), 41 e ss; Nabais, J.C. (2010), 133 e ss; Catarino, J.R. (2011), 234 e ss. Em geral, Canotilho, J. J. G. & V. Moreira (2007), 1090 e ss; Miranda, J. & R. Medeiros (2006), 535 e ss; Antunes, A. P. (2011), 124-130.

à luz do princípio «*no taxation without representation*»⁵².

7. CONTRIBUTOS PARA A MELHORIA DA TAXA DE SEGURANÇA ALIMENTAR “MAIS”

Procuraremos, agora, enunciar alguns aspectos que, em nossa opinião e conforme decorre do que se expôs, deverão ser melhorados no tributo em análise.

Assim, o primeiro aspecto a corrigir diz respeito ao destino da receita, na medida em que, como se referiu, a DGAV – que é a principal beneficiária do Fundo – só desenvolve a sua actividade de supervisão, controlo e fiscalização numa parte do *circuito do produto alimentar* que vai *desde a exploração até à mesa do consumidor*, cabendo à ASAE a responsabilidade sobre a parte da distribuição, transporte e retalho dos produtos alimentares. Por isso, seria mais adequado que a receita se destinasse à ASAE ou que também a beneficiasse.

Depois, importa modificar o regime do tributo no sentido de clarificar que o sujeito passivo de facto – ou seja, quem suporta o encargo económico do tributo – é o consumidor final, por ser quem beneficia da garantia da segurança e qualidade alimentar. Esta modificação é fundamental para a observância, pelo tributo, do princípio da igualdade. Acresce que tal modificação é ainda fundamental para converter o tributo num imposto sobre o consumo de produtos alimentares.

Em consonância com esta clarificação, a lei tem de prever mecanismos que permitam a clara e adequada repercussão do tributo junto do consumidor final. Por isso, em vez de incidir apenas sobre alguns estabelecimentos de comércio de produtos alimentares, o tributo deverá incidir sobre a totalidade dos próprios produtos alimentares, independentemente do local de venda. Esta solução, caso fosse adoptada, permitiria o alar-

⁵² Franco, A.L.S. (1982), 312 e ss; Dourado, A.P. (2007), 50 e ss e 75-84; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss; Catarino, J.R. (2011), 232 e ss; Antunes, A. P. (2011), 14.

gamento da base do tributo e a redução da respectiva taxa ou valor unitário a cobrar, sem prejuízo para a receita cobrada.

Com efeito, temos para nós que será mais adequado um tributo que incida sobre o preço do produto alimentar ou sobre o volume de vendas de produtos alimentares por parte dos estabelecimentos de venda de produtos alimentares, que neste caso seria repercutido sobre o consumidor.

Pela mesma ordem de razões, é mais adequada uma base de cálculo *ad valorem* do que uma base de cálculo unitária. Embora, apesar de tudo, possa admitir-se a aplicação de um valor unitário, por exemplo, por cada produto, julga-se que a aplicação de uma alíquota – ou várias, em função de certas categorias de produtos – poderá ser mais adequada, atenta a disparidade dos preços dos produtos e da diferenciação que esta disparidade permite, em termos do nível de responsabilidade da entidade pública perante o consumidor.

Caso, pelo contrário, pretenda continuar a insistir-se na tributação dos estabelecimentos de comércio de produtos alimentares, terá de clarificar-se a legitimação material do tributo em termos que permitam justificar que as empresas suas proprietárias sejam sujeitas ao tributo, quando o mesmo não acontece com as demais empresas do sector alimentar e com as demais empresas em geral.

Além disso, o regime da isenção igualmente terá de ser revisto, principalmente porque – como já referimos supra – o risco é muito maior nos estabelecimentos de reduzida dimensão do que nos de média ou grande dimensão. Na pior das hipóteses e à luz do princípio da capacidade contributiva, apenas deveriam ficar isentos os estabelecimentos com áreas de vendas muito reduzidas – no máximo não superiores a 100 m², salvaguardando-se deste modo apenas o designado *comércio tradicional*, se se considerar que estes pequenos estabelecimentos não revelam capacidade contributiva que lhes permita pagar o tributo, embora o ideal fosse que todos os estabelecimentos de

venda de produtos alimentares estivessem sujeitos e não isentos.

A mencionada modificação teria a vantagem de alargar a base do imposto, permitindo a redução do tributo a cobrar sem prejuízo da receita global. Ao mesmo tempo, tal solução reduziria ainda – mas não eliminaria totalmente, se se mantivesse alguma isenção – as distorções nos preços e as práticas de captura de renda, por parte das entidades isentas, a que já nos referimos.

Mesmo numa perspectiva de tributação do estabelecimento, o tributo seria mais eficiente se tivesse uma base de cálculo correspondente ao volume de produtos alimentares adquiridos pelo estabelecimento, de modo a ajustá-lo ao verdadeiro risco que a actividade desenvolvida representa para a segurança e qualidade alimentar.

A aprovação do regime do tributo deverá ter lugar por diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado, de modo a dar cumprimento ao disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa.

