

O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ECONÓMICA COMO PARÂMETRO DE VALIDADE MATERIAL DE SOLUÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS¹

Aquilino Paulo Antunes

Sumário: 1. Introdução; 2. Os princípios de direito como parâmetros de validade das soluções jurídico-tributárias; 2.1. Os princípios de direito; 2.2. A superação do positivismo jurídico; 2.3. A actuação do princípio do direito no âmbito da determinação da melhor solução jurídica para o caso concreto; 3. A eficiência económica no quadro da análise económica do direito e a sua operatividade ao nível dos tributos; 3.1. O óptimo de Pareto; 3.2. O óptimo de Kaldor-Hicks; 3.3. O problema da eficiência ao nível dos tributos; 4. Estudo de caso – a “taxa de coordenação e controlo” a favor do IVV, I.P.; 4.1. Enquadramento institucional; 4.2. A taxa de coordenação e controlo; 4.3. Sumarização dos problemas suscitados pelo tributo; 5. A eficiência económica como princípio de direito e a sua aplicação ao caso estudado; 5.1. O princípio da eficiência económica; 5.1.1. Considerações iniciais; 5.1.2. A eficiência económica como princípio no nosso ordenamento jurídico; 5.1.3. Breve menção à avaliação do impacto normativo como instrumento de concretização do princípio; 5.1.4. Algumas conclusões preliminares; 5.2. Aplicação ao caso estudado; 5.2.1. Recenseamento dos factos; 5.2.2. A possível decisão quanto à (in)validade do tributo, atentas as suas ineficiências; 6. Conclusões

1. INTRODUÇÃO

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



om o presente trabalho, pretende demonstrar-se a existência do princípio da eficiência económica, o qual pode, a par de outros princípios de direito, servir como parâmetro de validade de soluções jurídicas em matéria de direito tributário.

Para o efeito, faremos uma breve referência à questão dos princípios de direito à luz das designadas “teoria”, “metodologia” ou “jurisprudência dos princípios”, bem como sobre o modo como os mesmos podem operar. Seguidamente trataremos sumariamente a eficiência económica em geral e em matéria tributária.

Para tornar mais fácil a exposição quanto ao modo de operar do princípio, analisaremos o caso de um tributo cuja vigência se iniciou em 2013, após o que procuraremos demonstrar, por um lado, a existência do princípio da eficiência económica no nosso ordenamento jurídico e, por outro, o instrumento que o nosso e outros ordenamentos têm utilizado para medir a eficiência das opções de actuação pública, que é a avaliação de impacto normativo.

Por último, procuraremos demonstrar aquela que poderia ser a aplicação prática do princípio por um juiz tributário, no caso de a validade do tributo ser suscitada, procedendo-se à identificação dos factos relevantes, bem como à fundamentação de direito e à decisão, à luz do mesmo princípio, terminando-se com umas breves conclusões.

2. OS PRINCÍPIOS DE DIREITO COMO PARÂMETROS DE VALIDADE DAS SOLUÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS

Os princípios de direito têm, no estágio actual do desenvolvimento do pensamento jurídico, vindo a ser, cada vez mais, considerados parâmetros de validade das soluções jurídicas².

² Dworkin, R. (1977), 22 e ss e 116 e ss; Neves, A. C. (2011), 188 e ss; Cortês, A.

Os mesmos podem, nalguns casos, ter acolhimento maior ou menor em textos de direito internacional, comunitário ou nas constituições dos Estados, ou podem até ter afloramentos e enunciados na legislação ordinária ou nas máximas de Direito Romano ou do *Ius Commune*³. Embora haja quem entenda que os princípios de direito não-de ter sempre guarida constitucional, nós compartilhamos do entendimento daqueles que consideram que alguns desses princípios não carecem, sequer, de ter essa guarida⁴. Com efeito, os princípios de direito impõem-se pela sua especial racionalidade e pelo seu conteúdo ético ou axiológico, independentemente da fonte do direito positivo onde se mostram aflorados⁵.

Esses princípios são objecto de desenvolvimento e aperfeiçoamento, nomeadamente quanto à sua racionalidade e quanto ao seu conteúdo ético e axiológico, e são utilizados pela doutrina e pela jurisprudência para a legitimação material das soluções jurídicas dos casos concretos⁶.

Os princípios de direito distinguem-se das regras, na medida em que estas estão estruturadas em termos de apenas permitirem uma resposta de sim ou não (verdadeiro ou falso)⁷. Isto é, se a previsão da regra se encontra preenchida, a estatuição aplica-se; se não se encontra preenchida a previsão, a estatuição não se aplica⁸. Por seu turno, os princípios de direito são dotados de uma carga valorativa e preceptiva, mas não dispõem

(2010), 9 e ss; Canotilho, J. J. G. (2003), 1162 e ss; Larenz, K. (2012), 316, 469 e ss, 599 e ss. Para uma outra abordagem do fundamento de validade das normas, cfr. Kelsen, H. (2008), 215 e ss.

³ Cortês, A. (2010), 28-31 e 221 e ss.

⁴ Homem, A. P. B. (2001b), 81 e ss; Canotilho, J. J. G. (2003), 1159 e ss; Cortês, A. (2010), 224-225.

⁵ Cfr. Nota anterior.

⁶ Larenz, K. (2012), 599 e ss.

⁷ Dworkin, R. (1977), 22 e ss; Canotilho, J. J. G. (2003), 1159 e ss; Kaufmann, A. (2010), 272 e ss; Cortês, A. (2010), 221 e ss; Hart, H. L. A. (2011), 137 e ss; Larenz, K. (2012), 235 e ss e 256.

⁸ Cfr. Nota anterior.

de uma previsão⁹. Pelo contrário, os mesmos consistem em ideais, proposições, orientações ou cláusulas abertas, que permitem abarcar, com maior ou menor intensidade, um amplo conjunto de hipóteses¹⁰. E é através do peso relativo do princípio ou dos vários princípios em presença e da ponderação que deles se faça e do peso que se lhes atribua no caso concreto que os mesmos poderão operar¹¹. Os princípios são “ideias directivas”¹².

Enunciaremos de seguida o que, na senda da designada “teoria”, “metodologia” ou “jurisprudência dos princípios”, entendemos por princípios de direito, após o que faremos uma breve referência à génese e evolução deste movimento doutrinário que tem vindo a conduzir à superação do positivismo jurídico¹³. Esta superação tem vindo a processar-se por recurso aos princípios de direito, tendo em vista o respeito por ideais mais elevados de Direito, designadamente a ideia de Direito e os ideais de Justiça e de Estado de Direito, bem como o respeito pelos direitos fundamentais¹⁴. Terminaremos com a menção ao modo como estes princípios operam, quer sob o ponto de vista positivo, designadamente como coadjuvantes do discurso fundamentador das soluções jurídicas, quer sob o ponto de vista negativo, quando os mesmos servem para justificar o afastamento, pelo intérprete, da aplicação de determinada disposição de direito positivo que, de modo intolerável, contrarie o princípio ou, ainda para justificar uma aplicação do direito positivo conforme ao princípio¹⁵.

⁹ Cfr. Nota 6.

¹⁰ Cfr. Nota 6.

¹¹ Cfr. Canotilho, J. J. G. (2003), 1182-1183; Cortês, A. (2010), 227.

¹² Larenz, K. (2012), 674.

¹³ Neves, A. C. (2011), 115 e ss e 188 e ss; Cortês, A. (2010), 60-79 e 215 e ss.

¹⁴ Cfr. Nota anterior. Canotilho, J. J. G. (2003), 1162 e ss; Kaufmann, A. (2010), 225 e ss.

¹⁵ Dworkin, R. (1977), 25 e ss e 116 e ss; Canotilho, J. J. G. (2003), 1162 e ss; Neves, A. C. (2011), 188 e ss; Cortês, A. (2010), 294 e ss; Larenz, K. (2012), 599 e ss.

2.1. OS PRINCÍPIOS DE DIREITO

Em termos metafóricos, os princípios de direito são os substratos da, e o caminho para a, ideia de Direito. Mal comparado, os princípios são como os traços a giz do alfaiate sobre o tecido com que o mesmo confeccionará um fato: depois da confecção, nunca se vêem, mas sabemos que lá estiveram e que foram eles que levaram a que o fato viesse a ter determinado feitio; em qualquer momento, é possível retornar ao desenho concretizado por esses traços de giz. Talvez melhor, os princípios de direito são como as infra-estruturas das estradas romanas, as quais consistiam na *fossa*, *pavimentum* e *radus*, e serviam de leito à superfície de basalto e que mantinham – e, nalguns casos, mais de 2000 anos depois, ainda mantêm – essas estradas funcionais e essa superfície de basalto no seu lugar, resistindo ao uso e à erosão provocada pelas chuvas e pelo decurso do tempo. Essas infra-estruturas não se vêem, por estarem cobertas pela superfície de basalto, mas sabemos estarem por debaixo desta e, mais importante para o que nos interessa, sabemos que “todos [esses] caminhos vão dar a Roma” – tal como os princípios de direito são o “caminho” para o Direito.

Só esporadicamente é necessário escrutinar o traço do alfaiate ou escavar mais fundo e identificar a infra-estrutura da estrada romana, mas sabemos que os mesmos é que dão base ao trabalho final. Por isso, se a superfície de basalto da estrada romana for desviada do local onde está a sua infra-estrutura, não só se arrisca a ser lavada e levada pelas primeiras chuvas que tiver de enfrentar, como também, mais tarde ou mais cedo, alguém de bom senso a fará voltar ao local onde passa a infra-estrutura ou terá de mandar fazer uma nova infra-estrutura para essa superfície de basalto “desviada” da sua infra-estrutura original.

Com os princípios de direito passa-se o mesmo: as regras de direito positivo devem ser consonantes com aqueles, ou se-

ja, devem estar em sintonia com eles, sob pena de invalidez – tal como a superfície de basalto da estrada romana o deve estar com a infra-estrutura que lhe subjaz e que a mantém compacta, enxuta e durável. Quando a regra de direito positivo diverge do princípio, acontece o mesmo que à superfície da estrada romana que não tem a devida infra-estrutura por baixo: mais tarde ou mais cedo será destruída e terá de ser substituída por outra consonante com essa ou com outra infra-estrutura, porque a estrada romana sem *fossa*, *pavimentum* e *radus* – tal como a regra de direito positivo dissonante do princípio de direito – terá a sua subsistência comprometida, dentro de maior ou menor período de tempo¹⁶.

Os princípios de direito, no actual estágio do pensamento jurídico, deixaram de ter um papel meramente secundário de integração das lacunas do sistema de direito positivo para serem eles próprios encarados e considerados como as linhas mestras do sistema jurídico. Esses princípios dão corpo ao sistema jurídico e nele existem de forma mais explícita ou mais implícita nos textos normativos¹⁷.

Os mesmos princípios, atenta a sua racionalidade, bem como o seu conteúdo ético ou axiológico, são identificados pela doutrina e pela jurisprudência, quer a partir de afloramentos nos textos normativos quer a partir de ideais mais elevados que enformam o sistema jurídico, como sejam a ideia de Direito, a ideia de Justiça ou a ideia de Estado de Direito¹⁸.

Não obstante, para a identificação de um princípio de direito, não é suficiente a mera indução do mesmo a partir de um afloramento num texto normativo. É ainda necessário que o mesmo revele o seu carácter racional, ético ou axiológico¹⁹.

Os princípios de direito, por tenderem a ser incondicionados, na generalidade dos casos, não se encontram escritos e,

¹⁶ Cfr. Nota anterior.

¹⁷ Cortês, A. (2010), 26-33 e 221-225.

¹⁸ Cfr. Nota 10. Cfr. Cortês, A. (2010), 26-31 e 221-231.

¹⁹ Cortês, A. (2010), 228-231.

quando estão escritos, não têm uma formulação precisa, exigindo, por tudo isso, muito trabalho de investigação por parte da doutrina e da jurisprudência²⁰. Mas, mesmo quando se encontram aflorados nos textos jurídicos, os princípios de direito têm sentido e alcance que extravasam o conteúdo que resulta desses textos e só através da actividade doutrinária e jurisprudencial podem ser, por um lado, determinados no seu sentido e alcance e, por outro, concretizados e adaptados ao caso concreto.

Dado o seu grau de abstracção, os princípios de direito não são susceptíveis de subsunção e dedução, na medida em que, ao contrário das regras de direito positivo, não dispõem de previsão e estatuição²¹. Por isso, os princípios carecem de um esforço adicional de ponderação, por um lado, de todos os factos do caso e, por outro, da adequação do princípio à solução do caso concreto²². Além disso, essa ponderação, e a solução jurídica a que se chega, deve ser devidamente reflectida no discurso fundamentador da solução adoptada, de modo a demonstrar que, em termos de racionalidade, bem como em termos éticos ou axiológicos, a mesma é a solução mais conforme com o Direito para aquele caso concreto²³.