8. CONCLUSÕES

Atento o exposto, extraímos as seguintes conclusões:

- a) A taxa de segurança alimentar “mais” constitui receita própria do Fundo com o mesmo nome, o qual funciona na dependência e sob administração da DGAV e que, em grande medida, beneficia esta entidade;
- b) A actividade de garantia da segurança e qualidade alimentar é partilhada entre a DGAV e a ASAE, pelo que a necessidade de receita advinda do tributo é influenciada pelo aumento dos custos de transacção decorrente da necessidade de coordenação entre as duas entidades, além de que o financiamento de apenas parte do sistema compromete a legitimação material do tributo, por não ser evidente a rela-

- ção entre os sujeitos passivos e a actividade da DGAV bem como dos objectivos do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais;
- c) A imposição em apreço é ainda ineficiente, por várias outras razões.
 - d) Sob uma perspectiva de tributo unilateral, o mesmo não deixa claro, por um lado, quem é o beneficiário da actividade de segurança e qualidade alimentar e, por outro, que quem suporta o seu encargo económico é o consumidor final. Além disso, não é clara a razão pela qual os consumidores que adquiram produtos alimentares nos estabelecimentos isentos igualmente ficam exonerados do encargo económico do tributo;
 - e) Também não é adequado o estreitamento da base do tributo, porque, atenta a extensão da isenção, o mesmo abate-se apenas sobre alguns estabelecimentos de comércio de produtos alimentares e aumenta o valor do tributo suportado pelos não isentos, sendo que esta situação implica distorções de preços, decorrentes de manobras de captura de renda por parte dos proprietários dos estabelecimentos isentos, que tenderão a nivelar os seus preços *por cima*, em detrimento dos consumidores e sem vantagem para o Estado;
 - f) Pelo contrário, seria desejável que o tributo incidisse sobre a totalidade dos próprios produtos alimentares, independentemente do local de venda, de modo a alargar-se a base do tributo e a reduzir-se a taxa ou valor unitário a cobrar, sem prejuízo para a receita cobrada, tributando-se a capacidade contributiva revelada pelo consumidor na aquisição do produto alimentar e convertendo-se o tributo num verdadeiro imposto sobre o consumo, ultrapassando a questão da desconformidade com o artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa;
 - g) A pretender-se que o tributo incida economicamente sobre o consumidor final, não é adequada a base de cálculo que

consiste na área, em metros quadrados, da zona de vendas do estabelecimento, sendo mais adequado, nomeadamente, o preço da venda do produto ao consumidor final ou o volume de vendas de produtos alimentares pelo estabelecimento;

- h) Caso a base de cálculo do tributo consistisse no preço do produto ou no volume de vendas de produtos alimentares por parte do estabelecimento, assistir-se-ia a um alargamento da base que permitiria uma taxa de imposto mais reduzida;
- i) Sob um outro ponto de vista e caso se estivesse perante um tributo assente numa bilateralidade difusa, ainda assim o mesmo seria passível de críticas, porque, uma vez mais seria criticável o facto de o tributo incidir apenas sobre os estabelecimentos que disponham de uma área superior a certa quantidade de metros quadrados, na medida em que, como se referiu, o potencial de risco poderá ser maior nos estabelecimentos de menores dimensões;
- j) Além disso, a área do estabelecimento não é um bom indicador das questões relacionadas com a segurança alimentar, na medida em que a área não indica, sequer, o risco alimentar, sendo que o volume de produtos alimentares entrados no estabelecimento é um melhor indicador desse risco do que a área do estabelecimento;
- k) Não resultam do diploma quaisquer elementos que, segundo uma lógica de cobertura de custos, permitam aferir se o valor do tributo – entre 5€ e 8€ por metro quadrado – está adequado à actividade que o mesmo se destina a financiar, ainda que com uma margem adicional para a sua gestão;
- l) Assim, o tributo, tal como se encontra desenhado, é desconforme com o princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, porque, não sendo os sujeitos passivos quem provoca os, ou beneficia dos, custos da actividade da DGAV, resulta injustificado,

- sob o ponto de vista material, o facto de o tributo se abater apenas sobre alguns dos estabelecimentos de comércio de produtos alimentares e não, por exemplo, sobre a generalidade dos contribuintes;
- m) Poderá estar em causa o princípio da tributação das empresas pelo seu lucro real, nos termos do n.º 2 do artigo 104.º da Constituição, na medida em que estas empresas não estão a ser tributadas pelo seu lucro mas sim de acordo com parte da área dos seus estabelecimentos;
 - n) Acresce que, tal como está configurado, o tributo em causa constitui uma imposição unilateral sem guarida no artigo 104.º da mesma Constituição, por não ser passível de enquadramento como um imposto sobre o rendimento, sobre o património ou sobre o consumo;
 - o) Por último, o tributo em causa foi criado pelo Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de Junho, que é um decreto-lei simples, aprovado ao abrigo da competência própria legislativa do Governo, nos termos da alínea a) do artigo 198.º da Constituição da República Portuguesa, sendo que, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Lei Fundamental, a criação de impostos integra a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, pelo que o tributo em causa, mesmo que fosse um imposto, só poderia ser criado por diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado;
 - p) Não tendo observado esse requisito formal, o tributo em causa enferma de inconstitucionalidade orgânica;
 - q) Numa perspectiva de melhoria do tributo em causa, no sentido de o conformar com a Constituição, seria mais adequado que a receita se destinasse não à DGAV mas à ASAE ou que também a beneficiasse;
 - r) O regime do tributo deve deixar claro que quem suporta o encargo económico do tributo é o consumidor final, por ser quem beneficia da garantia da segurança e qualidade alimentar, de modo a respeitar o princípio da igualdade e a