2.2. A SUPERACÇÃO DO POSITIVISMO JURÍDICO

Como é sabido, após a Segunda Grande Guerra Mundial, o positivismo jurídico tem vindo a ser rejeitado pela doutrina e pela jurisprudência pelo facto de o mesmo acolher soluções que, embora conformes com o direito posto, não estavam de

²⁰ Dworkin, R. (1977), 22 e ss; Cortês, A. (2010), 221-228; Neves, A. C. (2011), 188-189.

²¹ Dworkin, R. (1977), 22 e ss; Canotilho, J. J. G. (2003), 1159 e ss; Kaufmann, A. (2010), 272 e ss; Cortês, A. (2010), 225-228; Hart, H. L. A. (2011), 137 e ss.

²² Cfr. Nota anterior. Cfr. Cortês, A. (2010), 341-359; Neves, A. C. (2011), 162 e ss.

²³ Cfr. Nota anterior.

acordo com o Direito e a Justiça²⁴.

Basta recordar que o positivismo permitiu que os ordenamentos jurídicos dos Estados onde, antes da, e durante a, referida Guerra, vigoravam regimes totalitários, adoptassem legislação que permitiu a execução de atrocidades inqualificáveis e, designadamente, atentatórias contra a dignidade da pessoa humana, bem como contra a integridade física e contra a própria vida de muitos milhares de pessoas²⁵.

A superação do positivismo passou, nomeadamente, pelo reconhecimento dos direitos fundamentais e pelo surgimento dos tribunais constitucionais na generalidade dos estados da Europa e pela aferição dos actos legislativos e das decisões jurisprudenciais não apenas quanto à sua conformidade formal mas também quanto à sua conformidade material com as respectivas constituições ou com instrumentos de direito supranacional ou internacional, como é respectivamente o caso do direito originário da União Europeia e dos tratados de direito internacional²⁶.

2.3. A ACTUAÇÃO DO PRINCÍPIO DE DIREITO NO ÂMBITO DA DETERMINAÇÃO DA MELHOR SOLUÇÃO JURÍDICA PARA O CASO CONCRETO

Como se referiu, a procura da melhor solução jurídica para o caso concreto deve ter em consideração, não apenas as regras de direito positivo aplicáveis, mas, também, os princípios de direito relevantes, atentos todos os dados de facto desse caso²⁷.

²⁴ Cfr. Dworkin, R. (1977), 17 e ss; Kaufmann, A. (2010), 284 e ss; Cortês, A. (2010), 67-70, 79 e ss e 215 e ss; Canaris, C. W. (2012), 88 e ss.

²⁵ Cfr. Nota anterior.

²⁶ Miranda, J. (2008), 9-63; Novais, J. R. (2011), 30-42; Canotilho, J. J. G. (2003), 1395 e ss; Cortês, 67-70, 79 e ss e 215 e ss.

²⁷ Dworkin, R. (1977), 82 e ss; Cortês, A. (2010), 341-359; Neves, A. C. (2011), 162 e ss.

Nessa actividade – que diríamos de artífice – o intérprete, consoante os dados de facto coligidos, segundo as várias soluções plausíveis de direito, pode lançar mão do princípio de direito para justificar materialmente, à luz do Direito e da Justiça, a aplicação da regra de direito positivo ou pode utilizar o princípio de direito para, atentos os referidos dados de facto, afastar a aplicação da regra de direito, se essa aplicação conduzir a uma solução desconforme com aquele princípio; pode ainda interpretar a regra de direito positivo no sentido mais conforme com o princípio de direito, se a mesma regra comportar dois ou mais possíveis sentidos²⁸. Por último, o princípio pode permitir ao intérprete a integração de lacuna, identificando a norma que, no seu entender, o legislador criaria, se tivesse de legislar dentro do espírito do sistema (n.º 3 do artigo 10.º do Código Civil).

Ou seja, o princípio de direito deve servir para identificar, fundamentar e validar a solução para o caso concreto mais conforme com o Direito. A identificação do princípio pressupõe um adequado esforço de fundamentação por parte do intérprete²⁹.

Nessa medida, o princípio pode operar de quatro modos distintos. Em primeiro lugar, poderá servir apenas para reforçar a validade material da regra de direito, ou seja, servirá apenas como coadjuvante argumentativo no sentido de dar profundidade material ao que já resulta dessa regra. Em segundo lugar, poderá operar no sentido de corrigir, isto é, de alinhar o sentido normativo da regra de direito – de entre os vários que a mesma possa comportar – com o sentido normativo do princípio, fazendo aquilo que poderá designar-se de interpretação conforme

²⁸ Cortês, A. (2010), 343, refere-se às “várias soluções plausíveis de direito” previstas no artigo 511.º do Código de Processo Civil, entretanto suprimidas pelo actual artigo 410.º do Novo Código de Processo Civil, que apenas se refere ao “temas de prova” e não prevê a selecção da matéria de facto. Sobre as funções dos princípios, cfr. Cortês, A. (2010), 306 e ss; Neves, A. C. (2011), 189 e ss.

²⁹ Cortês, A. (2010), 341-359; Neves, A. C. (2011), 162 e ss.

ao princípio. Em terceiro lugar, pode funcionar no sentido oposto ao da regra de direito, isto é, *contra legem*, se o sentido da regra for contrário ao que resulta do conteúdo normativo do princípio de direito. Em quarto lugar, o princípio poderá ainda operar no sentido da integração de lacunas de direito, permitindo ao aplicador do direito respeitar a proibição do *non liquet*, regulando o caso segundo o que resulta do princípio, ou dos princípios, de direito que ao caso couber, ou couberem³⁰.

Naturalmente que, quando o aplicador do direito pretenda lançar mão do princípio de direito num dos três sentidos indicados em último lugar, o mesmo terá de cumprir um acrescido dever de fundamentação³¹. Com efeito, esse aplicador terá de descrever todos os factos do caso; terá de demonstrar, em face desses factos, a pertinência do princípio de direito cuja aplicação preconiza; terá de explicar porque é que uma das possíveis proposições do princípio procede no caso; e, bem assim, explicar em que termos é que o mesmo confere uma solução para o caso, considerada mais conforme com o Direito³².

3. A EFICIÊNCIA ECONÓMICA NO QUADRO DA ANÁLISE ECONÓMICA DO DIREITO E A SUA OPERATIVIDADE AO NÍVEL DOS TRIBUTOS

No âmbito da análise económica de direito, a doutrina desde há muito que dá grande importância à questão da eficiência económica, como indicador máximo de bem-estar social possível em determinado contexto. Em termos mais gerais e ao nível do mercado, alcança-se a eficiência quando já não seja possível maior nível de produção de certo bem ou serviço (A) sem, através da reafectação de recursos produtivos para aquela produção, reduzir a produção de outro bem ou serviço (B) mais

³⁰ Cfr. Cortês, A. (2010), 306 e ss; Neves, A. C. (2011), 189 e ss.

³¹ Cfr. Nota 28.

³² Cfr. Nota 28.

valioso nesse momento do que o bem ou serviço (A)³³.

Esta eficiência tende a ser assegurada espontaneamente no mercado pelo preço de equilíbrio entre vendedores e compradores e o excedente total dele resultante, sendo que não é possível interferir no sentido de aumentar essa eficiência, na medida em que tal interferência implicará que o valor para os compradores supere o custo para os vendedores, perdendo estes as oportunidades de venda e de aumento do seu excedente, ou que o custo para os vendedores supera o valor para os compradores, perdendo estes a oportunidade de aumento do seu excedente³⁴.

As externalidades negativas ou positivas também podem afectar o bem-estar social, na medida em que podem constituir incentivos ou desincentivos à compra ou à venda, podendo uma internacionalização negociada dessas externalidades depender do maior ou menor nível de custos de transacção envolvidos³⁵.

A aferição da eficiência económica em determinado contexto desde cedo preocupou a doutrina.

Nesse âmbito, foram identificados dois critérios de determinação do nível máximo possível de eficiência económica: o *first best* designado “Ótimo de Pareto”, identificado por Vilfredo Pareto, e o *second best* designado “Ótimo de Kaldor-Hicks”. Este segundo indicador da eficiência económica serve geralmente para nortear os decisores políticos na escolha das opções de actuação pública. Com efeito, na medida em que, por virtude das condições muito exigentes para a verificação de melhorias de Pareto, as mesmas apenas ocorrem, geralmente, nas modificações adoptadas voluntariamente pelos indivíduos, porquanto ninguém aceita racionalmente uma modificação sem

³³ Araújo, F. (2005), 229 e ss; Rodrigues, V. (2007), 26-40; Cruz, J. N. (2008), 11 e ss; Freire, M. P. R. V. (2008), 771-880.

³⁴ Araújo, F. (2005), 229 e ss.

³⁵ 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, 229 e ss e 543 e ss; Rodrigues, V. (2007), 41 e ss.; Cruz, J. N. (2008), 11 e ss e 37 e ss.

dela extrair benefício. As maiores dificuldades no atingimento da eficiência de Pareto colocam-se essencialmente nas soluções adoptadas mesmo contra a vontade dos indivíduos, como é o caso da imposição de tributos aos cidadãos por parte das autoridades com poder tributário. Daí que Nicholas Kaldor e John Hicks tenham desenvolvido esta segunda escolha de parâmetro de eficiência, geralmente usada nestas situações de imposição colectiva. Vê-los-emos de seguida, em termos sumários.

Depois, analisaremos o problema da eficiência ao nível tributário.

3.1. O ÓPTIMO DE PARETO

De acordo com Vilfredo Pareto, considera-se óptima uma situação económica quando não for possível melhorá-la, ou quando, em termos gerais, não for possível melhorar a utilidade para um agente do mercado, sem simultaneamente degradar a situação ou a utilidade de outro agente do mercado, ou, no caso da eficiência produtiva, quando não seja possível produzir mais de um determinado bem sem proceder a uma reafecção dos recursos e produzir menos de outro determinado bem mais valioso³⁶.

Para que uma situação seja considerada eficiente na perspectiva de Pareto, devem estar preenchidas três condições, a saber: (i) *eficiência nas trocas*, a qual implica que os recursos foram afectados e os produtos distribuídos de modo eficiente pelos agentes económicos, ou seja, que esses recursos e produtos foram obtidos por quem tinha a maior disposição de pagar por eles, em termos que não sejam necessárias mais trocas, na medida em que estas já atingiram o seu objectivo de alocação eficiente dos recursos; (ii) *eficiência na produção*, a qual implica que a produção está no limite e com todos os recursos a

³⁶ Araújo, F. (2005), 235 e ss; Cruz, J. N. (2008), 13; Freire, M. P. R. V. (2008), 780 e ss.

ela afectos, em termos tais que é impossível produzir mais de um bem sem, através da reafectação de recursos, reduzir a produção de outros bens mais valiosos no momento; (iii) *eficiência na identificação do leque da oferta de produtos*, a qual implica que os bens produzidos reflectam as prioridades e a proporção das preferências dos consumidores, reveladas através das respectivas disposições de pagar³⁷.

Como se referiu supra, o Óptimo de Pareto tem o seu campo de aplicação privilegiado no âmbito dos contratos, em que as modificações são voluntariamente aceites pelas partes e em que se espera que estas só as aceitem se as mesmas alterações lhes trouxerem benefícios. Não obstante, parece-nos que medidas de aumento da eficiência da Administração Pública, que reduzam apenas os custos de cumprimento dos sujeitos passivos, deverão ser consideradas Pareto eficientes.

3.2. O ÓPTIMO DE KALDOR-HICKS

Por seu turno, o Óptimo de Kaldor-Hicks, ao contrário do Óptimo de Pareto, não exige que a opção de actuação pública não seja prejudicial para nenhum dos destinatários, bastando-lhe que os destinatários beneficiados possam teoricamente compensar os destinatários prejudicados³⁸. Ou seja, não é sequer necessário que a compensação ocorra efectivamente³⁹.

Apenas se exige que, no balanço entre benefícios e custos, o saldo seja positivo, para se considerar eficiente uma determinada opção de actuação pública. Essa opção de actuação será mais eficiente do que a situação existente ou que outras possíveis opções de actuação pública, se apresentar um saldo positivo que seja superior ao saldo entre benefícios e custos das demais opções, incluindo a de manter a situação existente⁴⁰.

³⁷ Cfr. Nota anterior.

³⁸ Cruz, J. N. (2008), 14; Freire, M. P. R. V. (2008), 783 e ss.

³⁹ Cfr. Nota anterior.

⁴⁰ Sobre a avaliação custo-benefício, cfr. Stiglitz, J. (1983), 1 e ss; Kennedy, D.

O campo de aplicação do Ótimo de Kaldor-Hicks é exactamente o das relações entre entidades públicas e cidadãos, em que a vontade das maiorias no poder se impõe às minorias, mesmo contra o interesse destas.

3.3. O PROBLEMA DA EFICIÊNCIA AO NÍVEL DOS TRIBUTOS

Enunciados, de modo necessariamente sumário, os parâmetros gerais da eficiência no âmbito de uma economia de bem-estar e como elementos norteadores das opções de actuação pública por parte dos decisores políticos, importa agora recordar que, 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 lado⁴¹.

Como se sabe, a intervenção pública poderá contribuir para reduzir ou eliminar falhas de mercado, para produzir os genuínos bens públicos indispensáveis à satisfação das necessidades colectivas mais básicas ou para moderar a exploração dos recursos comuns, bem como para promover a compensação, rectificação ou eliminação das externalidades negativas, porquanto o custo destas actividades seria muito elevado num ambiente de descoordenação⁴².

Vejamos agora os problemas de eficiência a nível do sistema tributário.

A doutrina tem vindo a medir a eficiência de um sistema tributário sob duas perspectivas distintas. Por um lado, a perspectiva dos custos que o tributo acarreta para os contribuintes. Por outro lado e dado que geralmente os tributos não são neu-

(1981), 387-445; Driesen, D. M. (2005), 1 e ss; Driesen, D. M. (2006), 335 e ss.

⁴¹ Franco, A. L. S. (1982), 329 e ss; Araújo, F. (2005), 235-237; Cruz, J. N. (2008), 11 e ss; Freire, M. P. R. V (2008), 771-880.

⁴² Araújo, F. (2005), 520-579. Cfr. Nota 53.

tros, a perspectiva das distorções que o tributo provoca na actividade económica.

Para o que ora nos interessa e na primeira das indicadas perspectivas, o tributo provoca sempre uma retracção da actividade económica⁴³. 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 de ser cobrado⁴⁴. Do ponto de vista económico, este fenómeno é explicado pelo facto de os agentes de mercado deixarem de ter incentivos para realizarem as trocas⁴⁵.

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 tributo.⁴⁶ 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.

⁴³ Cfr. Nota 40.

⁴⁴ 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 e Lobo, C. B. (2006), 421-429; Lobo, C. B. (2009), 423-452.

⁴⁵ Araújo, F. (2005), 228.

⁴⁶ Cfr. Nota anterior.

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 transaccionadas⁴⁷.

Assim e por um lado, um tributo que absorva o excedente total do produtor e do consumidor é, em regra, um tributo economicamente ineficiente.

Por outro lado, será também ineficiente um tributo que implique desproporcionados custos de cumprimento ou acatamento, 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 visam. Além disso, um tal tributo também poderá gerar situações de discriminação, em termos que permitem, através da exploração técnica das lacunas e imprecisões legais, um cumprimento menos oneroso para quem tem mais posses e pode pagar a especialistas na matéria do que para a generalidade dos contribuintes, ou gerar situações de corrupção, motivada pela própria, e por vezes propositada, complexidade burocrática, e situações de economia paralela e evasão fiscal, propiciadas pelo maior equilíbrio entre a onerosidade das obrigações tributárias, por um lado, e, por outro, o risco das sanções decorrentes do seu não cumprimento.

Mas não é apenas no caso de o tributo ser excessivamente oneroso para o contribuinte – por via da absorção do excedente ou dos custos de cumprimento – que o mesmo é inefici-

⁴⁷ Araújo, F. (2005), 237.

ente. 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 as “taxas” de regulação devem respeitar 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 constitucionais⁴⁸.

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 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.

⁴⁸ 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.

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.

Atendendo ao facto de o caso adiante estudado poder ser eventualmente considerado - lá iremos - um tributo específico sobre o consumo, importa ainda tecer algumas considerações sobre este concreto tipo de tributos.

Antes de mais, cabe salientar que os tributos sobre o consumo subdividem-se em gerais, se incidem sobre todos os bens e serviços, ou específicos, se incidem sobre determinado bem. Os tributos gerais sobre o consumo não são susceptíveis de causar as perdas de bem-estar social decorrentes das alterações dos comportamentos dos agentes do mercado, na medida em que não ocorre o fenómeno de substituição, porque todos os bens são tributados igualmente. Já o mesmo não acontece com os tributos específicos sobre o consumo.

Com efeito, no caso dos tributos específicos sobre o consumo, a alteração dos comportamentos dos agentes económicos depende da maior ou menor elasticidade das curvas da oferta e da procura, sendo que, quanto maior for essa elasticidade, maior será a susceptibilidade de ocorrência de perdas de bem-estar social, decorrentes da alteração dos comportamentos, porque poderá, pelo menos, haver desvio da procura para bens não sujeitos ao tributo (por exemplo, desvio do consumo de vinho

para o consumo de cerveja)⁴⁹.

O efeito de substituição, que permite a alteração dos comportamentos dos agentes do mercado face à alocação de recurso resultante do mercado, implica que a incidência económica do tributo divirja da incidência legalmente prevista. Quanto maior for o efeito de substituição, maior será a perda de bem-estar induzida pelo tributo, porque maiores serão as distorções dos comportamentos face à alocação de recursos resultante do simples funcionamento do mercado⁵⁰.

4. ESTUDO DE CASO – A “TAXA DE COORDENAÇÃO E CONTROLO” A FAVOR DO IVV, I.P.

Procederemos de seguida à análise de uma opção de actuação pública na área tributária, que consiste num tributo a favor do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P. (IVV, I.P.), designado de *taxa de coordenação e controlo*.

Começaremos por mencionar o enquadramento institucional do IVV, I.P., após o que caracterizaremos o tributo e terminaremos com um sumário dos problemas que o mesmo suscita.

4.1. ENQUADRAMENTO INSTITUCIONAL

Segundo a respectiva lei orgânica, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 66/2012, de 16 de Março, o referido organismo é um instituto público integrado na administração indirecta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira e património próprio, que prossegue atribuições do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território (MAMAOT), sob superintendência e tutela do respectivo ministro (n.ºs 1 e 2 do artigo 1.º). O mesmo instituto público tem

⁴⁹ Cruz, J. N. (2008), 137-140 e 142-145.

⁵⁰ Cruz, J. N. (2008), 183.

por missão coordenar e controlar a organização institucional do sector vitivinícola, auditar o sistema de certificação de qualidade, acompanhar a política comunitária e preparar as regras para a sua aplicação, bem como participar na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas (n.º 1 do artigo 3.º do citado decreto-lei).

Constitui receita própria do IVV, I.P., entre outras, a proveniente das taxas cobradas sobre vinhos e outros produtos vitivinícolas (alínea *a*) do n.º 2 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 66/2012, de 16 de Março).

4.2. A TAXA DE COORDENAÇÃO E CONTROLO

O Decreto-Lei n.º 94/2012, de 20 de Abril (adiante apenas designado de “Decreto-Lei”), veio criar alguns tributos a favor do IVV, I.P., de entre os quais a designada “taxa de coordenação e controlo” sobre o vinho e os produtos v\u00ednicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os expedidos ou exportados para fora do territ\u00f3rio nacional (al\u00ednea *a*) do artigo 1.º), cobrada em Portugal continental. O referido diploma encontra-se regulamentado pela Portaria n.º 426/2012, de 28 de Dezembro (adiante apenas designada de “Portaria”).

O referido Decreto-Lei cria, *ex novo*, no universo dos tributos a favor do IVV, I.P., a mencionada taxa de coordenação e controlo. A mesma n\u00e3o existia na vig\u00eancia do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio. Tal como resulta do pre\u00e2mbulo do Decreto-Lei n.º 94/2012, de 20 de Abril, o sistema de taxas a favor do mencionado instituto p\u00fablico come\u00e7ou por ser uma taxa \u00fanica, na vig\u00eancia do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, tendo evolu\u00eddo em 1997 para uma taxa de promo\u00e7\u00e3o e outra de certifica\u00e7\u00e3o. Estas duas \u00faltimas mant\u00eam-se actualmente, embora com algumas altera\u00e7\u00f5es, tendo sido simultaneamente criada a j\u00e1 referida taxa de coordena\u00e7\u00e3o e controlo. O mesmo pre\u00e2mbulo deixa clara a finalidade, que remonta ao regime de 1995 e

ainda se mantém, de garantir os recursos necessários ao desenvolvimento das actividades de controlo e de coordenação geral do sector vitivinícola desenvolvidas pelo Instituto da Vinha e do Vinho, I.P..

Analisaremos de seguida as características mais relevantes do tributo.

Incidência objectiva

A taxa de coordenação e controlo incide objectivamente sobre os vinhos e produtos vînicos produzidos no território nacional, incluindo os expedidos ou exportados, bem como os vinhos e produtos vînicos produzidos noutros países e comercializados em Portugal. O mesmo tributo é devido pelo desempenho das funções relativas à coordenação geral e ao controlo do sector vitivinícola (n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei e n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º da Portaria).

Incidência subjectiva

A incidência subjectiva igualmente varia, consoante se trate de produtos certificados ou não certificados. Neste segundo caso, o tributo incide subjectivamente sobre: (i) o agente económico registado e autorizado a proceder ao engarrafamento do produto a favor de quem são emitidos os selos já referidos; (ii) o agente económico expedidor do documento de acompanhamento a favor de quem é validado o documento; (iii) o produtor que procede à venda do produto (artigo 4.º e n.º 1 do artigo 3.º).

No caso dos produtos certificados, o tributo incide subjectivamente sobre o produtor que procede à entrega da declaração de colheita e produção, para a fracção aplicável aos vinhos e produtos vînicos aptos a originarem um produto certificado ou sobre o agente económico, devidamente registado e autorizado a proceder ao engarrafamento do respectivo produto vînico, ou pelo agente económico que figurar como expedidor no documento de acompanhamento que se apresentar à certificação pela entidade competente, para a fracção aplicável aos

vinhos e produtos vnicos certificados (n.º 1 do artigo 13.º e artigos 7.º e 8.º do Decreto-Lei).

Exigibilidade, liquidação e cobrana

O momento em que o tributo  exigível varia consoante se trate de produtos certificados ou não certificados. No primeiro caso, o mesmo é devido no momento da certificação (n.º 2 do artigo 3.º); no segundo, o tributo é devido num de três momentos, a saber: o da emissão dos selos, o da validação do documento de acompanhamento ou o acto de venda do produto, dependendo, designadamente, da capacidade e das características da embalagem (n.º 1 do artigo 3.º).

Também quanto  liquidação e cobrana do tributo, há que distinguir entre produtos certificados e não certificados. Quanto a estes, o tributo  liquidado e pago no momento de fornecimento dos selos ao agente económico registado e autorizado a proceder ao engarrafamento do produto ou, nas restantes duas hipóteses de produtos não certificados,  auto-liquidado e pago até ao último dia do mês seguinte àquele em que o tributo  exigível (n.ºs 1 e 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei e artigos 9.º e 10.º da Portaria). Mediante portaria do membro do Governo que tutela esta área, o uso de selos pode ser substituído por auto-liquidação (n.º 3 do mesmo artigo). A Portaria veio consagrar essa possibilidade no seu artigo 8.º, sujeita a autorização do IVV, I.P., para empresas que cumpram determinados requisitos de idoneidade, relacionados com o cumprimento de obrigaoes fiscais e com obrigaoes perante o IVV, I.P., ficando as entidades autorizadas ainda obrigadas a devolver os selos que ainda possuam e a utilizar na sua rotulagem o símbolo gráfico previsto no n.º 5 do artigo 8.º da Portaria (artigo 11.º da Portaria).

Relativamente aos produtos certificados, o tributo em causa  liquidado e pago pelo sujeito passivo  entidade certificadora em simultâneo com o pagamento da taxa de certificação, cabendo à mesma entidade proceder à respectiva entrega

ao IVV, I.P., acompanhada de certas obrigações de informação.

Destino da receita

O tributo cobrado em território continental constitui receita do IVV, I.P., e o cobrado em cada uma das Regiões Autónomas constitui receita dos respectivos serviços regionais (n.º 1 *fine* e n.º 2 do artigo 2.º).

As entidades certificadoras têm direito a uma percentagem do tributo cobrado, como contrapartida do serviço de cobrança, a fixar por portaria do membro do Governo que tutela esta área (artigo 13.º do Decreto-Lei e artigo 6.º da Portaria). O artigo 5.º da Portaria atribui às entidades certificadoras, em contrapartida desse serviço, 20% da receita proveniente da taxa de coordenação e controlo.