- converter o tributo num imposto sobre o consumo de produtos alimentares;
- s) Adicionalmente, deve prever-se a clara e adequada repercussão do tributo junto do consumidor final e, em vez de incidir apenas sobre alguns estabelecimentos de comércio de produtos alimentares, o tributo deverá incidir sobre a totalidade dos próprios produtos alimentares, independentemente do local de venda, o que permitirá o alargamento da base do tributo e a redução da respectiva taxa ou valor unitário a cobrar, sem prejuízo para a receita cobrada;
 - t) Se se pretender continuar a tributar os estabelecimentos de comércio de produtos alimentares, terá de clarificar-se a legitimação material do tributo em termos que permitam justificar que as empresas suas proprietárias sejam sujeitas ao tributo, quando o mesmo não acontece com as demais empresas do sector alimentar e com as demais empresas em geral;
 - u) Terá de ser revisto o regime da isenção, porque o risco é maior nos estabelecimentos de reduzida dimensão do que nos de média ou grande dimensão, o que permite alargar a base do imposto e reduzir o tributo a cobrar sem prejuízo da receita global, bem como reduzirá ou eliminará as distorções nos preços e as práticas de captura de renda, por parte das entidades isentas;
 - v) Mesmo numa perspectiva de tributação do estabelecimento, o tributo será mais eficiente se tiver uma base de cálculo correspondente ao volume de produtos alimentares adquiridos pelo estabelecimento, de modo a ajustá-lo ao verdadeiro risco que a actividade desenvolvida representa para a segurança e qualidade alimentar;
 - w) A aprovação do regime do tributo deverá ter lugar por diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado, de modo a dar cumprimento ao disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa.



BIBLIOGRAFIA

- AA.VV. (1996), *Perspectivas Constitucionais: Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, Jorge Miranda (Org.), Volume I, Coimbra, Coimbra Editora.
- AA.VV. (1997), *Perspectivas Constitucionais: Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, Jorge Miranda (Org.), Volume II, Coimbra, Coimbra Editora.
- AA.VV. (1998), *Perspectivas Constitucionais: Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, Jorge Miranda (Org.), Volume III, Coimbra, Coimbra Editora.
- AA.VV. (2001), *Relatório e proposta de Lei-quadro sobre os Institutos Públicos*, Vital Moreira (org.), Lisboa, Ministério da Reforma do Estado e da Administração Pública/Grupo de Trabalho para os Institutos Públicos.
- AA.VV. (2003), *A Mão Invisível: Mercado e Regulação*, Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2004), *Estudos de Regulação Pública – I*, Vital Moreira (org.), “Direito Público e Regulação 5”, Coimbra, Coimbra Editora.
- AA.VV. (2006), *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Vol. I, Lisboa-Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa-Coimbra Editora.
- AA.VV. (2006), *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Coimbra Editora.
- AA.VV. (2006a), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano - No Centenário do seu Nascimento*

- to, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora.
- AA.VV. (2008), *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Sérgio Vasques (org.), Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2008), *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 1, N.º 3, Outubro de 2008, Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2009), *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 2, N.º 1, Março 2009, Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2009b), *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 1, N.º 4, Janeiro de 2009, Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2009c), *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 2, N.º 4, Dezembro de 2009, Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2010), *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 3, N.º 3, Outubro de 2010, Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2011), *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 4, N.º 1, Maio de 2011, Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2011b), *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Paulo Otero, Fernando Araújo & João Tabor da Gama (orgs.), Volume I, Lisboa-Coimbra, Wolters-Kluwer-Coimbra Editora.
- AA.VV. (2011c), *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Paulo Otero, Fernando Araújo & João Tabor da Gama (orgs.), Volume II, Lisboa-Coimbra, Wolters-Kluwer-Coimbra Editora.
- AA.VV. (2011d), *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Paulo Otero, Fernando Araújo & João Tabor da Gama (orgs.), Volume III, Lisboa-Coimbra, Wolters-Kluwer-Coimbra Editora.
- AA.VV. (2011e), *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L.*

- Saldanha Sanches*, Paulo Otero, Fernando Araújo & João Taborda da Gama (orgs.), Volume IV, Lisboa-Coimbra, Wolters-Kluwer-Coimbra Editora.
- AA.VV. (2011f), *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Paulo Otero, Fernando Araújo & João Taborda da Gama (orgs.), Volume V, Lisboa-Coimbra, Wolters-Kluwer-Coimbra Editora.
- AA.VV. (2013), *Lições de Fiscalidade: Vol. I – O Sistema Tributário Português*, João Ricardo Catarino & Vasco Branco Guimarães (coord.), 2.^a Edição, Coimbra Almedina.
- Alfaro, Martins (2003), *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária: comentado e anotado*, Coleção Fiscalidade, Lisboa, Áreas Editora.
- Almeida, Aníbal (2006), *Teoria Pura da Imposição*, Reimpresão, Coimbra, Almedina.
- Amatucci, Andrea, Eusebio González Garcia & Christoph Trzaskalik (2006), *International tax law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer law international.
- Anastácio, Gonçalo & Joana Pacheco (2008), “A Taxa de Regulação e Supervisão da ERC – Entidade Reguladora para a Comunicação Social: Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 365/2008”, in AA.VV., *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 1, N.º 3, Outubro de 2008.
- Antunes, Aquilino Paulo (2011), *Com um Regime geral por Horizonte: Contributo para a Definição do Parâmetro de Igualdade e de Base de Cálculo das “Demais Contribuições Financeiras a Favor das Entidades Públicas”*, tese de mestrado disponível na Biblioteca da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.
- Araújo, Fernando (2005), *Introdução à Economia*, 3.^a Edição, Coimbra, Almedina.
- Araújo, Fernando (2008), *A Tragédia dos Baldios e dos Anti-*

Baldios: o problema económico do nível óptimo de apropriação, Coimbra, Almedina.

Araújo, Fernando (2008b), *Análise Económica do Direito: Programa e Guia de Estudo*, 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.

Bilal, Sanoussi & Phedon Nicolaides, Workshop (1999), *Understanding state aid policy in the European community: Perspectives on rules and practice*, The Hague [u.a.], Kluwer Law International.

Biondi, Andrea, Piet Eeckhout & James Flynn (2004), *The law of state aid in the European union*, Oxford, Oxford university press.

Broberg, Morten P. (2003), *The European Commission's jurisdiction to scrutinise mergers*, The Hague, Kluwer Law International.

Buchanan, James M. & Gordon Tullock (1975), "Polluters' profits and political response: Direct controls versus taxes", *The American Economic Review*, 65.1.

Buchanan, James M. & Gordon Tullock (1976), "Polluters' profits and political response: Direct controls versus taxes: Reply", *The American Economic Review*, 66.5.

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.

Cabral, Nazaré da Costa (2002), *A Redistribuição Económica: Breve estudo sobre o seu significado à luz das principais*

- teorias económicas*, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa.
- Cabral, Nazaré da Costa (2010), *Contribuições para a Segurança Social: aspectos de regime e de técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza*, Cadernos IDEFF, n.º 12, Coimbra, Almedina.
- Caetano, Marcello (1973), *Manual de Direito Administrativo*, Volume I, 10.ª Edição, 4.ª Reimpressão (1990), Coimbra, Almedina.
- Caetano, Marcello (1973), *Manual de Direito Administrativo*, Volume II, 10.ª Edição, 3.ª Reimpressão (1990), Coimbra, Almedina.
- Campos, Diogo Leite de (2006), *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Coimbra, Almedina.
- Campos, Diogo Leite de, Benjamim Silva Rodrigues & Jorge Lopes de Sousa (2003), *Lei Geral Tributária. Comentada e Anotada*, 3.ª Edição, Lisboa, Vislis Editores.
- Campos, Diogo Leite de, Benjamim Silva Rodrigues & Jorge Lopes de Sousa (2012), *Lei Geral Tributária. Comentada e Anotada*, 4.ª Edição, Lisboa, Encontro da Escrita.
- Campos, Diogo Leite de & João Costa Andrade (2008), *Autonomia Contratual e Direito Tributário: (A Norma Geral Anti-Elisão)*, Coimbra, Almedina.
- Campos, Diogo Leite de & Mónica Horta Neves Leite de Campos (1996), *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina.
- Campos, João M. (2007), *Manual de Direito Comunitário: o Sistema Institucional, a Ordem Jurídica, o Ordenamento Económico da União Europeia*, 5.ª Edição, Coimbra, Almedina.
- Campos, João M. & João Luiz Mota de Campos (2002), *Contencioso Comunitário*, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian.
- Canaris, Claus-Wilhelm (2012), *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, 5.ª Edição,

Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian.

- Canotilho, J. J. Gomes (2003), *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.^a Edição (Reimpressão), 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.
- Canotilho, J. J. Gomes & Vital Moreira (2010), *Constituição da República Portuguesa Anotada: Artigos 108.º a 296.º*, Volume II, 4.^a Edição Revista, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Cardona, Celeste (2011), “Contribuição Extraordinária sobre o Sector Bancário”, in AA.VV., *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 4, N.º 1, Maio de 2011, Coimbra, Almedina.
- Cardoso, José Lucas (2002), *Autoridades Administrativas Independentes e Constituição*, 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.
- Catarino, João Ricardo (2011), *Princípios de Finanças Públicas*, Coimbra Almedina.
- Cid, Francisco Javier Jiménez de Cisneros & Alfredo Gallego Anabitarte (1987), *Los organismos autónomos en el Derecho Público español: tipología y régimen jurídico*, Madrid, Inst. Nacional de Administración Pública.
- Coase, Ronald H. (1937), "The nature of the firm", *economica* 4.16.
- Coase, Ronald H. (1960), "The Problem of Social Cost", *Journal of Law and Economics*, 3.
- Coelho, Philip R. P. (1976), "Polluters' profits and political response: Direct control versus taxes: Comment", *The American Economic Review*.

- Cooter, Robert D. (1982), "The cost of Coase", *Journal of Legal Studies*.
- Corte-Real, Carlos Pamplona (1982), "Curso de Direito Fiscal", I Volume, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (124), Centro de Estudos Fiscais da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças.
- Cortês, António (2010), *Jurisprudência dos Princípios: Ensaio sobre os Fundamentos da Decisão Jurisdicional*, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa.
- Costa, José Manuel M. Cardoso da (2006), "Ainda a distinção entre 'taxa' e 'imposto' na jurisprudência constitucional", in AA.VV., *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Costa, José Manuel M. Cardoso da (2006b), "Sobre o Princípio da Legalidade das 'Taxas' (e das 'Demais Contribuições Financeiras')", in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano - No Centenário do seu Nascimento*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora.
- Craig, Paul P. & Gráinne De Búrca (2007), *EU law: Text, Cases, and Materials*, 4.^a Edição, Oxford, Oxford University Press.
- Cruz, José Neves (2008), *Economia Política: Uma Abordagem Dialética da Escolha Pública*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Cunningham, Stephen & Tim Bostock (2004), *Papers presented at the Workshop and exchange of views on fiscal reforms for fisheries to promote growth, poverty eradication and sustainable management, Rome, 13-15 October 2003*, Rome, Food and agriculture.
- 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>.
- Dabbah, Maher M. (2004), *EC and UK competition law: com-*