Isenções

O Decreto-Lei prevê, no seu artigo 20.º, um conjunto de isenções, inclusive da taxa de controlo e supervisão, para determinados tipos de produtos, como sejam o Vinho do Porto ou o vinho licoroso apto a dar Vinho do Porto, bem como qualifica como isenções outras situações como sejam as perdas de produtos sobre os quais já foram pagos tributos ou produtos que constituam matérias-primas de produtos sujeitos a tributação.

Montante do tributo

O mesmo Decreto-Lei n.º 94/2012, de 20 de Abril, não estabelece a taxa ou alíquota do tributo em causa, remetendo a sua fixação para portaria do membro do Governo responsável pela área da agricultura (alínea *a*) do n.º 1 do artigo 22.º do Decreto-Lei. O “valor das taxas de coordenação e controlo” encontra-se consagrado no n.º 1 do artigo 3.º, por um lado, e no artigo 4.º da Portaria e seu anexo, por outro, respectivamente para produtos não pré-embalados e para produtos pré-embalados.

No caso dos produtos não pré-embalados, é fixado um determinado valor por litro (0,00675 € ou 0,003375 €, consoan-

te o tipo de produtos). Quanto aos produtos pré-embalados, é definido um determinado valor por unidade de embalagem, que varia consoante a respectiva capacidade (desde 0,001700 € para embalagens de capacidade menor ou igual a 0,25 l até 0,01 € para embalagens de capacidade superior a 1 l e inferior a 2 l, ou 0,006750 € por cada litro ou fracção para embalagens de capacidade igual ou superior a 2 l). O anexo da Portaria prevê idênticos valores de taxas para efeitos da taxa de promoção destes produtos pré-embalados.

Cabe ainda salientar o preâmbulo da Portaria, onde se refere o seguinte: “*Com vista a não agravar as contribuições obrigatórias que recaem sobre os agentes do sector vitivinícola, os valores da taxa de coordenação e controlo e da nova taxa de promoção, agora fixados, são equivalentes, em conjunto, ao valor da anterior taxa de promoção, cobrada ao abrigo do anterior diploma, valor esse que se mantém essencialmente inalterado desde 1997, na sequência da entrada em vigor da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho*”.

4.3. SUMARIZAÇÃO DOS PROBLEMAS SUSCITADOS PELO TRIBUTO

Sem prejuízo da análise mais detalhada que faremos no ponto seguinte sobre a questão da eficiência económica quanto a este tributo, importa desde já sumarizar um conjunto de problemas que o mesmo apresenta e que sempre comprometeriam a sua validade.

Em primeiro lugar, a questão da caracterização do tributo e da observância do princípio da legalidade. Com efeito e embora o tributo se designe de *taxa de coordenação e controlo*, o certo é que não se trata de uma verdadeira taxa bilateral, na medida em que a mesma não assenta na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comporta-

mento dos particulares (n.º 2 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária), na medida em que, se é certo que o grupo dos produtores e outros agentes económicos do mercado do vinho e dos produtos vónicos pode beneficiar da actividade do IVV, I.P., não é possível identificar em concreto quais os contribuintes que beneficiam dessa actividade e em que medida⁵¹.

O tributo em causa também não poderá considerar-se rigorosamente unilateral, na medida em que, como se referiu, o mencionado grupo dos produtores e outros agentes económicos do mercado do vinho e dos produtos vónicos de algum modo beneficia da actividade do IVV, I.P.. Nesta perspectiva, poderá dizer-se que não se está perante um tributo unilateral, isto é, perante um imposto⁵².

O mencionado tributo constitui receita própria de um instituto público, que é uma entidade pública não territorial, e destina-se a financiar actividade que é parte das suas atribuições⁵³. O mesmo tributo abate-se sobre um grupo – ou *clube* – de entidades sujeitas a essas atribuições e destina-se a financiar *bens de clube*, que são as actividades das mesmas entidades⁵⁴. E, além disso, o mesmo tributo não pode ser qualificado de contribuição especial de melhoria ou para maiores despesas, na

⁵¹ Vasques, S. (2004), 161; Costa, J.M.M.C. (2006b), 805; Vasques, S. (2008), 172-180; Vasques, S. (2008b), 29-34; Antunes A. P. (2011), 16 e ss.

⁵² Cf. Nota anterior.

⁵³ Samuelson, P.A. (1982), 24, 25, 152, 155-160; Araújo, F. (2005), 579-585; Araújo, F. (2008), 68- 71; Catarino, J.R. (2011), 29 e ss; Vasques, S. (2008), 119. Nabais, J.C. (2010), 32; Antunes, A. P. (2011), 8.

⁵⁴ Sobre os conceitos de *bens de clube*, *bens públicos e recursos comuns*, cfr. Samuelson, P. A. (1982), 24, 25, 152, 155-160; Araújo, F. (2005), 579-585; Araújo, F. (2008), 68- 71; Catarino, J. R.(2011), 29 e ss. Sobre a aplicação destes conceitos à tipologia dos tributos, cfr. Antunes, A. P. (2011), 10-11 e 28 e ss. Sobre o princípio da igualdade, cfr. Franco, A. L. S. (1982), 308 e ss; Canotilho, J. J. G. & V. Moreira (2007), 333 e ss; Miranda, J. & R. Medeiros (2010), 220 e ss. Sobre a aplicação do princípio da igualdade nas vertentes do sacrifício e do custo ou do benefício, cfr. 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; Antunes, A. P. (2011), 131-171. Veja-se, ainda, Greco, M. A. (2011), 459 e ss.

medida em que não assenta na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade (n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária)⁵⁵.

Por isso, o mesmo tributo reveste as características de uma verdadeira e própria contribuição financeira a favor das entidades públicas, prevista na alínea *i*) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa e na parte final do n.º 2 do artigo 3.º da Lei Geral Tributária⁵⁶.

⁵⁵ Cfr. Xavier, A. (1974), 57; Franco, A. L. S. (1982), 250 e ss; Gomes, N. S. (2003), 77 e ss; Nabais, J.C (2004), 254; Vasques, S. (2008), 111-117; Antunes, A. P. (2011), 16 e ss.

⁵⁶ Cfr. *Diário da Assembleia da República*, II Série-RC, n.º 46, de 30-10-1996, p. 1381. Cfr., também, Canotilho, J. J. G. & V. Moreira (2007), 1095. Os autores referem-se, ainda, às contribuições financeiras como “*certas figuras híbridas, que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por certa instituição pública, ou dotada de poderes públicos, a um certo círculo ou categoria de pessoas ou entidades, que beneficiam colectivamente daquela). E nesta categoria que entram tradicionalmente as contribuições para a segurança social, as quotas das ordens profissionais e outros organismos públicos de autodisciplina profissional, as ‘taxas’ dos organismos reguladores, etc. Em certo sentido, trata-se de ‘taxas colectivas’, na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a certo conjunto ou categoria de pessoas. A diferença essencial entre os impostos e estas contribuições ‘bilaterais’ é que aqueles visam financiar despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços e despesas*”.

Costa, J.M.M.C. (2006b), 804-805. O autor refere que dos trabalhos preparatórios da Revisão Constitucional “*decorre, de modo perfeitamente inequívoco, que, subjacente à iniciativa e à decisão de estender nos termos agora em análise o âmbito da nova reserva, esteve uma preocupação ou um objectivo último de ordem por assim dizer ‘residual’, ou seja, o de não deixar de fora daquela [reserva parlamentar] quaisquer outras receitas públicas coactivas, para além das taxas, que, tal como estas, não assumem ‘carácter fiscal’, isto é, o carácter dos impostos clássicos; -*

Em segundo lugar, e decorrente do que acaba de dizer-se, verifica-se desde logo que o tributo padece de evidente inconstitucionalidade orgânica, na medida em que foi aprovado por mero decreto-lei simples, quando é certo que as contribuições financeiras a favor das entidades públicas estão sujeitas a reserva relativa de regime geral, como decorre do citado preceito constitucional⁵⁷. Na medida em que não existe esse regime geral, a doutrina tem vindo a dividir-se quanto às consequências dessa omissão, havendo quem entenda que, até à entrada em vigor do regime geral, as contribuições financeiras devem ser aprovadas por diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado e até quem entenda que o podem ser por decreto-lei simples⁵⁸. Julgamos, no entanto, que essa divergência foi dirimida de modo adequado pelo Acórdão n.º 365/2008 do Tribunal Constitucional, de 3 de Março de 2008, relatado pelo Exmo. Conselheiro Cura Mariano, que, a propósito da Taxa de Regulação e Supervisão a favor da Entidade Reguladora da

com a expressão adoptada, de 'contribuições', procurou-se (decorre ainda dos mesmos trabalhos preparatórios) uma fórmula 'neutra', que não envolvesse um compromisso com a qualificação teórica de certas receitas e a correspondente discussão doutrinária; - seja como for, estava a pensar-se nomeada e fundamentalmente (revela-o igualmente o debate parlamentar) no fenómeno da chamada 'para-fiscalidade', ou seja, de receitas públicas que, não sendo taxas em sentido técnico, são criadas para e a favor de 'entidades públicas de todos os tipos' e 'para sustentá-las financeiramente' entidades essas de que são exemplo paradigmático, hoje, as 'entidades reguladoras' (como o eram, ontem, os organismos de coordenação económica)''.

Cfr. Antunes, A. P. (2011), 30 e ss.

⁵⁷ Sobre a legalidade fiscal, 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. Cfr., ainda, Canotilho, J. J. G. & V. Moreira (2007), 1090-1092 e 1096; Vasques, S. (2008), 233-245; Vasques, S. (2008b), 35-40; Costa, J. M. M. C. (2006b), 797-801; Nabais, J. C. (2010), 20 e ss; Cabral, N. C. (2010), 98 e ss.

⁵⁸ Sobre as implicações da reserva de regime geral, quando comparadas com uma lei de bases, cfr. Costa, J. M. M. C. (2006b), 797-801. Cfr. Vasques, S. (2008), 233-245; Vasques, S. (2008b), 38-40 e 57-58.

Comunicação Social, considerou suficiente, para cumprimento do princípio da legalidade, sujeitar à reserva da Assembleia da República alguns aspectos gerais do tributo, como sejam a incidência objectiva e subjectiva e a taxa do tributo.

Sucedo, porém, que, no caso vertente, nem sequer este mínimo foi observado, visto que a incidência objectiva e subjectiva foi definida por decreto-lei simples e, o que é mais grave, a própria “taxa” do tributo – que, afinal e como vimos, corresponde a um valor unitário por unidade de medida, ou por unidade de embalagem com certa capacidade, e não a uma percentagem, como a designação do tributo como “taxa” poderia sugerir – foi apenas definida por portaria.

Em terceiro lugar, e como referiremos mais adiante com maior detalhe, temos dúvidas, não só quanto à licitude da incidência objectiva e das isenções do tributo, mas também, quanto à justificação material da diferenciação do valor unitário cobrado em função do tipo de produto, bem como quanto à cobrança de um valor exactamente idêntico a título de taxa de coordenação e controlo e a título de taxa de promoção, para os produtos pré-emballados.

Por último, o facto, reconhecido no preâmbulo da Portaria, de o valor unitário do tributo, somado ao valor da taxa de promoção, corresponder ao valor da taxa de promoção vigente desde 1997, deixa claro que o legislador tributário de 2012 não terá tido grandes preocupações na determinação do valor óptimo do tributo a cobrar, em termos de eficiência económica, antes tendo optado por manter a carga tributária existente, mas com um título parcialmente diferente.

5. A EFICIÊNCIA ECONÓMICA COMO PRINCÍPIO DE DIREITO E A SUA APLICAÇÃO AO CASO ESTUDADO

Procuraremos enunciar, em seguida, as razões pelas quais consideramos existir um princípio da eficiência económica e os

termos em que o mesmo poderá operar numa decisão judicial que haja de pronunciar-se sobre a validade ou invalidade do tributo estudado.

5.1. O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ECONÓMICA

Referiremos de seguida as razões pelas quais consideramos existir um princípio da eficiência económica, particularmente no nosso ordenamento jurídico.

5.1.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Temos para nós que a eficiência económica, nos moldes atrás expostos, constitui um princípio de direito na acepção a que vimos fazendo referência.