- mentary, cases and materials*, Cambridge [u.a.], Cambridge 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.
- 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: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina.
- Dourado, Ana Paula (2010), *Lições de Direito Fiscal Europeu: Tributação Directa*, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Dourado, Ana Paula & Ricardo da Palma Borges (2008), *The Acte Clair in EC direct tax law*, Amsterdam, IBFD.
- Driesen, David M. (2005), "Distributing the Costs of Environmental, Health, and Safety Protection: The Feasibility Principle, Cost-Benefit Analysis, and Regulatory Reform", *BC Env'tl. Aff. L. Rev.* 32.
- Dworkin, Ronald (1977), *Taking Rights Seriously*, Cambridge-Massachusetts, Harvard University Press.
- Edlin, Aaron S. & Joseph E. Stiglitz (1995), "Discouraging

- rivals: Managerial rent-seeking and economic inefficiencies", *American Economic Review*.
- 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.
- Emch, Adrian (2007), *Same Same But Different? Fiscal Discrimination in WTO Law and EU Law: What are Like Products?*, <http://ssrn.com/abstract=978842>.
- Fairhurst, John (2007), *Law of the European Union*, Harlow [u.a.], Pearson Longman.
- Fairhurst, John, John Fairhurst & Christopher Vincenzi (2006), *Law of the European Union*, Harlow, Pearson Longman, <http://www.myilibrary.com?id=60285>.
- Ferreira, Eduardo Paz (2001), *Direito da Economia*, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa.
- Ferreira, Rogério M. Fernandes & João R. B. Parreira Mesquita (2008), "As Taxas de Regulação Económica no Sector dos Seguros", in AA.VV., *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Sérgio Vasques (org.), Coimbra, Almedina.
- Ferreira, Rogério M. Fernandes & Manuel Teixeira Fernandes (2011), "O Novo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo", in AA.VV., *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 4, N.º 1, Maio de 2011, Coimbra, Almedina.
- Fibbe, Gijsbert Karel (2009), *EC law aspects of hybrid entities*, Amsterdam, The Netherlands: IBFD.
- Fillipo, Luciano Gomes (2013), "Consentimento, Eficiência e Eficácia nos Sistemas Fiscais", in AA.VV., *Lições de Fiscalidade: Vol. I – O Sistema Tributário Português*, João Ricardo Catarino & Vasco Branco Guimarães (co-

- ord.), 2.^a Edição, Coimbra Almedina.
- Franco, António Luciano de Sousa (1981), *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, Volume I, Colecção Vega Universidade, Lisboa, Vega.
- Franco, António Luciano de Sousa (1982), *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, Volume II, Colecção Vega Universidade, Lisboa, Vega.
- Freire, Maria Paula dos Reis Vaz Freire (2008), *Eficiência Económica e Restrições Verticais: Os Argumentos e Eficiência e as Normas de Defesa da Concorrência*, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa.
- Gaines, Sanford E., Richard A. Westin & Asbjorn Eriksson (1991), *Taxation for environmental protection: A multi-national legal study*, New York, Quorum Books.
- Galle, Brian D. (2007), *Tax Fairness*, (Paper), <http://ssrn.com/abstract=1027056>.
- Garcia, Nuno de Oliveira (2011), *Contencioso de Taxas: liquidação, audição e fundamentação*, Coimbra, Almedina.
- Gerdes, Christer (2009), *The Impact of Immigration on the Size of Government: Empirical Evidence from Danish Municipalities*, APSA 2009 Toronto Meeting Paper, <http://ssrn.com/abstract=1450327>.
- Gomes, José Caramelo (2010), *Tratado de Lisboa, Tratado da União Europeia: (anotado com todas as versões anteriores); Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia: (anotado com todas as versões anteriores)*, “Textos Jurídicos”, Lisboa, Universidade Lusíada Editora.
- Gomes, Nuno Sá (2003), *Tributação do Património*, Coimbra, Almedina.
- Goodspeed, Timothy (1999), *Tax Competition and Tax Structure in Open Federal Economies: Evidence from OECD Countries with Implications for the European Union*, ZEW Discussion Paper No. 99-40,

- <http://ssrn.com/abstract=376182>.
- Gorjão-Henriques, Miguel (2006), *Direito Comunitário*, 4.^a Edição, Coimbra, Almedina.
- Greco, Marco António (2011), “Contribuições de Intervenção no Domínio Económico – Perfil Constitucional – Elementos para um Modelo de Controle”, in AA.VV. (2011d), *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Paulo Otero, Fernando Araújo & João Tabora da Gama (orgs.), Volume III, Lisboa-Coimbra, Wolters-Kluwer-Coimbra Editora.
- Habermas, Jürgen (2012), *Um Ensaio sobre a Constituição da Europa*, Lisboa, Edições Apolo 70.
- Harrington, Winston, Richard D. Morgenstern & Thomas Sterner (2004), *Choosing environmental policy: comparing instruments and outcomes in the United States and Europe*, Washington, D.C., Resources for the Future.
- Hart, Herbert L.A. (2011), *O Conceito de Direito*, 6.^a Edição, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian.
- Holcombe, Randall G. (1999), "Tax policy from a public choice perspective", *Tax policy in the real world*.
- Homem, António Pedro Barbas (2001), *A Lei da Liberdade: Introdução Histórica ao Pensamento Jurídico, Épocas Medieval e Moderna*, Volume I, Cascais, Principia.
- Homem, António Pedro Barbas (2001b), *O Justo e o Injusto*, Reimpressão, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa.
- Homem, António Pedro Barbas (2004), *História do Pensamento Jurídico: Guia de Estudo*, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa.
- Homem, António Pedro Barbas (2006), *O Espírito das Instituições: Um Estudo de História do Estado*, Coimbra, Almedina.
- Homem, António Pedro Barbas (2007), *O Movimento de Codificação do Direito em Portugal no século XIX: Aspectos*