Com efeito, estamos perante um princípio que encerra em si um inegável conteúdo racional e que, sob o ponto de vista normativo, preceitua a adopção de comportamentos que sejam economicamente eficientes. Desde logo, a ciência económica há muito identificou a perda absoluta de bem-estar como a consequência de tributos ineficientes. Nessa perspectiva e como referimos *supra*, não é racional, sob o ponto de vista da eficiência económica, estabelecer um tributo que absorva o excedente total, do produtor e do consumidor, e que, por esse motivo, inviabilize as trocas no mercado, provocando uma absoluta perda de bem-estar. Mas também o será um tributo que apresente qualquer das demais ineficiências sumarizadas em 3.3., isto é, nomeadamente que crie custos de cumprimento ou acatamento desproporcionados; que, 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 ou que preveja incidências objectiva ou subjectiva inadequadas.

Ou seja, ditam as exigências de racionalidade que o tributo não pode ser de tal modo oneroso a ponto de inviabilizar as trocas do mercado sob pena de, por falta delas, nada haver a tributar.

Além disso, o princípio da eficiência económica encerra em si um relevante conteúdo axiológico, muito caro à ideia de Justiça e à própria ideia de Direito, na medida em que preconiza a justiça distributiva e a adequada repartição dos encargos públicos pelos contribuintes, ao mesmo tempo que procura evitar a consagração de tributos injustos. A este propósito, importa salientar que a questão tributária sempre foi muito sensível na relação entre governantes e governados. Daí a sujeição dos impostos a um exigente princípio da legalidade, em homenagem à máxima liberal *no taxation without representation*⁵⁹.

Ora, o referido princípio estabelece parâmetros para a actuação dos decisores políticos para efeitos de escolha das opções de actuação pública. Nessa perspectiva, o mesmo princípio exige da parte dos decisores políticos um especial dever de cuidado na análise e avaliação do impacto normativo, em termos de escolha das opções de actuação pública, devendo fazê-lo nomeadamente através de uma análise custo-benefício. Esta análise permite avaliar o benefício líquido – que é o saldo entre custos e benefícios – das mesmas opções de actuação.

5.1.2. A EFICIÊNCIA ECONÓMICA COMO PRINCÍPIO NO NOSSO ORDENAMENTO JURÍDICO

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 princí-

⁵⁹ Franco, A.L.S. (1982), 312 e ss; Douado, 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

pio 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 social⁶⁰. 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 Constituição⁶¹.

Depois, de modo mais directo, 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 Gomes⁶².

⁶⁰ Cfr. Neste sentido, Lobo, C. B. (2006), 410 e ss., embora o autor se refira ao princípio da eficiência funcional do sistema tributário.

⁶¹ Canotilho, J. J. G. & V. Moreira (2007), 967; Miranda, J. & R. Medeiros (2006), 18.

⁶² 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.

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 Europeia⁶³.

Por último, a alínea b) do n.º 3 do artigo 64.º da Constituição 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”.

A título de curiosidade e para reforçar a dignidade de nível constitucional 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.

Ou seja, a mencionada Confederação assume de modo directo o princípio da eficiência na acepção a que vimos fazendo referência.

Já ao nível da legislação ordinária nacional, o artigo 10.º do Código do Procedimento Administrativo consagra o princípio da eficiência das decisões da administração pública⁶⁴. 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*

⁶³ Canotilho, J. J. G. & V. Moreira (2007), 969; Miranda, J. & R. Medeiros (2006), 19.

⁶⁴ Oliveira, M. E., P.C. Gonçalves & J. P. Amorim (2006), 131-132.

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, (i) os programas orçamentais a avaliação que permitisse apurar a sua economia, eficiência e eficácia; (ii) a autorização e pagamento de despesas à satisfação do princípio da economia, eficiência e eficácia; e (iii) a realização de auditorias externas a certas entidades públicas, em que deveria avaliar-se, entre outras matérias, a economia, eficiência e eficácia das respectivas despesas⁶⁵. Ou seja, do que se tratou na alteração legislativa ocorrida em 2013 foi de densificar o conteúdo do princípio que já se encontrava aflorado nalguns preceitos da mesma Lei.

Parece, pois, não restarem dúvidas quanto à vigência de um princípio da eficiência económica, designadamente no nosso ordenamento jurídico. Como se salientou supra, o conteúdo, alcance e sentido dos princípios de direito não se esgotam na letra da sua consagração expressa no direito positivo.

Aliás, o conteúdo normativo dos princípios de direito é essencialmente não escrito, cabendo ao intérprete e aplicador do direito determinar, em concreto, se o princípio abarca o caso *sub judicio* e se a ele se adequa. Por isso, não é apenas pelo facto de os afloramentos do princípio se registarem em determinada área que o mesmo não pode ou não deve ser aplicado

⁶⁵ Catarino, J. R. (2006), 245-248.

noutras áreas, se essa aplicação se encontrar suficiente e racionalmente fundamentada e em coerência com os factos do caso.

De todo o modo, para o que ora nos interessa, o princípio da eficiência económica encontra-se consagrado pelo legislador constitucional exactamente na área de que estamos a tratar. Com efeito, se, como resulta da citada alínea a) do artigo 81.º da Constituição da República Portuguesa, incumbe prioritariamente ao Estado, no âmbito económico e social, promover o aumento do bem-estar social económico e assegurar o funcionamento eficiente dos mercados e se, como referimos, os tributos acarretam sempre, em maior ou menor medida, ineficiências para o funcionamento dos mercados, parece forçoso concluir que o princípio da eficiência económica deverá operar como parâmetro da validade material dos tributos.

Naturalmente que a aplicação do referido princípio e o peso deste devem ser ponderados, por comparação com outros princípios, como sejam, por exemplo, o da contribuição dos cidadãos e empresas para os encargos públicos, o da igualdade, o da generalidade dos impostos, o da capacidade contributiva, o da equivalência, o da Justiça, etc., etc.

5.1.3. BREVE MENÇÃO À AVALIAÇÃO DO IMPACTO NORMATIVO COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO⁶⁶

Como já se salientou, ao nível da escolha entre opções de actuação pública, a aferição da eficiência económica pressupõe a existência de um saldo positivo no balanço entre benefícios e custos de uma determinada opção de actuação pública, quando comparada com outra (no mínimo, esta outra será a já mencionada “opção zero”).

Ora, esse balanço entre benefícios e custos de uma de-

⁶⁶ Nesta parte, seguimos de perto o que dissemos em Antunes, A. P. (2011), 176 e ss.

terminada opção de actuação pública tem vindo a ser levado a cabo através da designada avaliação do impacto normativo

Assim, uma vez identificada pelo decisor político a situação problemática – por exemplo, a necessidade de financiamento de certa entidade pública – a opção de actuação pública deve ter em vista um conjunto de objectivos mediatos e imediatos – ou, respectivamente, gerais e concretos⁶⁷. Os objectivos mediatos são os fins visados pela opção de actuação pública, geralmente inatingíveis – tratando-se de um tributo, esses fins podem ser a igualdade entre os contribuintes, a justa distribuição da riqueza, etc⁶⁸.

Os objectivos mediatos consistem nas metas a atingir pela opção de actuação pública. Tais objectivos devem ser específicos, mensuráveis, atingíveis, realistas e temporalmente definidos⁶⁹. No caso de um tributo, estes objectivos serão, em suma, a obtenção de determinada receita, estimada realisticamente com base num número médio de potenciais sujeitos passivos, a alcançar em certo período de tempo – geralmente, um ano, entre outros aspectos relevantes, designadamente a própria definição dos objectivos imediatos – determinação do objectivo de receita, sua justificação face às despesas a financiar, etc.⁷⁰.

A Resolução do Conselho de Ministros n.º 51/2013, de 8 de Agosto, veio alterar o Anexo I à Resolução do Conselho de Ministros n.º 29/2011, de 11 de Julho, que consagra o Regimento do Conselho de Ministros. Os actuais n.ºs 27.1.3. a 27.1.10. desse Regimento respeitam a aspectos relacionados com a avaliação do impacto normativo e espelham o modo – diríamos nós, demasiado superficial – como essa avaliação é

⁶⁷ Morais, C. B. (2007), 396 e ss; Morais, C. B. (2010), 28 e ss.

⁶⁸ Morais, C. B. (2007), 398 e ss; Morais, C. B. (2010), 30 e ss.

⁶⁹ Cfr. Nota anterior.

⁷⁰ Sobre a proporcionalidade entre meios e fins, cfr. Nogueira, J.F.P. (2010), 85 e ss. Sobre o princípio da proporcionalidade, cfr. Miranda, J. (2008), 279 e ss; Miranda, J. & R. Medeiros (2010), 104-106.

levada a cabo no nosso país.

Pese, embora, essa superficialidade – que geralmente se reflecte na qualidade e nos resultados dos nossos actos normativos – parece insofismável o facto de a mesma ter, ainda assim, subjacente o princípio da eficiência económica.

Estas iniciativas no sentido da utilização da avaliação de impacto normativo visam assegurar o respeito pelo princípio da eficiência económica na escolha das opções de actuação pública.

Apesar da reduzida exigência do Regimento do Conselho de Ministros em vigor, segundo os cânones da avaliação do impacto normativo, desejavelmente, os diplomas com impacto significativo sobre os destinatários – cidadãos ou empresas – da opção de actuação pública, bem como os que apenas onerem determinado grupo de destinatários, ou provoquem distorções na distribuição dos impactos pelos diversos sujeitos, devem ser objecto de avaliação prévia. Esta avaliação tem o objectivo de identificar tais impactos e, em última análise, de escolher, de entre as várias opções de actuação pública possíveis, aquela que represente o melhor benefício líquido (diferença positiva entre custos e benefícios, segundo uma análise custo/benefício ou custo/eficiência, ou outra, nos parâmetros avaliados)⁷¹.

Após o decurso de um suficiente período de vigência da opção escolhida, que permita a recolha de dados sobre a interpretação e aplicação concreta do diploma, ditam os mesmos cânones que se proceda a uma avaliação sucessiva de impacto, de modo a aferir se a opção de actuação pública escolhida se comportou nos termos pré-figurados na avaliação prévia, bem como se existem desvios entre os objectivos definidos e os resultados alcançados e se, designadamente, são necessárias medidas correctivas⁷².

A obrigatoriedade, *de jure condendo*, de sujeição dos di-

⁷¹ Morais, C. B. (2010), 19.

⁷² Morais, C. B. (2010), 22-25.

plomas que criem tributos a uma avaliação prévia de impacto normativo, poderá contribuir para o aumento da eficiência económica desses tributos e para a sua conformidade com o Direito.

Na realidade e em primeiro lugar, a avaliação constitui um instrumento de apoio à decisão política e é norteadada pelos princípios constitucionais da igualdade, proporcionalidade, adequação, necessidade e proibição do excesso. Convirá esclarecer que um tributo que não cumpra qualquer dos referidos princípios será sempre um tributo ineficiente e isto revelar-se-á no resultado da avaliação custo-benefício. Em segundo lugar, a avaliação permitirá discernir, em termos objectivos e quantificados, quais as opções que apresentam maior ou menor benefício líquido – entendido este como a diferença entre os custos e os benefícios de cada opção nos parâmetros avaliados. Assim, será possível identificar aquela que, segundo esses parâmetros, se apresenta como a opção de financiamento economicamente mais eficiente. Em terceiro lugar, caso a opção mais eficiente seja a criação de um tributo, a avaliação determinará *a quem, o que, como, quando e porque* tributar, tendo em conta os objectivos definidos para a opção de actuação pública⁷³.

Na verdade, a avaliação permite determinar a base de incidência subjectiva mais adequada e justificar materialmente a oneração de certo grupo de cidadãos ou empresas. Além disso, a avaliação permite identificar a base de incidência objectiva; determinar em concreto a melhor base de cálculo para o tributo; e determinar a melhor periodicidade para liquidação e cobrança do tributo.

A avaliação, com todos os seus passos, fundamenta de modo racional a opção pela criação de determinado tributo, com determinadas características, e não por outra qualquer alternativa de financiamento⁷⁴.

⁷³ Morais, C. B. (2007), 396-406; Morais, C. B. (2010), 21-60.

⁷⁴ Morais, C. B. (2007), 400-406; Morais, C. B. (2010), 32-39 e 42-57.

O processo de avaliação de impacto envolve, na sua elaboração, as próprias entidades representativas dos destinatários do tributo, recolhendo dados que permitem uma avaliação o mais aproximada possível da realidade, e aumentando, por via dos contributos dessas entidades, a probabilidade da aceitação do tributo pelos destinatários⁷⁵.

A avaliação de impacto normativo termina com a elaboração de um relatório destinado a ser entregue ao decisor político⁷⁶. O mesmo relatório é um documento público, ao qual pode aceder qualquer interessado, de acordo com a legislação de acesso aos documentos administrativos⁷⁷. Aliás, as boas práticas internacionais nesta matéria recomendam a publicação do relatório. De há alguns anos a esta parte que a Comissão Europeia procede à publicação dos relatórios de avaliação de impacto dos diplomas da União Europeia, no quadro do programa “*Better Regulation*”⁷⁸. Desejavelmente isso também deveria ser feito no nosso país, em nome da transparência e de modo a permitir o controlo dos actos políticos pela sociedade civil.