- Gerais*, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa.
- Hovenkamp, Herbert (2009), "The Coase theorem and Arthur Cecil Pigou".
- 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.
- Kaufmann, Arthur (2010), *Filosofia do Direito*, 4.^a Edição, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian
- Kaye, Tracy (2005), "Tax Discrimination: A Comparative Analysis of U.S. and EU Approaches", *Florida Tax Review*, Vol. 7, p. 47, 2005. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=924415>.
- Kelsen, Hans (2008), *Teoria Pura do Direito*, Coimbra, Almedina.
- Kieckhefer, 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.
- Kochenov, Dimitry (2008), *Substantive And Procedural Issues In The Application Of European Law In The Overseas Possessions Of European Union Member States*, (Paper), <http://ssrn.com/abstract=1351261>.
- Koenig, Christian, Andreas Bartosch & Jens-Daniel Braun (2002), *EC competition and telecommunications law*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers Group.
- Kofler, Georg & Ruth Mason (2007), "Double Taxation: A European 'Switch in Time'?", *Columbia Journal of European Law*, Vol. 14, No. 1, 2007, <http://ssrn.com/abstract=979750>.

- Kofler, Georg W. (2007), “A Dynamic Approach to the ECJ’s Rulings”, *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, Brokelind, Cécile & Andreas Bullen, Axel Cordewener (eds.), The Netherlands, IBFD Publications.
- 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.
- Larenz, Karl (2012), *Metodologia da Ciência do Direito*, 6.^a Edição, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian.
- Leitão, Hélder Martins (2010), *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4.^a Edição, Nova Fiscus, Porto, Almeida & Leitão, Lda.
- Lobo, Carlos Baptista (2006), “Reflexões sobre a (necessária) equivalência económica das taxas” in AA.VV. (2006), *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Vol. I, Lisboa-Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa-Coimbra Editora.
- Lobo, Carlos Baptista (2009), *Sectores em Rede: Regulação para a Concorrência*, Coimbra, Almedina.
- Lombardi, José Claudinei, Dermeval Saviani & José Luís Sanfelice (2002), *Capitalismo, trabalho e educação*, [Campinas, SP], HISTEDBR.
- Loureiro, João Carlos (2010), *Adeus ao Estado Social?: A Segurança Social entre o crocodilo da economia e a medusa da ideologia dos “direitos adquiridos”*, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Lourenço, Lúcio Augusto Pimentel (2010), *O Conceito de*

- Contribuinte Tributário*, Lisboa, Livros do Brasil.
- Lyons, Timothy (2001), *EC customs law*, Oxford [u.a.], Oxford University Press.
- Machado, Jónatas E. M. & Paulo Nogueira da Costa (2009), *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Machado, Jónatas E. M. & Paulo Nogueira da Costa (2013), *Curso de Direito Tributário*, 2.^a Edição, Coimbra, Coimbra Editora.
- Maduro, Miguel P. (2006), *A Constituição Plural: Constitucionalismo e União Europeia*, Monte Estoril, Principia, Publicações Universitárias e Científicas.
- Marques, Maria Manuel Leitão, João Paulo Simões de Almeida & André Matos Forte (2005), *Concorrência e Regulação (A relação entre a Autoridade da Concorrência e as Autoridades de Regulação Sectorial)*, “Direito e Regulação 6”, Coimbra, Coimbra Editora.
- Marques, Paulo (2011), *Elogio do Imposto: a relação do Estado com os contribuintes*, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Martinez, Pedro Soares (1982), *Manual de Economia Política*, 2.^a Edição (Reimpressão), Coimbra Almedina.
- Martinez, Pedro Soares (1984), *Manual de Direito Fiscal*, 1.^a Reimpressão, Coimbra, Almedina.
- Martins, Patrícia F. (2005), *O Princípio do Primado do Direito Comunitário 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 (2005), “U.S. Tax Treaty Policy and the European Court of Justice”, *Tax Law Review*, Vol. 59, <http://ssrn.com/abstract=796966>.
- 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 (2007), “The Tillinghast Lectures: A Decade of International Tax Law Proposals”, *THE TILLINGHAST LECTURE 1996-2005, NYU School of Law*, 2007, <http://ssrn.com/abstract=993271>.
- Mason, Ruth (2008), “Made In America For European Tax: The Internal Consistency Test”, *Boston College Law Review*, (Paper), <http://ssrn.com/abstract=1025531>.
- Medema, Steven G. (2011), "Of Coase and Carbon: The Coase Theorem in Environmental Economics, 1960-1979", SSRN 1929086.
- Mestre, Bruno (2011), “Reflexões Críticas e Comparadas sobre o Código Contributivo”, in AA.VV., *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 4, N.º 1, Maio de 2011, Coimbra, Almedina.
- Metzler, Vanessa E. (2008), “The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation”, *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Lang, Michael & Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.), United Kingdom (?) Spiramus Press.
- Miranda, Jorge (2008), *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, Direitos Fundamentais, 4.ª Edição revista e actualizada, Coimbra, Coimbra Editora.
- Miranda, Jorge & Rui Medeiros (2006), *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, Organização Económica, Organização do Poder Político, Coimbra, Coimbra Editora.
- 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.
- Morais, Carlos Blanco (2007), *Manual de Legística: Critérios Científicos e Técnicos para Legislar Melhor*, (?), Editorial Verbo.
- Morais, Carlos Blanco (2010), *Guia de Avaliação de Impacto*

Normativo, Coimbra, Almedina.