Este relatório constitui um importante instrumento de apoio à decisão de aprovar, alterar ou revogar o diploma que cria o tributo.

Mas o relatório pode igualmente constituir um bom instrumento de trabalho para o controlo da legitimação material do tributo, quer pelos interessados quer pelos tribunais. Pri-

⁷⁵ Morais, C. B. (2007), 399-400; Morais, C. B. (2010), 39-42. Sob o ponto de vista da proporcionalidade, Nogueira, J.F.P. (2010), 93 e ss, identifica os elementos de controlo daquela, em termos que não diferem substancialmente da que na prática é adoptada na avaliação de impacto normativo: sujeitos; objecto (opções de actuação pública) e controlo da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (ou proibição do excesso).

⁷⁶ Morais, C. B. (2007), 405-406; Morais, C. B. (2010), 60.

⁷⁷ Lei n.º 46/2007 de 24 de Agosto.

⁷⁸ Informação disponível em:

http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/ms_action_en.htm

http://ec.europa.eu/governance/impact/ia_carried_out/cia_2011_en.htm

meiro, porque através dos objectivos mediatos e imediatos da actuação pública definidos, fica a conhecer-se a *mens legislatoris* subjacente à criação do tributo, em aspectos como sejam o intuito de financiar determinada entidade e porquê, as despesas a cobrir pelo tributo, o montante de financiamento necessário, etc.

Este conhecimento permite, desde logo, apurar se o tributo que, na sequência da avaliação prévia, veio a ser criado é efectivamente o que melhor atinge os objectivos definidos⁷⁹. Com efeito, se a avaliação tiver sido incorrectamente realizada, poderá concluir-se que os raciocínios em que a mesma assentou estão errados e que o tributo não é apto a atingir os objectivos definidos. Pelo contrário, estando a avaliação correcta, será, ainda assim, possível syndicar se o tributo em causa está, ou não, a atingir os objectivos definidos ou se, pelo contrário, está a exceder os objectivos definidos, em termos que permitam concluir se existe *excess burden* e se teria sido possível optar por solução de tributação concretamente menos gravosa para os sujeitos passivos.

Segundo, o relatório disponibiliza outros elementos importantes de aferição material do tributo quanto à sua própria conformação, como sejam o *quantum* de financiamento considerado necessário ou a receita esperada com o tributo, bem como o motivo porque se escolheu determinada base de incidência ou certa base de cálculo, determinado mecanismo ou periodicidade de liquidação e pagamento ou certa isenção e os resultados esperados.

É, assim, possível verificar também a correcção da estimativa de receita, tendo em conta a correcção, ou não, dos elementos que nela influem.

O relatório também permite que se syndique a adequação da base de incidência objectiva para atingir os objectivos visado pelo tributo ou, por exemplo, se a mesma enferma de algum

⁷⁹ Cfr. Nota 227. Campos, D. L. & M. H. N. L. Campos (1996), 147-148.

vício de raciocínio demonstrativo da sua inadequação.

É ainda possível syndicar os demais aspectos relevantes do tributo, porque, existindo um relatório de onde resultem as operações lógicas e os dados de facto subjacentes à criação do tributo, pode proceder-se ao reexame dessas operações e factos e aferir se ocorreu algum vício de raciocínio ou erro de facto que tenha comprometido o resultado final.

Ou seja, a avaliação prévia do impacto normativo funciona como a “fundamentação” da decisão de criar o tributo, permitindo conhecer porque se decidiu em determinado sentido e não noutra e permitindo syndicar tal opção de actuação pública.

Além disso, a avaliação prévia serve de base à avaliação sucessiva de impacto normativo, permitindo ao próprio Legislador identificar desvios entre os objectivos definidos e os resultados alcançados, tendo em conta a interpretação e a aplicação prática do diploma, pelos seus destinatários – sujeitos passivos e entidades públicas – e pelos próprios tribunais. A avaliação sucessiva constitui o suporte à decisão política sobre a manutenção em vigor, a alteração ou a revogação do diploma. A avaliação sucessiva pode dar lugar a uma nova avaliação prévia de impacto de um diploma que, por exemplo, vise alterar o diploma anterior.

Sob a perspectiva económica, a avaliação de impacto normativo constitui, assim, um instrumento de medição da eficiência económica das opções de actuação pública. Mais importante do que o instrumento em si, é o facto de a sua utilização revelar uma preocupação com a eficiência económica das opções de actuação pública. Ou seja, a utilização deste instrumento revela um reconhecimento, por parte das autoridades, da vigência do princípio da eficiência económica, o qual deve estar subjacente às opções de actuação pública.

A avaliação do impacto normativo implica, entre outros aspectos, a apreciação da existência, ou não, de custos sociais inferiores aos benefícios sociais. E, nesta medida, é aferida a

eficiência económica de cada uma das opções de actuação pública em avaliação. Ou, dito de outro modo, a avaliação permite aferir a eficiência económica das opções de actuação pública, de modo a determinar se os respectivos custos sociais são, ou não, inferiores aos benefícios e permite que se escolha a opção que apresente maior benefício líquido.

Além disso, uma adequada avaliação de impacto normativo permite a antecipação e apreciação do previsível comportamento dos contribuintes, designadamente o de saber se os mesmos tomam as suas decisões livremente no mercado ou se o seu comportamento será afectado pelos “incentivos criados” ou “distorcidos” pelo tributo. E, também, permite a apreciação dos diversos custos – administrativos ou de cumprimento – que o tributo acarreta para os contribuintes ou para alguns grupos de contribuintes.

A avaliação permite, assim, antecipar eventuais perdas absolutas de bem-estar decorrentes da aplicação do tributo e escolher a opção de actuação pública que implique que essas perdas não existam ou sejam reduzidas ao mínimo possível.

Mas não só, a mesma avaliação também inclui, entre outros aspectos, a apreciação da distribuição dos impactos das várias opções de actuação pública em confronto, sobre os destinatários dessas opções. Assim, essa avaliação permite, desde logo, identificar a probabilidade de impactos desproporcionados entre diferentes grupos de destinatários das opções de actuação em causa. Nesse caso, a opção de actuação pública escolhida terá de incluir uma justificação material bastante para a desproporção verificada, sob pena de não cumprir o princípio da igualdade.

Não cabe neste trabalho detalhar mais os prós e contras da avaliação de impacto normativo. Julga-se, no entanto, que a mesma constitui um importante instrumento de aferição da eficiência económica das opções de actuação pública.

5.1.4. ALGUMAS CONCLUSÕES PRELIMINARES

Pelo menos na perspectiva do balanço entre custos e benefícios sociais das opções de actuação pública ou da aferição da adequação de determinada base de incidência objectiva, o princípio da eficiência económica constitui a infra-estrutura de uma *estrada romana* na direcção da Justiça e do Direito. Será conforme com este princípio de direito uma regra (ou um instituto) de direito positivo, concretizadora de uma opção pública de actuação em que os benefícios sociais superem os custos sociais; não o será uma regra (ou um instituto) de direito positivo, concretizadora de uma tal opção, que implique custos sociais superiores aos benefícios sociais.

Do mesmo passo, será ineficiente uma opção de actuação pública – já descontada das inevitáveis retracção da actividade económica e consequente perda de receita – que crie um tributo conducente a uma oneração excessiva dos contribuintes ou que a agirem segundo os “incentivos criados” ou “distorcidos” pelo tributo, em vez de tomarem as suas livres decisões no mercado. Tal como igualmente será ineficiente um tributo que preveja uma base de incidência objectiva ou subjectiva inadequadas e, por via dessa inadequação, conduza a distorções, tributando *o que* ou *quem* não deveria ser tributado.

E parece certo também que, para estas aferições, o relatório da avaliação de impacto normativo das opções de actuação pública em causa poderá constituir um bom instrumento para quem, na prática e perante um caso concreto, tiver de aplicar ou recusar a aplicação de uma regra (ou um instituto) de direito concretizadora de uma dessas opções.

5.2. APLICAÇÃO AO CASO ESTUDADO

Importa, agora, apurar se, caso um tribunal venha a ser confrontado por um contribuinte com uma pretensão de invali-

dação de determinado tributo, deverá, ou não, o mesmo ter em consideração o princípio da eficiência económica e ponderá-lo na sua decisão de validar ou invalidar o tributo.

Assim, tendo em conta os contornos do caso estudado, procuraremos apurar em que medida é que o princípio da eficiência económica poderá pesar numa decisão judicial que aprecie a validade ou a invalidade do tributo em causa.

Começaremos pelo recenseamento dos factos disponíveis e pertinentes, após o que procuraremos analisar o tributo estudado à luz do princípio tal como o faria um juiz num tribunal tributário.

5.2.1. RECENSEAMENTO DOS FACTOS

O conjunto de factos de que dispomos é manifestamente exíguo, decorrente da circunstância de se tratar de um tributo que só iniciou a sua aplicação em 2013. Deste modo, não foi possível recolher informação da aplicação prática do tributo, designadamente nos documentos de prestação de contas do IVV, I.P., porque os documentos disponíveis remontam a 2012.

Apesar disso e sabendo-se – porque o preâmbulo da Portaria o diz – que a receita da taxa de coordenação e controlo, somada à receita da actual taxa de promoção, corresponde à receita da antiga taxa de promoção que vigorou até final de 2012, é possível retirar do Relatório de Gestão do IVV, I.P., referente ao ano de 2012, informação relevante para a nossa análise, nomeadamente quanto aos custos totais da actividade do organismo e quanto às suas receitas.

Consideramos, apesar da escassez da informação, que este elemento conjuntamente com os elementos fornecidos pelo Decreto-Lei e pela Portaria poderão ser suficientes para fazer uma primeira abordagem, sendo certo que, como referimos, a validade do tributo sempre estará comprometida pelo facto de o mesmo não resultar de diploma parlamentarmente aprovado ou

autorizado.

Assim, os factos que consideramos relevantes são os seguintes:

A) O tributo em causa incide objectivamente sobre um conjunto de produtos v\u00ednicos, a saber: os vinhos e produtos v\u00ednicos produzidos no territ\u00f3rio nacional, incluindo os expedidos ou exportados, bem como os vinhos e produtos v\u00ednicos produzidos noutros pa\u00edses e comercializados em Portugal;

B) Est\u00e3o isentos do pagamento do tributo os seguintes produtos:

B1) O vinho licoroso apto a dar Vinho do Porto, o Vinho do Porto e os destilados de origem v\u00ednica utilizados na produ\u00e7\u00e3o daqueles produtos;

B2) Os vinhos entregues para qualquer das destila\u00e7\u00f5es previstas no Regulamento (CE) n.º 1234/2007, do Conselho, de 22 de Outubro de 2007;

B3) Os destilados de produtos v\u00ednicos destinados a fins industriais ou energ\u00e9ticos; os vinhos e produtos v\u00ednicos utilizados como mat\u00e9ria-prima de outros produtos v\u00ednicos, produzidos no territ\u00f3rio nacional, sujeitos \u00e0 aplica\u00e7\u00e3o das taxas previstas no Decreto-Lei;

B4) As perdas de produtos v\u00ednicos, que ocorram devido a caso fortuito ou de for\u00e7a maior, devidamente comprovado;

B5) Os vinhos destinados ao auto-consumo dos produtores at\u00e9 ao limite de 1000 l por campanha;

C) O tributo constitui receita pr\u00f3pria, e destina-se a fazer face a custos da actividade de coordena\u00e7\u00e3o geral e controlo, do IVV, I.P., que \u00e9 um instituto p\u00fablico dotado de personalidade jur\u00eddica, autonomia administrativa e financeira e patrim\u00f3nio pr\u00f3prio, de base n\u00e3o territorial;

D) O IVV, I.P., tem por miss\u00e3o coordenar e controlar a organiza\u00e7\u00e3o institucional do sector vitivin\u00edcola, auditar o sistema de certifica\u00e7\u00e3o de qualidade, acompanhar a pol\u00edtica comunit\u00e1ria e preparar as regras para a sua aplica\u00e7\u00e3o, bem como

participar na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas;

E) A incidência subjectiva do tributo, no caso de produtos não certificados, recai sobre: (i) o agente económico registado e autorizado a proceder ao engarrafamento do produto a favor de quem são emitidos os selos já referidos; (ii) o agente económico expedidor do documento de acompanhamento a favor de quem é validado o documento; (iii) o produtor que vende o produto e, no caso de produtos certificados, sobre o produtor que entrega a declaração de colheita e produção, para a fracção aplicável aos vinhos e produtos vînicos aptos a originarem um produto certificado ou sobre o agente económico, devidamente registado e autorizado a proceder ao engarrafamento do respectivo produto vînico, ou pelo agente económico que figura como expedidor no documento de acompanhamento e que se apresenta à certificação pela entidade competente;

F) Os sujeitos passivos do tributo são entidades sujeitas às atribuições do IVV, I.P.;

G) O valor da taxa de coordenação e controlo é igual ao valor da actual taxa de promoção e, ambos os valores somados, corresponde ao valor da taxa de promoção criada pelo já citado Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio;

H) O momento em que o tributo é *exigível*, no caso de produtos certificados é o da certificação e, no caso de produtos não certificados, é o da emissão dos selos, o da validação de documento de acompanhamento ou o acto de venda do produto, dependendo, designadamente da capacidade e das características da embalagem;

I) A liquidação e cobrança do tributo, no caso de produtos não certificados tem lugar no momento de fornecimento dos selos ao agente económico registado e autorizado a proceder ao engarrafamento do produto, salvo se estiver autorizado a auto-liquidar, ou, nas restantes duas hipóteses de produtos não certificados, é auto-liquidado e pago até ao último dia do mês

seguinte àquele em que o tributo é exigível; no caso dos produtos certificados, o tributo em causa é liquidado e pago pelo sujeito passivo à entidade certificadora em simultâneo com o pagamento da taxa de certificação, cabendo a essa entidade entregá-lo ao IVV, I.P., acompanhado de certas informações;

I) No caso dos produtos não pré-embalados, o valor por litro é de 0,00675 € ou 0,003375 €, consoante o tipo de produtos; para os produtos pré-embalados, é definido um valor por unidade de embalagem, que varia consoante a respectiva capacidade, entre 0,001700 € para embalagens de capacidade menor ou igual a 0,25 l até 0,01 € para embalagens de capacidade superior a 1 l e inferior a 2 l, ou 0,006750 € por cada litro ou fracção para embalagens de capacidade igual ou superior a 2 l;

J) Os valores previstos na alínea anterior são idênticos ao da designada taxa de promoção;

L) Do relatório de gestão referente ao ano de 2012 do IVV, I.P., consta o seguinte:

4.4 Evolução no triénio 2010 – 2011 - 2012

Conforme se pode constatar nos quadro e gráfico abaixo, no último triénio a receita, incluindo o saldo de gerência integrado, tem coberto a despesa em mais de 100%, gerando sempre excedentes orçamentais. Em 2011, foi entregue nos cofres do Estado parte do saldo de gerência acumulado em 2010, no valor de 4.641.336 euros, o que se traduziu numa diminuição acentuada do saldo global, comparativamente com os anos de 2011 e 2012, como se pode verificar no quadro infra.

PERÍODO	(euros)			%
	RECEITA DO IVV	DESPESA DO IVV	SALDO	RECEITA / DESPESA
2010	19.186.855	12.216.865	6.969.989	157
2011	11.962.433	9.554.569	2.407.864	125
2012	13.262.898	10.544.660	2.718.238	126

M) Não é conhecido relatório de eventual avaliação do impacto normativo dos diplomas que criam o tributo.

5.2.2. A POSSÍVEL DECISÃO QUANTO À (IN)VALIDIDADE DO TRIBUTO, ATENTAS AS SUAS INEFICIÊNCIAS

Tal como já foi sendo dito ao longo deste trabalho, depois de enunciar o objecto do litígio e de proceder ao recenseamento dos factos relevantes segundo as várias soluções plausíveis de direito, o juiz deverá proceder à fundamentação jurídica da decisão.

Naturalmente que no caso concreto do tributo em análise e como já deixámos entrever *supra*, a decisão seria simples e sem necessidade de fundamentação muito aprofundada, na medida em que, como vimos, o tributo foi aprovado nos seus aspectos essenciais através de decreto-lei simples – incidências objectiva e subjectiva e isenções – e de portaria – montante do tributo.

Todavia, para os efeitos que ora nos interessam, admitamos que os referidos aspectos haviam sido consagrados por diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado, procedendo-se, em conformidade, à análise da (in)validade do tributo, como o poderia fazer um tribunal, face à alegação de que o mesmo viola o princípio da eficiência económica.

Assim, o juiz teria de começar esta parte da fundamentação da sentença por enunciar a proposição do princípio no sentido pertinente para o caso, podendo dizer, por exemplo, que o princípio da eficiência económica no quadro das relações entre administração e administrados postula, em geral, que as opções de actuação pública apresentem um benefício líquido no balanço do conjunto dos benefícios com o conjunto dos custos. E que, no caso concreto dos tributos, o mesmo princípio postula que o tributo seja considerado ineficiente, nomeadamente, 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 cor-

recção 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.

Adicionalmente e para demonstrar a pertinência no caso concreto do princípio da eficiência económica, poderia aludir-se à premência cada vez maior da necessidade de, na actual conjuntura económica que o país atravessa, se adoptarem tributos que tendam para a neutralidade, bem como a necessidade de se criarem condições para o desenvolvimento económico e para as exportações de bens produzidos em Portugal, sem ao mesmo tempo descurar a necessidade de captação de receitas tributárias que possam contribuir para redução do défice público, dentro de uma medida considerada aceitável e que não comprometa aquele crescimento. Para que esses objectivos possam ser atingidos, é necessária a maior eficiência possível da carga tributária, pelo que deverão ser preferidos os tributos mais eficientes.

Regressando ao caso concreto o juiz teria então de passar à análise dos aspectos relevantes do tributo. Assim, no que se refere à incidência subjectiva, ficou assente que, no caso de produtos não certificados, o tributo recai sobre: (i) o agente económico registado e autorizado a proceder ao engarrafamento do produto a favor de quem são emitidos os selos já referidos; (ii) o agente económico expedidor do documento de acompanhamento a favor de quem é validado o documento; (iii) o produtor que procede à venda do produto e, no caso de produtos certificados, sobre o produtor que procede à entrega da declaração de colheita e produção, para a fracção aplicável aos vinhos e produtos vînicos aptos a originarem um produto certificado ou sobre o agente económico, devidamente registado e autorizado a proceder ao engarrafamento do respectivo

produto vínico, ou pelo agente económico que figurar como expedidor no documento de acompanhamento que se apresentar à certificação pela entidade competente. Em suma e pese a falta de rigor, o tributo abate-se sobre produtores ou “vendedores por grosso” dos produtos pelo mesmo abrangidos.

Ora, se se tratasse de um tributo sobre o consumo, o facto de o tributo incidir sobre produtores ou “vendedores por grosso”, por um lado, por oposição à possibilidade de incidir sobre consumidores, por outro, não seria susceptível de provocar perdas de bem-estar social, visto que, através da repercussão para a frente ou para trás, é sempre possível que os agentes do mercado cheguem ao ponto de incidência economicamente mais eficiente⁸⁰. Porém e como referimos, não é disso que se trata, na medida em que, tal como decorre da preocupação do legislador de definir o momento em que o tributo é exigível, do que se trata não é de tributar o consumo dos produtos vínicos, mas sim de financiar determinada actividade de uma entidade pública não territorial onerando o *clube* do sujeitos às atribuições de coordenação geral e de controlo⁸¹.

Aliás, a solução adoptada pelo legislador quanto a este aspecto da incidência subjectiva parece ser a mais eficiente, atenta a configuração do tributo, que deve apenas abater-se sobre o *clube* dos sujeitos às atribuições de coordenação geral e controlo do IVV, I.P.. Se se tratasse de tributo sobre o consumo, a alternativa – fazer o tributo abater-se sobre o consumidor, ainda que pudesse ser liquidado e cobrado no momento da

⁸⁰ Cruz, J. N. (2008), 172 e ss.

⁸¹ Divergimos, assim, da conclusão a que chegou o Tribunal Constitucional no recente acórdão n.º 135/2012, de 7 de Março de 2012, relatado pelo Exmo. Conselheiro Cura Mariano, segundo 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).

aquisição do produto – teria sempre maiores custos de cumprimento e maior potencial de evasão. Com efeito, entre a alternativa de cobrar o tributo junto do consumidor e a de o cobrar a montante, junto do produtor ou do “vendedor por grosso”, é forçoso concluir que esta é a solução menos onerosa, por reduzir o número de sujeitos passivos, concentrando as obrigações tributárias nesses sujeitos e gerando economias de escala no cumprimento dessas obrigações, ao mesmo tempo que reduz os custos de fiscalização e controlo do cumprimento do tributo, porquanto será menos oneroso fiscalizar um potencial de, por exemplo, 10 mil produtores e “vendedores por grosso” do que um potencial de, por exemplo, 1, 2 ou 3 milhões de consumidores de vinho e produtos víquicos. Além de que, no caso de se tributar o consumidor, sempre ficaria por cobrar o tributo incidente sobre produtos destinados a outros países.

Diríamos, pois, que, sob a perspectiva do princípio da eficiência económica, a base de incidência subjectiva do tributo não compromete a sua validade.

Quanto à incidência objectiva e às isenções, analisá-las-emos conjuntamente, porque se trata de isenções objectivas – sobre determinados produtos. Ora, resulta dos factos recenseados que o tributo se abate sobre os vinhos e produtos víquicos produzidos no território nacional, incluindo os expedidos ou exportados, bem como sobre os vinhos e produtos víquicos produzidos noutros países e comercializados em Portugal; resulta ainda que estão isentos do tributo: o vinho licoroso apto a dar Vinho do Porto, o Vinho do Porto e os destilados de origem víquica utilizados na produção daqueles produtos; os vinhos entregues para qualquer das destilações previstas no Regulamento (CE) n.º 1234/2007, do Conselho, de 22 de Outubro de 2007; os destilados de produtos víquicos destinados a fins industriais ou energéticos; os vinhos e produtos víquicos utilizados como matéria-prima de outros produtos víquicos, produzidos no território nacional, sujeitos à aplicação das taxas previstas no

Decreto-Lei; as perdas previstas no artigo 18.º; e os vinhos destinados ao auto-consumo dos produtores até ao limite de 1000 l por campanha.

Cabe referir, em primeiro lugar, que, se o objectivo do tributo é financiar a actividade do IVV, I.P., no que respeita às suas atribuições de coordenação geral e controlo, seria mais eficiente um tributo neutro (“*lump sum*”) que se abatesse “por cabeça” e em valor igual sobre cada uma das entidades sujeitas a essas mesmas atribuições. Com efeito, o tributo “*lump sum*” é absolutamente neutro em termos de eficiência económica, porque o mesmo não interfere com os comportamentos dos agentes do mercado⁸². Isso não acontece com o tributo ora em apreciação, como se verá de seguida.

Em segundo lugar, o legislador optou por uma solução de incidência real sobre um conjunto de produtos e por uma base de cálculo unitária. Poderá dizer-se que, pese, embora a perda de eficiência, quando comparada com o tributo “por cabeça”, a solução adoptada pelo legislador torna o tributo mais justo e mais conforme com o princípio da igualdade (artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa). O referido princípio postula que se trate de modo igual o que é igual e de modo diverso o que é diferente, na medida da diferença.

Ora, a solução de tributação encontrada pelo legislador, assente nas quantidades produzidas ou colocadas no mercado nacional, na medida em que é apta a diferenciar os sujeitos passivos em função daquele que poderá ser o seu maior, ou menor, aproveitamento ou provocação da actividade de coordenação geral e controlo do IVV, I.P., é conforme com o princípio da igualdade e conduz a uma mais justa repartição do encargo com o tributo. Com efeito, é mais provável que quem produz ou coloca no mercado maior quantidade de produtos vínicos aproveitará da, ou causará, maior actividade ao mesmo instituto. Nesta medida, é adequado e justo que pague mais

⁸² Cfr. Araújo, F. (2005), 532 e ss.

tributo.

Terá, pois, de concluir-se que, quanto a este aspecto concreto, o princípio da igualdade deverá, em ponderação, prevalecer sobre o princípio da eficiência económica, atentas as referidas razões de igualdade e justiça na repartição do encargo do tributo.

Em terceiro lugar, o legislador previu um vasto conjunto de isenções. Geralmente, as isenções nos tributos são ineficientes, na medida em que procedem ao estreitamento da base de incidência e implicam o aumento do encargo tributário sobre os não isentos e, conseqüentemente, podem gerar distorções, inclusive ao nível da concorrência.