- Moreira, Vital (2003), “Entidades reguladoras e institutos públicos”, *A Mão Invisível: Mercado e Regulação*, Coimbra, Almedina.
- Moreira, Vital & Fernanda Maçãs (2003), *Autoridades Reguladoras Independentes: Estudo e Projecto de Lei-Quadro*, “Direito Público e Regulação 4”, Coimbra, 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. (2008), *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Volume II, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José C. (2009), *Direito Fiscal*, 5.^a Edição, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José C. (2009b), “Tributos com fins ambientais”, in AA.VV., *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 1, N.º 4, Janeiro de 2009.
- Nabais, José C. (2010), *Direito Fiscal*, 6.^a Edição, Coimbra, Almedina.
- Neves, A. Castanheira (2011), “Metodologia Jurídica: Problemas Fundamentais”, *Studia Juridica, Boletim da Faculdade de Direito Universidade de Coimbra*, Reimpressão, Lisboa-Coimbra, Coimbra Editora.
- Newey, R. (2004), *Tax Law in the European Union: The Current State of Play*, London, (Paper).
- Nogueira, João Félix Pinto (2010), *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade: a proporcionalidade como critério central da compatibilidade das normas tri-*

- butárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Novais, Jorge Reis (2011), *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, 1.ª Edição (Reimpressão), Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Novais, Jorge Reis (2012), *Direitos Fundamentais e Justiça Constitucional em Estado de Direito Democrático*, 1.ª Edição, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Nunes, Rui (2005), *Regulação da Saúde*, Porto, Vida Económica.
- O'Brien, Martha (2008), "Taxation and the Third Country Dimension of Free Movement of Capital in EU Law: The ECJ's Rulings and Unresolved Issues", *British Tax Review*, Vol. 6, pp. 628-666, <http://ssrn.com/abstract=1356125>.
- 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.
- Oliveira, Rodrigo Esteves & Vital Moreira (2001), "Os institutos públicos e a organização administrativa em Portugal", in *Relatório e proposta de Lei-quadro sobre os Institutos Públicos*, Vital Moreira (org.), Lisboa, Ministério da Reforma do Estado e da Administração Pública/Grupo de Trabalho para os Institutos Públicos.
- Organisation for Economic Co-operation and Development Staff (2002), *France 2001* Washington, Organization for Economic Cooperation & Development.
- 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.
- Pais, Sofia Oliveira (2011), *Direito da União Europeia: Legislação e Jurisprudência Fundamentais*, Lisboa, Quid Juris?
- Paiva, Carlos (2005), *Da Tributação à Revisão dos Actos Tributários*, Coimbra, Almedina.
- Pereira, Manuel Henrique de Freitas (2009), *Fiscalidade*, 3.^a Edição, Coimbra, Almedina.
- Pereira, Ricardo Rodrigues (2006), *Direito Fiscal Europeu: Colectânea de Legislação, Fiscalidade Indirecta*, Tomo III, Porto, Vida Económica.
- 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.
- Petit, Nicolas & Alexandre Defossez (2008), *A Review of the Legal Consequences Arising from ECJ and CFI's Judgments*, <http://ssrn.com/abstract=1259142>.
- Pigou, Arthur Cecil (1924), *The Economics of Welfare*, New Jersey, Transaction Publishers.
- Pinto, Eduardo Vera-Cruz (2003), *História do Direito Comum da Humanidade: Ius Commune Humanitatis ou Lex Mundi?*, Volume I, Tomo I, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa.
- Pinto, Eduardo Vera-Cruz (2003), *História do Direito Comum da Humanidade: Ius Commune Humanitatis ou Lex Mundi?*, Volume I, Tomo II, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa.
- Pires, José Maria Fernandes (2010), *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, Coimbra, Almedina.
- Pistone, Pascuale (2002), *The impact of Community Law on*

- Tax Treaties: Issues and Solutions*, The Hague; London, Kluwer Law International.
- Pistone, Pasquale (2009), *Legal remedies in European tax law*, Amsterdam, IBFD.
- Quadros, Fausto de & Ana Maria Guerra Martins (2007), *Contencioso da União Europeia*, 2.ª Edição Revista e Atualizada, Coimbra, Almedina.
- Quitrow, Carl Michael von (2001), *State measures distorting free competition in the EC: a study of the need for a new community policy towards anti-competitive state measures in the EMU perspective*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers Group.
- Rafael, Edson José (1997), *Fundações e direito: 3.º setor*, São Paulo, SP, EDUC.
- Raitio, Juha (2003), *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Springer.
- Ramos, Diogo Ortigão & Pedro Sousa Machado (2008), “As Taxas de Regulação Económica no Sector da Comunicação Social”, in AA.VV., *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Sérgio Vasques (org.), Coimbra, Almedina.
- Ribeiro, João Sérgio (2010), *Tributação Presuntiva do Rendimento: Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Coimbra, Almedina.
- Ricardo, Joaquim Fernando (2009), *Direito Tributário: Colectânea de Legislação*, 9.ª Edição, Porto, Vida Económica.
- Ritter, Cyril (2006), *Purely Internal Situations, Reverse Discrimination, Guimont, Dzodzi and Article 234*, (Paper), SSRN-ID-954242.
- Ritter, Lennart & W. David Braun (2005), *European competition law: a practitioner's guide*, The Hague, Kluwer law international.
- Rocha, Diogo Leónidas, Marta Graça Rodrigues & Gonçalo

- Castro Ribeiro (2008), “As Taxas de Regulação Económica no Mercado de Capitais”, in AA. VV., *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Sérgio Vasques (org.), Coimbra, Almedina.
- Rocha, Joaquim Freitas (2008), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2.^a Edição, Coimbra, Coimbra Editora.
- Rodrigues, Vasco (2007), *Análise Económica do Direito: Uma Introdução*, Coimbra, Almedina.
- Sampaio, José Adércio Leite (2002), *A constituição reinventada pela jurisdição constitucional*, Belo Horizonte, Del Rey.
- 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.
- Sanches, José Luís Saldanha (2008), *Direito Económico: Um Projecto de Reconstrução*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Sanches, José Luís Saldanha (2010), *Justiça Fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Sánchez-Macías, José Ignacio, Rafael Calvo Ortega, Fernando Rodríguez López & Gloria Begué Cantón (2005), *Economía, derecho y tributación : estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*, [Salamanca], Ediciones Universidad de Salamanca.
- 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.
- Santos, António Carlos dos, Maria Eduarda Gonçalves & Maria Manuel Leitão Marques (2004), *Direito Económico*, 5.^a Edição Revista e Actualizada, Coimbra, Almedina.
- Schulze, Rainer, Hans Schulte-Nölke & Jules Stuyck (2006), *Obligations of Cross-Border Service Providers*

- (IP/A/IMCO/FWC/2005-34/SC2), European Parliament (Paper).
- Sen, Amartya (2012), *A Ideia de Justiça*, Coimbra, Almedina.
- Silva, Fernando António Rezende da, Fabrício Augusto de Oliveira & Erika Araújo (2007), *O dilema fiscal: remendar ou reformar?*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, FGV Editora.
- Silva, Suzana Tavares da (2008), *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, Braga, CEJUR.
- Slotboom, Marco (2006), *A comparison of WTO and EC law: Do different objects and purposes matter for treaty interpretation?*, London, Cameron May.
- Snape, John & Jeremy De Souza (2005) *Environmental taxation law: policy, contexts, and practice*, Aldershot, Hants, England, Ashgate.
- Sousa, Jorge Lopes de (2003), *Código de Procedimento e de Processo Tributário. Anotado*, 4.^a Edição, Lisboa, Vislis Editores.
- Sousa, Jorge Lopes de (2011), *Código de Procedimento e de Processo Tributário. Anotado e Comentado*, Volume I (1.^o a 95.^o c), 6.^a Edição, Lisboa, Áreas Editora.
- Sousa, Jorge Lopes de (2011b), *Código de Procedimento e de Processo Tributário. Anotado e Comentado*, Volume II (96.^o a 147.^o), 6.^a Edição, Lisboa, Áreas Editora.
- Sousa, Jorge Lopes de (2011c), *Código de Procedimento e de Processo Tributário. Anotado e Comentado*, Volume III (148.^o a 238.^o), 6.^a Edição, Lisboa, Áreas Editora.
- Spineux, Armand (2001), *Employment: the focus of collective bargaining in Europe: themes, procedures and issues*, Louvain-la-Neuve, UCL Presses Universitaires de Louvain.
- Stigler, George J. (1971), "The theory of economic regulation", *The Bell journal of economics and management science*.
- Subiotta, Romano (2007), *Antitrust developments in Europe 2006*, The Hague, Kluwer Law International.

- Teixeira, António Braz (1985), *Princípios de Direito Fiscal*, I, 3.ª Edição, Coimbra, Almedina.
- 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.
- Thuronyi, Victor (2003), *Comparative tax law*, 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>
- Van Den Bergh, Roger J. & Peter D. Camesasca (2001), *European competition law and economics: a comparative perspective*, Antwerpen [u.a.], Intersentia.
- Vasques, Sérgio (1999), *Os Impostos do Pecado: o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Coimbra, Almedina.
- 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”, in *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 Para-fiscais”, in *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 (2008b), “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.
- Vasques, Sérgio (2011), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina.
- Vaz, Manuel Afonso (1996), *Lei e Reserva da Lei: A Causa da Lei na Constituição Portuguesa de 1976*, Teses, 1.ª Reimpressão, Porto, APPACDM/Universidade Católica Portuguesa.
- Victor, David G. & Thomas C. Heller (2007), *The political economy of power sector reform: the experiences of five major developing countries*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Warleigh, Alex (2004), *European Union: The Basics*, United Kingdom, Routledge.
- Warren, Alvin C. & Michael J. Graetz (2006), “Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe”, *Yale Law Journal*, Vol. 115, pp. 1186-1255, April 2006, <http://ssrn.com/abstract=884428>.
- 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.
- Wishlade, Fiona G. (2003), *Regional state aid and competition policy in the European Union*, The Hague, Kluwer Law International.
- Woods, Lorna (2004), *Free movement of goods and services within the European community*, Gower House, Croft Road Aldershot, England, Ashgate Publishing, Ltd.
- Xavier, Alberto (1974), *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa.

- Ziegler, Andreas R. (1996), *Trade and environmental law in the European Community*, Oxford, Clarendon Press.
- Martin, Isaac William, Ajay K. Mehrotra & Monica Prasad (eds.) (2009), *The new fiscal sociology: Taxation in comparative and historical perspective*, Cambridge University Press.
- Crawford, Bridget J. & Anthony C. Infanti (2009), *Critical tax theory: an introduction*, Cambridge University Press.