As isenções concedidas, no âmbito do tributo em causa, poderão subdividir-se em três grandes grupos: por um lado, as de promoção do Vinho do Porto [cfr. B1) dos factos recenseados]; por outro, as de compensação de opções políticas e destinadas a evitar dupla tributação [cfr. B2) e B3) dos mesmos factos] e, por último, as de produtos fora do mercado [cfr. B4) e B5) dos factos recenseados].

Num tributo como o ora em apreço, que tem fundamentalmente objectivos de custeio de determinada actividade de uma entidade pública não territorial, não parece fazer sentido a consagração de isenções. Por várias ordens de razões. Primeiro, porque, qualquer dos produtos considerados isentos são susceptíveis de gerar actividade por parte do IVV, I.P., e, nessas circunstâncias, as entidades que os produzem ou colocam no mercado devem contribuir para o seu financiamento.

Segundo, porque, no caso da isenção referida em B1), não se vislumbram razões pelas quais os agentes económicos não devam suportar o tributo em condições de igualdade com aqueles que produzem ou colocam no mercado vinho de mesa, dado que ambos provocam a, ou aproveitam da, actividade do IVV, I.P., que o tributo visa financiar. Além de que o preço mais elevado do Vinho do Porto permite acomodar melhor o

encargo tributário do que o preço mais baixo de um vinho de mesa. Decorre daqui um estreitamento da base tributária que torna o encargo tributário mais elevado para os não isentos, aumentando a ineficiência do tributo.

Além disso, se com essa isenção se pretende fomentar a produção de Vinho do Porto, a solução mais eficiente não passaria pela concessão de uma isenção cega e indiscriminada, independentemente das necessidades de cada produto, mas apenas pela atribuição de subsídios restrita aos produtores deles efectivamente carecidos.

Terceiro, no que respeita à isenção referida em B2) das destilações previstas no Regulamento (CE) n.º 1234/2007, na redacção dada pelo Regulamento (CE) n.º 491/2009 do Conselho de 25 de Maio de 2009, do que se trata é de destilações de produtos produzidos por vinhas consideradas ilegais e que, segundo esse Regulamento, devem ser arrancadas.

Atendendo a que nada impede que os produtos destilados sejam colocados no mercado e por isso aproveitem da, ou provoquem a, actividade do IVV, I.P., não se compreende o motivo da isenção em causa. Além de que, passe a gíria futebolística, mais parece estar-se perante um *benefício ao infractor*. Com a agravante já referida do desnecessário estreitamento da base do tributo.

Quarto, a isenção indicada em B3) é dificilmente compreensível. Com efeito, parece estar em causa a ideia de evitar a dupla tributação, isentando produtos que possam ser incorporados na produção de outros produtos tributados. Todavia, se um determinado produto final é fabricado de tal modo que incorpora como matéria-prima outro produto tributado, o que é lógico não é isentar a matéria-prima mas sim reflectir o custo total desta – incluindo o tributo a que esteja sujeita – no preço final do produto.

Acresce que o produto destinado a ser utilizado como matéria-prima, enquanto o não for, permanece autonomamente

sujeito às atribuições do IVV, I.P., e, nesse contexto, provoca a, ou aproveita da, actividade da mesma entidade. Por isso, também esta isenção é susceptível de críticas sob o ponto de vista do princípio da eficiência económica.

Quinto, com as isenções previstas em B4) e B5), parece pretender isentar-se do pagamento os produtos não destinados ao consumidor final, seja porque foram destruídos ou tornados inutilizáveis por facto fortuito ou de força maior seja porque se destinam ao consumo do produtor.

Uma vez mais, se o que está em causa é o financiamento da actividade do IVV, I.P., o mesmo deve ser suportado pelas entidades sujeitas às suas atribuições, mas segundo uma lógica de estrita cobertura de custos. A quantidade de produtos apenas se destina a diferenciar os sujeitos passivos, em função do maior ou menor aproveitamento ou provocação da actividade do IVV, I.P.. Para essa diferenciação deve contar toda a produção, na medida em que, enquanto a mesma não for consumida ou destruída, está sujeita à actividade do IVV, I.P.

Diríamos, pois, que, ao consagrar um vasto e injustificado conjunto de isenções, verifica-se um estreitamento da base e um aumento da carga tributária sobre os produtos não isentos que torna essa carga excessivamente onerosa, provocando uma retracção da economia maior do que a necessária. Tal situação não é compatível com a incumbência que recai sobre o Estado de regular os mercados de forma eficiente [alínea d) do artigo 9.º e alínea f) do artigo 81.º da Constituição da República Portuguesa], porquanto, ao cobrar um montante superior ao necessário para cobrir a actividade do IVV, I.P., o Estado ilegitimamente introduz custos adicionais que, fatalmente, reduzirão o bem-estar social, violando também por aqui a alínea d) do artigo 9.º e a alínea a) do artigo 81.º da Constituição da República Portuguesa.

Não se descortina qual a justificação material da diferenciação do valor unitário/litro cobrado em função do tipo de

produto, nos produtos não pré-embalados ou por escalões de capacidade da embalagem, para os produtos pré-embalados. Com efeito, julga-se que, no primeiro caso, a actividade de coordenação geral e de controlo por parte do IVV, I.P., não diferirá em função do produto que estiver em causa, pelo que a diferença de valores implica que uns produtos estão sobre-tributados e outros estão sub-tributados, o que revela a ineficiência do tributo em ambos os casos.

Por outro lado, a fixação do valor do tributo por escalões de acordo com a capacidade das embalagens dos produtos pré-embalados implica que o tributo por litro de produto seja mais elevado para cada unidade de embalagem na parte mais baixa do escalão e seja mais baixo na parte mais elevada do escalão. O valor do tributo fixado nestes termos é susceptível de provocar modificações nos comportamentos dos agentes de mercado, levando, designadamente, os produtores a alterar as dimensões das embalagens do produto, de modo a, pelo menos, aproximá-las ou fazê-las coincidir com a dimensão mais baixa permitida pelo intervalo do respectivo escalão, de modo a serem tributadas pelo valor mais baixo possível por cada litro. Seria mais eficiente – por não implicar esta alteração de comportamentos – a fixação de um valor por litro, fixando-se o valor por embalagem em função da sua concreta capacidade e não por escalões.

Por último, a cobrança de um valor exactamente idêntico a título de taxa de coordenação e controlo e a título de taxa de promoção, bem como o facto de o valor unitário do tributo, somado ao valor da taxa de promoção, corresponder ao valor da taxa de promoção vigente desde 1997, deixa claro que o legislador tributário de 2012 não teve particulares preocupações na determinação do valor óptimo do tributo, em termos de eficiência económica, sendo certo que nem do preâmbulo do Decreto-Lei nem do preâmbulo da Portaria é possível retirar qualquer indicação que permita compreender a racionalidade

subjacente. Tudo indica, pois, que o legislador optou por manter a carga tributária existente, mas com um título parcialmente diferente, sem se preocupar em verificar se essa era a carga tributária óptima, antes mantendo uma situação que remonta há 15 anos atrás. A tudo acresce ainda o facto, descrito em L), de entre 2010 e 2012 as receitas do IVV, I.P., terem excedido em, pelo menos 25%, a despesa do mesmo organismo.

O que acaba de expor-se indicia a existência de uma tributação geradora de receita muito além das necessidades inerentes à actividade do IVV, I.P., que não parece compatível com o princípio da estrita cobertura de custos dos tributos de regulação e com a incumbência que recai sobre o Estado de regular os mercados de forma eficiente [alínea d) do artigo 9.º e alínea f) do artigo 81.º da Constituição da República Portuguesa], porquanto, ao cobrar um montante superior ao necessário para cobrir a actividade do IVV, I.P., o Estado ilegitimamente introduz custos adicionais que, fatalmente, reduzirão o bem-estar social, violando também por aqui a alínea d) do artigo 9.º e a alínea a) do artigo 81.º da Constituição da República Portuguesa.

Pelos motivos anteriormente expostos, designadamente porque (i) não é possível determinar o valor adequado do tributo, que implica que os produtos não isentos sejam mais onerados do que deveriam, por motivo do estreitamento da base de incidência, atenta a extensão das isenções, o mesmo acontecendo com a diferença do valor do tributo por litro nos produtos não certificados, segundo o tipo de produto; porque (ii) a fixação de escalões para os produtos pré-embalados, além de tributar de modo mais gravoso as embalagens de produto com capacidade situada na parte mais baixa do escalão e ser mais baixo para embalagens com capacidade situada na parte mais elevada do escalão, é susceptível de provocar alterações de comportamentos dos agentes económicos, que tenderão a ajustar o tamanho das embalagens do produto de acordo com o que

for mais favorável em termos tributários; porque (iii) o facto de o tributo em causa dividir o seu valor com a actual taxa de promoção e de ambos somados corresponderem ao valor vigente desde 1997 para a anterior taxa de promoção, indicia que o legislador não teve preocupação em identificar o valor óptimo do tributo em termos de eficiência; e porque (iv) as receitas do IVV, I.P., têm, nos últimos anos, excedido em, pelo menos, 25% as respectivas despesas, importa concluir que o tributo em causa viola o princípio da eficiência económica, resultante, designadamente, do disposto na alínea d) do artigo 9.º e das alíneas a), c) e f), do artigo 81.º da Constituição da República, pelo que se recusa a aplicação das normas que consagram o dito tributo, decidindo-se, por isso, a anulação da respectiva liquidação.

Este poderia, por conseguinte, ser o modo de operar do princípio no âmbito de uma decisão judicial.

6. CONCLUSÕES

Em face do que se deixa exposto, podemos extrair as seguintes conclusões:

- a) A eficiência económica constitui um princípio de direito, por revestir racionalidade e dispor de conteúdo ético e axiológico;
- b) O mesmo princípio postula que seja adoptada a opção de actuação pública que apresente maior benefício líquido no balanço entre custos e benefícios sociais;
- c) O princípio referido pode – a par dos demais princípios relevantes – ser utilizado para validar ou invalidar a aplicação concreta de regras de direito em matéria tributária, quando se conclua que o tributo é susceptível de conduzir a excessivas onerações ou a perdas de bem-estar incompatíveis com os padrões de eficiência económica geralmente aceites;

- d) A aplicação do princípio nos termos preconizados contribui para o aumento da eficiência económica e para uma mais justa repartição dos encargos públicos pelos cidadãos e empresas, ao mesmo tempo que promove a melhoria da qualidade da produção legislativa em matéria tributária.



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*, 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 Taborda 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 Taborda 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 Taborda 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*, Reimpressão, 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.
- 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.
- 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.

- 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.
- 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. (1960), "The Problem of Social Cost", *Journal of Law and Economics*, 3.
- Corte-Real, Carlos Pamplona (1982), "Curso de Direito Fiscal", I Volume, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (124), Centro de Estudos Fiscais da Direcção-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.
- 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.
- 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.
- Driesen, David M. (2006), "Is cost-benefit analysis neutral", *U. Colo. L. Rev.* 77.
- Dworkin, Ronald (1977), *Taking Rights Seriously*, Cambridge-Massachusetts, Harvard University Press.

- 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.
- 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 (coord.), 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.
- 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 Taborda da Gama (orgs.), Volume III, Lisboa-Coimbra, Wolters-Kluwer-Coimbra Editora.
- Habermas, Jurgen (2012), *Um Ensaio sobre a Constituição da Europa*, Lisboa, Edições Apolo 70.
- Hart, Herbert L.A. (2011), *O Conceito de Direito*, 6.^a Edição, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian.
- 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 Pensamen-*

- to 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.
- Jarvis, Malcolm A. (1998), *The Application of EC Law by National Courts: The Free Movement of Goods*, Oxford, Oxford University Press.
- Kaufmann, Arthur (2010), *Filosofia do Direito*, 4.^a Edição, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian
- Kelsen, Hans (2008), *Teoria Pura do Direito*, Coimbra, Almedina.
- Kennedy, Duncan (1981), "Cost-benefit analysis of entitlement problems: a critique", *Stanford Law Review*.
- 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.

- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- Nogueira, João Félix Pinto (2010), *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade: a proporcionalidade como critério central da compatibilidade das normas tributárias 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.
- 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.
- Pais, Sofia Oliveira (2011), *Direito da União Europeia: Legis-*

lação 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- Snape, John & Jeremy De Souza (2005) *Environmental taxation law: policy, contexts, and practice*, Aldershot, Hants, England, Ashgate.
- Sousa, Jorge Lopes (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.
- Stiglitz, Joseph (1983), "The rate of discount for benefit-cost analysis and theory of the second best", *NBER Working Paper* R0393.
- Subiotto, 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 Alcool, 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 Parafiscais”, 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.
- Warleigh, Alex (2004), *European Union: The Basics*, United Kingdom, Routledge.
- Xavier, Alberto (1974), *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa.