

O DIREITO DE CONSUMO E O DE- VER DE “DESCONSUMO” – ENQUADRAMENTO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO

Andreia Barbosa*

<https://doi.org/10.21814/uminho.ed.97.7>

0. Nota prévia

Fui aluna da Professora Doutora Benedita Mac Croire em dois momentos diferentes da minha vida académica: num primeiro momento, enquanto estudante de Direito na Escola de Direito da Universidade do Minho, no primeiro ano da licenciatura – ensinou-me, arrisco dizer, a matéria mais estruturante, basilar e transversal para os juristas: o Direito Constitucional; num segundo momento, enquanto docente na mesma instituição, quando me confiaram as aulas teórico-práticas daquela mesma unidade curricular – ensinou-me o que de mais estruturante, basilar e transversal há para os Professores: o sentido de dedicação séria e comprometida para com os alunos.

Com o presente texto procuro, de uma forma modesta, mas em sentida homenagem à Professora Doutora Benedita Mac Croire, ir ao encontro de

* Professora convidada equipara a professora auxiliar na Escola de Direito da Universidade do Minho e na Faculdade de Economia da Universidade do Porto | abarbosa@direito.uminho.pt | abarbosa@fep.up.pt

ambos aqueles momentos que vivi enquanto sua aluna, partindo daquele que foi o domínio que nos cruzou – o Direito Constitucional – e escrevendo de forma direcionada a um grupo em particular de leitores – os meus alunos.

1. Enquadramento da abordagem

O propósito é o de contribuir para a teorização da tributação sobre o consumo, partindo do respetivo plano constitucional até chegar ao enquadramento tributário, ainda que sem propósitos de densificação do específico/tecnicista regime jurídico.

Não constitui, este, um tema que represente uma “questão difícil”, não sendo particularmente desafiante pelo seu carácter sensível, como as questões que tantas vezes Benedita Mac Croire corajosamente tratou¹. Porém, ainda assim, parece-nos haver espaço para sobre ele nos debruçarmos, sobretudo considerando que os tributos sobre o consumo representam, no essencial, uma expressão histórica de justiça, de liberdade e de universalidade, tendo surgido, mais do que expressão de um poder predatório, como medidas contrárias ao privilégio que marcava uma sociedade estamental².

O fundamento da tributação sobre o consumo é tido, recorrente e essencialmente, como assente no princípio da capacidade contributiva (que encontra a sua raiz no princípio da igualdade), capacidade essa manifestada através da despesa. Os consumidores suportam o pagamento dos impostos *porque* consomem. Os atos de consumo revelam a capacidade de suportar o pagamento dos impostos, num reflexo de riqueza que, ainda assim, é meramente objetivo e pontual, não sendo possível, a partir dele, aferir a efetiva, subjetiva e global capacidade que o consumidor terá. Porém, o fundamento dos impostos sobre o consumo também poderá ser encontrado nas restrições à liberdade de consumo, o que justifica o diferente enquadramento

¹ Vide, por exemplo, Benedita MAC CROIRE, “Deve o Estado ser neutro? As questões difíceis do aborto e da eutanásia”, in Nuno Manuel Pinto Oliveira e Benedita Mac Croire (coords.), *Pessoa, Direito e Direitos - Colóquios 2014/2015*, Braga, Direitos Humanos – Centro de Investigação Interdisciplinar, 2016, pp. 25 e ss.; IDEM, “A Eutanásia e o Auxílio ao Suicídio na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia”, *Scientia Iuridica*, tomo LII, nº 297, 2003, pp. 447 e ss.

² Para uma exposição histórica associada aos impostos sobre o consumo, vide Sérgio VASQUES e Tânia Carvalhais PEREIRA, *Os impostos especiais de consumo*, Coimbra, Almedina, 2016.

jurídico-constitucional que aqui se procurará concretizar. Esta é, também, uma forma de alterarmos o caminho normalmente trilhado a propósito das matérias do *consumo*, situado no campo do Direito privado. Na verdade, e a título de exemplo, os regimes dos vícios de vontade no negócio jurídico (artigos 140º e seguintes do Código Civil), do cumprimento e do não cumprimento das obrigações (artigos 153º e seguintes do Código Civil), da venda de coisas defeituosas (artigos 913º e seguintes do Código Civil), ou das cláusulas contratuais gerais (na versão atualizada no Decreto-Lei nº 446/85, de 25 de outubro) são eminentemente jus-privatísticos. Mas a relevância jurídica do tema aqui não se esgota, tratando-se, ao invés, de um domínio com relevância constitucional e tributária, o que justifica, de resto, a natureza híbrida, público-privada, destas questões.

2. O direito à liberdade de consumo constitucionalmente consagrado

2.1. Evolução do enquadramento constitucional

Os consumidores são titulares de direitos constitucionais, à luz do disposto no artigo 60º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

O legislador constituinte não define *consumidores*, mas entende-se que a referência é feita aos consumidores finais enquanto tais, que adquirem a fornecedores, (públicos ou privados) bens e serviços para uso e fruição própria ou alheia e não para uso profissional, sendo nestes termos que a Lei nº 24/96, de 21 de julho (“lei de defesa do consumidor”) e o Decreto-Lei nº 57/2008, de 26 de março (atinentes às práticas comerciais desleais) definem o conceito.

Atendendo à inserção no texto constitucional do artigo 60º – integrado no capítulo I (direitos e deveres económicos), no título III (direitos e deveres económicos, sociais e culturais, surgindo depois dos direitos dos trabalhadores e antes das normas atinentes à garantia de iniciativa económica e do direito de propriedade) – da parte I (direitos e deveres fundamentais) – constata-se que aos direitos dos consumidores é constitucionalmente conferido um âmbito de proteção que subiu de nível em comparação com aquele que inicialmente existia.

Em 1976 Portugal encontrava-se, ainda, longe de ser uma “sociedade consumo”, mas terá sido a Lei Fundamental de então a primeira Constituição

européia a considerar esta dimensão explicitamente³. No texto originário da Constituição portuguesa de 1976, a proteção dos consumidores encontrava-se inserida na *Constituição económica* (parte II da CRP), estabelecendo-se, na primeira das redações, a incumbência do Estado de “proteção do consumidor, designadamente através do apoio à criação de cooperativas e de associações de consumidores” [artigo 81º, alínea m)] e a proibição de publicidade dolosa (artigo 109º, nº 2). Com a revisão de 1982, o artigo 110º, sob a epígrafe “comércio e proteção do consumidor”, ainda inserido na parte II e, em concreto, na constituição económica, foi autonomizado e passou a integrar os direitos dos consumidores e das suas associações, estabelecendo-se a reserva de lei quanto à publicidade.

É na dogmática alemã – Walter Eucken (1891-1950), Wilhelm Röpke (1899-1966), Ludwig Erhard (1897-1977) e Alfred Müller-Armack (1901-1978) – que se cunhou o conceito *Constituição económica*, podendo ser entendida como o “conjunto de preceitos e instituições jurídicas que, garantindo os elementos definidores de um determinado sistema económico, instituem uma determinada forma de organização e funcionamento da economia e constituem, por isso mesmo, uma determinada ordem económica”⁴. A constituição económica não representa um compartimento isolado dentro da Constituição, sendo antes parte integrante e integrada da ordem constitucional global, pelo que uma revisão que atinja a “ordem constitucional da economia” atinge também o cerne da ordem constitucional global⁵. E foi precisamente a revisão de 1989 que integrou esta matéria na parte I, dedicada aos direitos fundamentais, tendo, então, surgido o aludido artigo 60º. A Constituição económica trazida em 1976 acabou por ser transfigurada, numa metamorfose localizável, em primeiro lugar, no período entre 1976 e 1989, quando se tornou inaplicável a opção económica socialista adotada e, em segundo lugar, após a adesão de Portugal à (então) Comunidade Europeia⁶,

³ Cf. Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *Constituição portuguesa anotada*, volume I, 2ª edição revista, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2017, p. 847.

⁴ Cf. Vital MOREIRA, *Economia e Constituição*, Coimbra, Coimbra Editora, 1979, p. 41.

⁵ Cf. Vital MOREIRA, *Constituição e revisão constitucional*, Lisboa, Editorial Caminho, 1980, pp. 110-111.

⁶ Cf. Paulo OTERO, *Direito constitucional português*, volume I, *Identidade constitucional*, 3ª reimpressão da edição de abril de 2010, Coimbra, Almedina, 2017, p. 221. Contrariando os fundamentos subjacentes à revisão, e particularmente no que concerne à adesão à Comunidade Europeia, vide Vital MOREIRA, *Constituição e revisão constitucional*, *op. cit.*, pp. 119 e ss.

que implicou, para além do mais, adaptações constitucionais significativas no domínio fiscal, no âmbito da liberdade de decisão orçamental do Estado e das restantes entidades públicas infra-estaduais e ainda no que à política monetária concerne.

Indo ao encontro de um propósito de consagração de um catálogo de direitos fundamenais mais ambicioso, assegurando a proteção formal do bem-estar dos cidadãos e conferindo-lhes garantias de conteúdo mais concreto e de alcance mais vasto, a proteção dos consumidores passou a ser feita pela consagração constitucional de direitos que lhes assistem, enquanto expressão jurídica de um sistema de valores que, por decisão do legislador constituinte, dão forma à organização jurídica e política. Trata-se de uma “promoção” que se justifica pela crescente relevância dos “direitos de terceira geração”. A Organização das Nações Unidas, na Resolução nº 39/248, de 16 de abril de 1985, havia recomendado aos Estados a adoção de um quadro jurídico adequado à realidade do mercado, tendo como propósito a proteção do consumidor pelo desenvolvimento e pela codificação do direito ao consumo. A referida reconfiguração constitucional deve-se, também, à forte intervenção do Direito da União Europeia nestas e noutras matérias: a “defesa dos consumidores” encontra-se consagrada no artigo 38º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, ali se prevendo que as políticas da União devem assegurar um elevado nível de defesa dos consumidores, no seguimento do previsto no artigo 169º do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia.

2.2. A liberdade de consumir – proteção e limitação de base constitucional

Do disposto no artigo 60º da CRP decorre, então, um elenco considerável de direitos dos consumidores – o direito à qualidade de bens e serviços consumidos e a segurança dos produtos; o direito à formação e informação do consumidor; o direito à proteção da saúde; o direito à proteção da segurança; o direito à proteção dos interesses económicos e o direito à reparação de danos – surgindo, numa economia de mercado, como direitos em face de privados, simultaneamente exigindo-se do Estado que atue de forma a que os consumidores usufruam destes direitos. Em causa estão, portanto, deveres

de proteção do Estado a que corresponde um direito geral de proteção dos cidadãos⁷.

Não se assume, aqui, o propósito de densificar cada um dos direitos dos consumidores em particular, mas sim o de aferir os termos de compatibilização dos mesmos com uma política tributária direcionada a incentivar ou, mais relevantemente, a desincentivar o consumo, por via da limitação que da tributação pode resultar. Esta compatibilização ganha sentido quando os direitos dos consumidores se reconduzem, essencialmente, àquele que era o seu cerne inicial: à liberdade de consumo. O direito à liberdade de consumo surge como uma liberdade de escolha (ou de não escolha) de um determinado bem ou serviço, podendo ser entendido como corolário do direito ao desenvolvimento da personalidade⁸.

É certo que a redação do artigo 60º da CRP não consagra expressamente a liberdade de consumir. Porém, é também à luz da sua redação que se constata que este preceito a pressupõe. É ao abrigo da autonomia que os atores jurídicos têm a liberdade de definir os efeitos dos atos por si praticados, vinculando-se aos mesmos⁹. De entre todos os limites impostos ao poder do Estado, considera-se que o mais eficaz corresponde ao reconhecimento jurídico (neste caso, jurídico-constitucional) de determinados âmbitos de autodeterminação individual¹⁰. No entendimento liberal, a liberdade de consumo traduz-se, precisamente, na livre escolha dos bens disponíveis e das necessidades pessoais a satisfazer¹¹. Sendo assim, a tributação – em particular, aquela que onera especialmente o consumo, não porque este representa, por si só, uma manifestação da capacidade contributiva, mas porque também gera externalidades negativas (designadamente, para o ambiente e para a saúde) – é potencialmente vista como uma restrição a essa liberdade, o que permite melhor compreender o motivo pelo qual, inicialmente, esta matéria se encontrava integrada na Constituição económica. Isto porque a Constituição económica

⁷ Cf. Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *Constituição portuguesa anotada, op. cit.*, p. 848.

⁸ Cf. Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *Constituição portuguesa anotada, op. cit.*, p. 848.

⁹ “O princípio da autonomia privada traduz a ideia de liberdade” – cf. Heinrich Ewald HÖRSTER, *A Parte Geral do Código Civil Português – Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 52.

¹⁰ Cf. Karl LOEWENSTEIN, *Teoria de la Constitución*, Alfredo Gallego Anabitarte (trad.), Coleccion Demos, Barcelona, Editorial Ariel, 1976, p. 390.

¹¹ Cf. António L. Sousa FRANCO e Guilherme D’Oliveira MARTINS, *A Constituição Económica Portuguesa – Ensaio interpretativo*, Coimbra, Almedina, 1993, p. 216.

encerra em si uma ideia de equilíbrio entre os princípios em contradição, apesar de complementares, de *liberdade* e de *vinculação*¹².

A conexão da liberdade de consumo com o direito à liberdade, constitucionalmente consagrado no artigo 27º, justificar-se-á, essencialmente, de acordo com aquele que é o efeito do círculo hermenêutico de iluminação recíproca subjacente ao texto da constituição: o sistema social é um sistema geral de liberdade, no sentido em que tudo o que não for legalmente proibido é permitido¹³, inclusivamente no domínio do consumo.

De resto, a garantia da defesa dos interesses e dos direitos dos consumidores surge, na alínea i) do artigo 81º da CRP, como uma incumbência prioritária do Estado (ainda que, à semelhança de outras dimensões, e perante a livre circulação de bens e serviços, seja incumbência necessariamente concretizada em exercício comum com outros Estados Membros). A proteção dos consumidores que daqui decorre consiste, precisamente (mas não exclusivamente), na garantia dos direitos dos consumidores enunciados no artigo 60º, no sentido, nomeadamente, de os defender em matéria de preços, qualidade, abastecimento, publicidade enganosa, oculta, indireta. Por outro lado, constitui ainda um meio de controlar o poder económico.

A alínea e) do artigo 99º da CRP constitui apenas uma repetição do que daqueles preceitos [artigos 60º e 81º, alínea i), da CRP] já decorre, ao estabelecer que a proteção dos consumidores é um dos objetivos da política comercial, particularmente no que respeita a prevenir os perigos e defeitos dos produtos e visando garantir que será assegurada a reparação dos danos por eles causados. Trata-se de uma norma programática, impondo ao Estado – ao legislador ordinário – o dever de criar a disciplina jurídica capaz de dar concretização à imposição constitucional, sob pena de inconstitucionalidade por omissão¹⁴.

¹² Cf. Álvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, *La Constitución fiscal de España*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015, p. 28.

¹³ Cf. António L. Sousa FRANCO e Guilherme D'Oliveira MARTINS, *A Constituição Económica Portuguesa...*, *op. cit.*, p. 216.

¹⁴ Cf. J. J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, volume I, 4ª edição revista (reimpressão), Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 1073.

3. O dever de “desconsumo” e o dever de pagar impostos

A CRP encontra-se repleta de disposições que assumem como propósito condicionar a atuação dos cidadãos/consumidores. A título de exemplo, o Estado está obrigado a promover a investigação científica e a inovação tecnológica (artigo 73º); a estimular a cultura física e o desporto (artigo 79º); a conceder às cooperativas benefícios fiscais e financeiros (artigo 85º, nº 2); e a apoiar as pequenas e médias empresas [artigos 86º, nº 1, e 100º, alínea d)]. Também a própria forma como a Constituição exige que o consumo seja tributado é expressão dessa intervenção.

Deparando-nos com uma oneração fiscal que incida sobre o consumo de determinados bens ou serviços, a abordagem jurídica poderá partir de diferentes perspetivas, em função da lente que estiver a ser usada. O pagamento de impostos sobre o consumo poderá, então, ser entendido, pelo menos, e em abstrato:

- (i) enquanto violação dos direitos fundamentais dos consumidores (do direito à liberdade, à autodeterminação, ao consumo);
- (ii) enquanto cumprimento dos deveres fundamentais dos consumidores (o dever de “desconsumo”);
- (iii) enquanto cumprimento dos deveres fundamentais dos contribuintes (o dever de pagar impostos).

A primeira das hipóteses convoca a relação entre *tributação e direitos fundamentais*. A articulação entre estes domínios oscila frequentemente entre uma abordagem utilitarista, que concebe os tributos como instrumentos ao serviço da concretização de direitos fundamentais; e uma perspetiva ablativa, que vê os tributos como uma ameaça a esses mesmos direitos. Os termos de concretização da aludida articulação encontram-se numa fase promissora, servindo os direitos fundamentais de pressuposto à tributação, enquanto limites lhe são imanentes. A legislação fiscal, para além de os promover, procura igualmente ser, pelo menos, neutra no impacto que sobre eles tem. O legislador não poderá justificar as suas opções de política tributária exclusivamente com base em argumentos creditícios, alheios a vinculações normativas reconduzidas à proteção dos direitos fundamentais,

antes se impondo a devida calibração¹⁵. Aliás, as opções de política tributária devem reconhecer o direito à livre conformação tributária dos contribuintes, traduzida na liberdade destes para a planificação da sua vida económica sem atender às necessidades financeiras da comunidade estadual. Aqui se inclui, precisamente, o direito a livremente se escolher o que consumir. Ainda assim, a tributação que condicione, total ou parcialmente, o exercício desse direito dificilmente poderá ser tida como uma violação constitucionalmente insuportável do mesmo, considerando que não é um direito absoluto.

As segunda e terceira hipóteses colocadas assentam na consideração de deveres fundamentais, cuja relevância ética parece ser inquestionável: o ser humano não existe isoladamente, a sua liberdade não é absoluta e os indivíduos são responsáveis no campo político, económico, social e cultural pelo progresso da comunidade. A própria imagem antropológica de uma pessoa não se compreende sem deveres, enquanto ser capaz de superar interesses egoísticos. A própria vida jurídica não seria possível sem a imposição de deveres individuais, já que se encontram intimamente associados à interdependência social¹⁶. E o certo é que, palavras de Benedita Mac Croire, “[a] Constituição não atribui ao Estado a função de ser o «guardião dos cidadãos», antes se realçando a importância da auto-responsabilidade individual”¹⁷. E os cidadãos são, na lógica que aqui se segue, responsáveis pelas suas próprias escolhas de consumo, atentos os efeitos que delas podem advir para a geração presente e para aquela que haverá de vir, à luz daquela que é a *autonomia da pessoa humana*, imediatamente decorrente da sua dignidade.

Ora, os direitos dos consumidores andam ligados aos deveres fundamentais dos consumidores, devendo ser compatibilizados com o dever de proteção do ambiente e da qualidade de vida. Cabendo ao Estado não lesar a esfera individual (ou institucional) protegida pelos direitos fundamentais, também existe uma obrigação positiva de contribuir para a efetividade de

¹⁵ A propósito, vide João Sérgio RIBEIRO e Andreia BARBOSA, “A ambivalência da relação entre tributação e direitos humanos”, in Vital Moreira *et al.* (orgs.), *Temas de Direitos Humanos do VI CIDH Coimbra 2021*, Campinas, Edições Brasil, 2021.

¹⁶ Cf. Jorge Reis NOVAIS, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 5ª edição, Coimbra, Almedina, 2012, pp. 150, 156 e 157.

¹⁷ Cf. Benedita MAC CRORIE, *Os Limites da Renúncia a Direitos Fundamentais nas Relações entre Particulares*, Coimbra, Almedina, 2013, p. 186.

tais direitos e dos valores que representam. Gomes Canotilho e Vital Moreira referem-se, a este propósito, a um “dever de desconsumo”¹⁸, perante o dever que sobre os consumidores impende de observarem um elevado nível de proteção ecológica, limitando as suas escolhas do consumo, à luz das exigências da sustentabilidade – particularmente de acordo com aquele que é o seu ecológico (que salienta a necessidade de manutenção da natureza sem degradação) – e de acordo com um princípio de solidariedade entre as gerações [artigo 66º, nº 2, alínea d), da CRP]. Nesta perspetiva, os consumidores devem canalizar as suas escolhas para consumos que assegurem um maior grau de compatibilidade com o ambiente e, acrescentamos nós, com a defesa e promoção da saúde. A circunstância de se enquadrar aqui a questão no plano dos deveres fundamentais, leva a que se constate que as escolhas dos consumidores, tomadas à luz de comportamentos mais sustentáveis, não se devem apenas a uma ideia de autonomia da vontade¹⁹, mas é certo que o discurso poderia, abstratamente, ser inverso, equacionando-se, ao invés, um *direito* ao “desconsumo”.

No que à qualificação do dever de pagar impostos respeita, trata-se de um dever *autónomo*, decorrente da própria ideia de Estado como comunidade política e que não pode, assim, deixar de ser tido como um dever fundamental, independentemente da sua consagração expressa com tal designação²⁰. Aliás, em causa está um dever fundamental que decorre do disposto no artigo 103º, nº 3, da CRP, quando formulado em termos negativos²¹. É certo que de nenhuma das disposições apontadas (artigos 60º, 81º, 99º da CRP) decorre o dever do Estado em tributar atos de consumo e, em particular, atos de consumo geradores das aludidas externalidades negativas. Porém, em matéria de tributação sobre o consumo, o princípio da autonomia privada encontra-se especialmente restringido, não só porque a generalidade dos atos de consumo

¹⁸ Cf. J. J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada, op. cit.*, p. 780. *Vide, ainda*, a propósito do conceito de “desconsumo”, Alexandra ARAGÃO, “Direito do consumidor”, in AAVV, *Estudos comemorativos dos 20 anos da DFUP*, volume I, Coimbra, Almedina, 2017.

¹⁹ No sentido em que os consumidores “não têm propriamente deveres fundamentais na aceção rigorosa do termo” e que “o que existe são deveres ligados a outros direitos”, como o dever de defender e promover a saúde e o dever de defender o ambiente, *vide* Jorge MIRANDA e Rui MEDEIROS, *Constituição portuguesa anotada, op. cit.*, p. 851.

²⁰ Cf. Jorge Reis NOVAIS, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 5ª edição, Coimbra, Almedina, 2012, p. 151.

²¹ Para uma completa densificação desta matéria, *vide* José Casalta NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998.

se encontra sujeita a tributação, mas também porque se identificam atos de consumo especial e adicionalmente sujeitos a tributação²².

A propósito, Jorge Miranda, numa obra recentemente publicada dedicada a aferir os termos em que a Constituição poderá ser aperfeiçoada, aponta a adição da alínea (i) ao disposto no artigo 66º, nº 2, que passaria a ter uma redação mais ou menos próxima da que se encontra hoje na alínea h), deste mesmo preceito. A redação seria a seguinte: “Para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, às regiões autónomas e aos municípios, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos [assegurar] que os impostos, as taxas e as demais contribuições financeiras compatibilizem o desenvolvimento com a preservação e a defesa do ambiente e da qualidade de vida”²³. Um preceito nestes exatos termos poderá suscitar algumas questões merecedoras de reflexão, algumas das quais serão válidas até, no nosso entender, para aquela que é a redação atual do preceito. Desde logo, poder-se-á aferir da *ratio* subjacente à concreta especificação das imposições, parecendo ser bastante, porventura, a referência a *tributos* (sendo o legislador particularmente “criativo” neste âmbito). Aliás, também se poderá perspetivar a qualificação dos mesmos – não só quanto à específica qualificação jurídico-tributária, mas também quanto à respetiva assunção enquanto, eventualmente, *tributos ambientais*. Por outro lado, e apesar de a redação poder ser ambígua quanto à concreta finalidade de tal *compatibilização*, mas partindo do pressuposto que o propósito seria o de redirecionar o quadro jurídico-tributário para a promoção e proteção do ambiente, porventura mediante a criação de novas imposições tributárias ou por via da readaptação (aumento da carga tributária?) das já existentes, então, em grande medida, os resultados seriam atingidos pela contribuição direta dos cidadãos e das empresas (pelo pagamento, portanto), contribuição essa que não seria apenas de mero “envolvimento ou participação”.

A consideração do dever de “desconsumo” e do dever fundamental de pagar impostos poderá ser simultânea – sendo esta a construção que maior

²² Sobre o princípio da autonomia da vontade do domínio do Direito tributário, *vide* Joaquim Freitas da ROCHA, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”, in AAVV, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*, Coimbra, Almedina, 2012, pp. 1213 e ss.

²³ Cf. Jorge MIRANDA, *Aperfeiçoar a Constituição*, Coimbra, Almedina, 2021, p. 83.

cabimento encontra na lógica que aqui se segue –, no sentido de considerar que os “desconsumidores” são os contribuintes que deixam de consumir ou que consomem menos determinados bens ou serviços atenta a especial tributação que sobre eles recai. Neste âmbito, a previamente referida associação dos deveres fundamentais a uma dimensão ética perde o seu alcance quando o “desconsumo” é motivado pelo pagamento de tributos, já que a redução ou a eliminação do consumo surge como consequência não de imperativos éticos, mas por razões de poupança fiscal. Não se trata aqui, não obstante, de um “desconsumo” forçado, por via da “austerização” da sociedade. O pagamento de impostos será justificado, de acordo com o que melhor se aferirá *infra*, por razões diretamente atinentes com a proteção do ambiente e da saúde pública, numa reflexo de *cidadania fiscal*²⁴.

Aceitando-se a consagração constitucional de um dever fundamental de “desconsumo”, e constatando-se a especial sujeição a tributação dos atos de consumo tidos como produtores de externalidades negativas, então os próprios direitos consagrados no artigo 60º da CRP conhecem uma maior amplitude financeira para serem concretizados. Na verdade, todos os direitos fundamentais têm um custo, pelo que as disponibilidades financeiras do Estado fiscal são um seu pressuposto.

4. A tributação sobre o consumo como imposição constitucional – em especial, a (não) tributação sobre os consumos de luxo

A *constituição fiscal* conhece os contornos e os limites jurídico-constitucionais do concreto Estado fiscal, delimitando o quadro em que este se movimenta, estando inserida na *constituição financeira* que, por seu turno, integra a *constituição económica*, cabendo a esta última a específica configuração daquelas. É precisamente na *constituição fiscal* que, no nº 4 do artigo 104º, o legislador constituinte diretamente se reporta à tributação sobre o

²⁴ Acompanhamos, não obstante, o pensamento de José Casalta Nabais, quando duvida da “real valia da atual narrativa jurídica que envolve e acomoda esta temática” relativa à educação e cidadania fiscal, perante a ineficácia da mesma na garantia dos direitos e liberdades dos contribuintes – cf. José Casalta NABAIS, “Sobre a educação e cidadania fiscal”, in Mário Ferreira Monte *et al.* (orgs.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Wladimir Brito*, Coimbra, Almedina, 2020, pp. 815 e ss.

consumo, a qual deverá assumir como propósito, na letra atual da disposição, *adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.*

Desde a versão originária da CRP de 1976 que o teor deste preceito pouco se alterou, tendo servido para refletir o empenho ideológico da constituição fiscal de então, que parecia querer forçar a introdução da progressividade na tributação sobre o consumo, teoricamente atingível por via da consagração de isenções e pela diferenciação das respetivas taxas em função do tipo de bens consumidos²⁵. Em concordância com esta imposição constitucional de *adaptação*, a Lei Geral Tributária (diploma sem valor reforçado), desde a sua primeira versão, que consagra, no seu artigo 6º, nº 2, que *a tributação indireta favorece os bens e consumos de primeira necessidade.*

Não obstante, e em termos amplos, a tributação sobre o consumo é caracterizada pela sua intrínseca insensibilidade e regressividade. Partindo daquele que é o imposto sobre o consumo paradigmático – o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – a regressividade é evidente: aqueles que auferem rendimentos mais baixos vêm os respetivos atos de consumo serem tributados da mesma forma que aqueles que auferem rendimentos mais altos. Os mais pobres da sociedade acabam, neste sentido, por incorrer num maior pagamento de IVA, em termos de proporção na totalidade dos rendimentos auferidos, o que leva a considerar que a exigência constitucional apenas consegue convocar um grau incipiente de progressividade. É certo que os Estados procuram atenuar o efeito regressivo. Fazem-no, essencialmente, aplicando uma taxa de imposto reduzida no consumo de bens essenciais e isentando serviços tidos como fundamentais, tal como acontece no ordenamento jurídico-português, não fosse esta uma disciplina harmonizada pelo Direito da União Europeia. Não obstante, e para além da complexidade e dos custos de *compliance* que a introdução de isenções e de diferentes taxas implica para o funcionamento do imposto, em que sentido é que esta adaptação do IVA significa, de facto,

²⁵ Cf. J. J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, Coimbra, Coimbra Editora, 1980, p. 197 e seguintes. Trata-se de uma anotação próxima da que se encontra em versões mais recentes da obra: “[o]s impostos indiretos [são] de natureza irredutivelmente real[.] No entanto, é possível (e exigido pela Constituição) personalizar indiretamente a incidência dos impostos de consumo[.] estatuindo isenções e diversificando as taxas (ou coletas) por tipos de bens” – cf. J. J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, *op. cit.*, p. 1101.

uma redução da regressividade do imposto, considerando que os mais ricos também beneficiarão dessa taxa reduzida e das isenções estabelecidas?²⁶

Para além da aludida adaptação da estrutura do consumo à evolução das necessidades de desenvolvimento, pela parte final desta disposição denota-se que, apesar de no artigo 60º da CRP ser identificável um dever de “desconsumo” dos bens que sejam prejudiciais à prossecução de interesses coletivos, surge aqui o legislador constituinte a impor que a tributação sobre o consumo seja particularmente direcionada a onerar “consumos de luxo”, numa expressão que já vem do texto original de 1976 e que se justificará pela tentativa de ultrapassar o insucesso dos impostos sobre o consumo na redistribuição da riqueza.

Identifica-se, portanto, à luz de distintas disposições constitucionais (artigos 60º e 104º, nº 4, da CRP) uma dupla imposição sobre o legislador ordinário em matéria de consumo: desincentivar o consumo de bens que causem externalidades negativas (em particular, para o ambiente e saúde pública) ou de bens que sejam de luxo. A concretização desta dupla exigência conhece, não obstante, alcances totalmente distintos. Foquemo-nos, agora, na que aos consumos de luxo respeita.

A redação original do (então) artigo 107º, nº 4, da CRP, era a seguinte: *“A tributação do consumo visará adaptar a estrutura do consumo às necessidades da socialização da economia, isentando-se dela os bens necessários à subsistência dos mais desfavorecidos e suas famílias e onerando-se os consumos de luxo”*.

Na revisão de 1982, o preceito passou a ter a redação que ainda hoje conhecemos, o que significa que a sua letra se manteve inalterada mesmo depois da adesão de Portugal à (então) Comunidade Europeia. Sabendo que a adesão levou, para além da alteração formal do texto da constituição (por via de uma revisão constitucional), a uma reorientação interpretativa do mesmo, e sabendo que a concretização do mercado interno em muito dependia (e depende) da forma como os Estados Membros disciplinam jurídico-tributariamente

²⁶ Saliente-se, porém, que a conclusão no sentido em que o imposto é regressivo é fruto de uma análise que se centra nos rendimentos, desconsiderando a poupança e sem atender às despesas. O IVA é tido como regressivo quando é aferido como correspondendo a uma percentagem do rendimento atual. É, porém, capaz de ser tido como proporcional ou ligeiramente progressivo quando aferido como uma percentagem do gasto atual. A propósito, *vide* o estudo de Alastair THOMAS, “Reassessing the regressivity of the VAT”, *OECD Taxation Working Papers*, nº 49, 2020, disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/b76ced82en.pdf?expires=1629628386&id=id&accn ame=guest&checksum=ACDDB8074EF2890145613C592604AD7F>.

as trocas de bens e serviços, questiona-se o motivo pelo qual o legislador constituinte manteve a redação nos aludidos termos. Sobretudo porque já desde de 1992 que no Tratado de Maastricht se previa, no seu artigo 99º, a harmonização jurídico-normativa das legislações dos Estados Membros relativas à tributação sobre o consumo, na medida em que tal harmonização fosse necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno, numa solução que se manteve no Tratado de funcionamento da União Europeia, de acordo com o disposto no atual artigo 113º.

É certo que a adesão à União Europeia não implicava, necessariamente, e em primeiro lugar, a revisão do preceito. Da circunstância de Portugal ser um Estado Membro não resulta a anulação da intervenção constituinte nesta matéria, até porque a osmose entre o texto constitucional e o Direito da União Europeia ocorre no que concerne ao Direito *primário* da União. Por outro lado, e não obstante, a Assembleia da República não conhece competência para, sem mais, alterar o quadro jurídico-tributário em matéria de IVA, de impostos especiais de consumo e sobre direitos aduaneiros, perante as exigências que se colocam entre os Estados Membros de harmonização e de uniformização (no último caso) dos respetivos quadros jurídicos. Aliás, na redação de hoje a Constituição garante apenas, nos termos dos artigos 161º, alínea n), e 163º, alínea f), o seguinte:

- (i) uma mera intervenção de pronúncia da Assembleia da República sobre matérias pendentes de decisão em órgãos no âmbito da União Europeia que incidam na esfera da sua competência legislativa reservada – desde logo, em matéria de impostos [artigo 165º, nº 1, alínea i)];
- (ii) uma mera intervenção de acompanhamento e de apreciação da participação de Portugal no processo de construção da União Europeia.

Ainda que a Constituição garanta a participação parlamentar na União Europeia²⁷, não menosprezando o valor democrático do Parlamento, a

²⁷ Esta participação é disciplinada pela Lei nº 43/2006, de 25 de agosto, relativa ao acompanhamento, apreciação e pronúncia pela Assembleia da República no âmbito do processo de construção da União Europeia.

expressão “mera” intervenção é aqui propositadamente empregue, considerando que o legislador constituinte não assegura à Assembleia da República uma participação vinculativa neste âmbito, a qual seria, de resto, incompatível com a construção do próprio projeto europeu. Mesmo que esteja em causa – como pode estar, no caso dos elementos essenciais de impostos sobre o consumo (incidência, taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes) – matéria reservada da Assembleia da República, parece ser inconciliável com os compromissos assumidos por Portugal aquando da adesão à então Comunidade Europeia que fosse imposto o afastamento do voto positivo português na aprovação de um diploma europeu contrário ao Direito interno ordinário/infra constitucional. É o que justifica que as Diretivas da União Europeia, enquanto instrumento privilegiado para disciplinar a tributação sobre o consumo, surjam com um carácter verdadeiramente detalhado e rigoroso, esgotando a regulação da matéria e acabando por reduzir (se não mesmo, anular) a atuação dos Estados Membros.

Retomando o que se dizia a propósito do disposto no artigo 104º, nº 4, da CRP, em causa não deixa de estar um preceito marginalizado, pouco compatível (no mínimo) com o Direito da União Europeia em matéria de tributação sobre o consumo. Dizer-se que este preceito, atenta a interpretação que dele deverá ser feita, serve de reflexo da forma como a Constituição é constituída por normas que proclamam valores ideais²⁸ será arriscado, considerando que ainda que se compreenda o sentido da disposição (e não necessariamente que se concorde com a mesma) –, em cumprimento de exigências de consenso, talvez como “compromisso apócrifo”, e à luz não do princípio da capacidade contributiva mas sim como concretização do Estado social – a ausência de qualquer concretização quanto ao que se deverá entender como consubstanciando “consumos de luxo” retira-lhe efetividade²⁹. A abertura e a indeterminação do preceito impedem o controlo da constitucionalidade nesta matéria, o que afasta a possibilidade de existência de inconstitucionalidade por omissão. O legislador ordinário tem ignorado esta disposição, não se podendo dizer que o que serve de objeto aos impostos

²⁸ Cf. Álvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, *La Constitución fiscal de España*, op. cit., p. 60.

²⁹ A propósito do esgotamento do disposto no artigo 104º, nº 4, vide José Casalta NABAIS, “Ainda fará sentido o artigo 104º da Constituição”, in AAVV, *Por Um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, 2015, pp. 135 e ss.

especiais de consumo (o consumo de álcool, de bebidas alcoólicas, de bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes; produtos petrolíferos e energéticos; e tabaco) represente um “consumo de luxo”, nem revelam, sequer, uma acrescida capacidade contributiva, pelo que não será por esta via que se fará uma penalização fiscal dos consumos de vaidade.

Em causa está um exemplo da forma como as normas escritas da Constituição não são inderrogáveis ou impermeáveis perante o Direito da União Europeia, cuja convicção de obrigatoriedade tem, necessariamente, ganho cada vez mais força. Assim, apesar de em causa estar uma “imposição constitucional”³⁰, conhece força diminuta, considerando a forma como a tributação sobre o consumo é, essencialmente, determinada pelo Direito da União Europeia. A margem de intervenção do Estado nacional em matéria de tributação sobre o consumo é muitíssimo reduzida, pelo que a intervenção que, em concreto, o Estado poderá ter, nesta matéria, ao nível do desenvolvimento jurídico-normativo, fica necessariamente limitada pelo que ao nível do Direito da União Europeia se produz, enquanto ordem jurídica prevaemente na configuração do sistema fiscal nacional.

O disposto no artigo 104º, nº 4, da CRP, não pode, portanto, deixar de ser interpretado em consonância com o disposto no artigo 8º, nº 4, da CRP, do qual decorre a vigência interna do Direito da União Europeia nos termos definidos por esse mesmo ordenamento³¹. O *dictum* do legislador constituinte, nesta matéria, já não parece, assim, ser tão intenso³², atento o espaço particularmente reduzido dos Estados Membros que, perante uma Diretiva emanada nestas matérias, tendem a concretizar uma transposição em bloco, em expressão do fenómeno de “europeização da legislação”, perante um verdadeiro “*Derecho de ejecución*” e não um “*Derecho de creación*”³³. Aliás,

³⁰ Cf. J. J. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, op. cit., p. 1101.

³¹ A propósito da relação entre o Direito da União Europeia e o Direito nacional, em particular, com as normas constitucionais, *vide*, com especial interesse, o acórdão do Tribunal Constitucional português nº 422/2020. Para uma adequada densificação do sentido do disposto no artigo 8º, nº 4, da CRP, *vide* Paulo OTERO, *Direito constitucional português*, op. cit., pp. 133 e 134.

³² No mesmo sentido, *vide* Filipe de Vasconcelos FERNANDES, *Direito Fiscal Constitucional – Introdução e princípios fundamentais*, Lisboa, AAFDL Editora, 2020, pp. 242 e ss.

³³ Cf. Clemente CHECA GONZÁLEZ, *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, Cuadernos Civitas, Thomson Reuters, 2019, p. 76. Sobre o caminho que tem vindo a ser percorrido, no sentido de um federalismo fiscal, *vide* o nosso “The New Conditionality Regime (Regulation (EU, Euratom) 2020/2092) – The Rule of Law as a meta-principle and the emergence of a Law of execution in tax matters”, *Jean Monnet Network on EU Law Enforcement, Working Paper*

ninguém conhecerá a Constituição económica e fiscal portuguesa se se limitar à leitura e interpretação do texto da normatividade constitucional “oficial”³⁴. A adequada interpretação da Constituição económica, hoje, não se pode ficar por aquele que é o seu texto “oficial”, sendo “na normatividade integrante do Direito da União Europeia que reside o cerne da Constituição económica portuguesa”³⁵, havendo quem fale na respetiva dissolução perante a emergência de uma “constituição económica europeia”³⁶. De uma constituição dirigente (na versão originária de 1976) ao serviço de uma economia dita socialista, passou-se para uma constituição dirigente ao serviço do mercado interno.

5. A ausência de neutralidade estadual em matéria de tributação do consumo

As considerações até aqui tecidas revelam a forma como o Estado é (ou pode ser) interventivo em matéria de consumo, a qual acaba, portanto, por não se integrar num dos espaços de autodeterminação em que os poderes políticos e sociais não podem entrar. O Estado não se encontra, abstrata e constitucionalmente, subordinado ao princípio da neutralidade, o qual imporia que o Estado escolhesse “soluções inteiramente neutras em relação às autocompreensões individuais e coletivas”³⁷. O Estado intervém na esfera da sociedade, moldando os comportamentos económico-sociais dos seus membros, caminhando no sentido de um Estado fiscal social³⁸. E constitucionalmente o Estado não se encontra vedado de utilizar os tributos com o

Series, nº 01/22, disponível em <https://jmn-eulen.nl/wp-content/uploads/sites/575/2022/05/WP-Series-No.-01-22-The-Rule-of-Law-as-a-meta-principle-and-the-emergence-of-a-Law-of-execution-in-tax-matters-Andreia-Barbosa.pdf>

³⁴ Cf. Paulo OTERO, *Direito constitucional português, op. cit.*, p. 225.

³⁵ Cf. Paulo OTERO, *Direito constitucional português, op. cit.*, p. 222.

³⁶ Cf. Eduardo Paz FERREIRA, “A Constituição de 1976: ‘que reste-t-il de nos amours?’”, in Jorge Miranda (org.), *Perspetivas Constitucionais – Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 1996, p. 408. No mesmo sentido, ainda que de forma não estritamente reconduzida à Constituição económica, “poder-se-á dizer que certas normas do direito da União Europeia podem concorrer com o Direito Constitucional interno na composição da Constituição do Estado” – cf. Manuel Afonso VAZ, *Teoria da Constituição – O que é a Constituição, hoje?*, 2ª edição, Porto, Universidade Católica Editora, 2015, p. 127.

³⁷ Ainda que a propósito de um distinto contexto, vide Nuno Manuel Pinto OLIVEIRA, *O direito geral de personalidade e a “solução do dissentimento” – ensaio sobre um caso de “constitucionalização do Direito civil”*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 163.

³⁸ Cf. José Casalta NABAIS, *Problemas nucleares de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2020, p. 196.

objetivo principal ou dominante de serem evitados certos comportamentos dos seus destinatários, impedindo que surja o facto gerador.

É sobretudo em matéria de tributação sobre o consumo que o uso de medidas tributárias com propósitos de intervenção económica e social tem lugar, apesar de ser também aqui que o princípio da neutralidade é elevado a trave-mestre fundamental.

Diz-se que um imposto é neutro quando não interfere nas decisões dos agentes económicos. Em sede de IVA, o imposto opera com base no método subtrativo indireto nas várias fases do processo produtivo, sendo dada aos produtores a liberdade de escolher o que produzir e como produzir (neutralidade no produtor), ao mesmo tempo que se permite aos consumidores a liberdade de escolher o que consumir, sem os afastar da sua inclinação natural (neutralidade no consumidor)³⁹. Assim, é essencialmente na sua perspetiva económica que a neutralidade é encarada no contexto do IVA, no sentido em que os processos económicos não devem ser afetados por influências externas, desde logo pela tributação, numa espécie de tradução económica de um “princípio de não ingerência” – o operador económico terá o direito à menor desvantagem tributária possível⁴⁰.

Mas este efeito de neutralidade não é transversal a todas as imposições sobre o consumo. Os impostos extrafiscais não se encontram particularmente imbuídos pelo espírito da neutralidade⁴¹. Os legisladores europeu e nacional consagraram soluções capazes de influenciar verdadeiramente os termos em que as operações de venda de bens e de prestações de serviços são concretizadas, atentas as finalidades subjacentes a este tipo de tributação, que ultrapassam as que se reconduzem à arrecadação de receita tributária e que se estendem à repressão de consumos – ao “desconsumo”. Os impostos

³⁹ Cf. Sérgio VASQUES, *Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 105.

⁴⁰ A teoria económica, porém, demonstra que a neutralidade, nos termos expostos, é impossível de se atingir, considerando que qualquer tributo distorce as escolhas económicas, pelo que os impostos não podem, por definição, ser neutrais. Neste sentido e para um estudo a propósito da forma como a neutralidade é encarada no contexto da tributação internacional, vide Cees PETERS, *On the Legitimacy of International Tax Law*, IBFD Doctoral Series, 2014, pp. 106 e ss. No mesmo sentido, “[t]oda a fiscalidade produz hoje inevitáveis modificações na economia; entende-se hoje que o imposto é ‘neutro’ quando opera modificações homotéticas, iguais para todos os elementos do meio económico” – cf. PITTA E CUNHA, “A tributação do valor acrescentado”, in AAVV, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Almedina, 2008, p. 113.

⁴¹ Particularmente a propósito da extrafiscalidade na tributação aduaneira, vide o nosso *Direito aduaneiro multinível*, Lisboa, Petrony, 2022.

extrafiscais podem significar a proibição de consumo (se o consumidor, pela ausência de recursos, não pode, simplesmente consumir) ou a limitação do consumo, sacrificando, total ou parcialmente, a liberdade de escolha dos consumidores, enquanto *prohibitory taxes*. Saliente-se que a circunstância de a extrafiscalidade assumir preponderância nestas imposições não é capaz, ainda assim, de lhes retirar a qualidade de *impostos*. À luz da doutrina financeira e fiscal alemã, que criou a *Umgekehrte Nebenzweck Theori* (numa versão melhorada da inicialmente criada *Nebenzweck Theorie*) afastando-se a ideia de que aos impostos não poderiam ser atribuídos objetivos de ordenação social, a extrafiscalidade pode constituir uma finalidade secundária dos impostos sem que, por força da mesma, percam a sua natureza⁴². Assim, à luz desta *Teoria da Finalidade Secundária Invertida*, os impostos não perdem a sua natureza mesmo quando a angariação de receita constitua uma sua finalidade secundária. A extrafiscalidade apenas descaracterizará um imposto quando revista uma intensidade tal que o objetivo fiscal da angariação de receita lhe seja absolutamente alheio⁴³.

A título de exemplo, os impostos especiais de consumo são usados, precisamente, como instrumentos de interiorização de externalidades negativas, com o propósito – nem sempre atingindo, perante a rigidez da procura dos bens que lhes servem de objeto – de influenciar as escolhas dos consumidores. Obedecendo ao princípio da equivalência, tais impostos procuram onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do

⁴² Também no sentido em que a posição dominante das finalidades extrafiscais de uma determinada imposição não afasta a sua qualificação como impostos, *vide* Juan MARTÍN QUERALT *et al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28ª edição, Madrid, Editorial Tecnos, 2017, p. 76, e Stefan HOMBURG, *Allgemeine Steuerlehre*, Valhen, Munique, 2010, pp. 57 e ss.

⁴³ Em conformidade com os exemplos avançados por José Casalta Nabais, o BVerfG considerou que as imposições que recaem sobre transportes próprios das empresas e sobre o transporte rodoviário de mercadorias se reconduziam à figura do imposto, considerando o elemento finalístico da tributação, no sentido em que a expectativa do legislador era a de obter receitas com a respetiva cobrança, ainda que tivesse primordialmente em vista a política de transportes e a melhoria da situação financeira da ferrovia federal alemã, respetivamente. Também o Tribunal Constitucional espanhol considerou o imposto andaluz sobre as terras não aproveitadas e o imposto extremo sobre devesas classificadas com deficiente aproveitamento como verdadeiros impostos, ainda que estivessem direcionados à dissuasão dos titulares das respetivas propriedades do incumprimento das obrigações inerentes à função social da propriedade da terra. Neste sentido, *vide* José Casalta NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, pp. 631 e 632.

ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária (artigo 2º do Código dos impostos especiais de consumo)⁴⁴.

Neste sentido, o regime jurídico dos impostos que incidem especialmente sobre determinados consumos é erigido, para além do mais e de forma mais imediata, como instrumento ao serviço de um dever de “desconsumo”, surgindo o respetivo pagamento – quando o consumo, ainda assim, tem lugar – sobretudo como expressão do direito à liberdade de consumo e não como reflexo de um “patriotismo fiscal” que, em bom rigor, parece ainda não existir em Portugal⁴⁵.

⁴⁴ Outros exemplos podem ser apontados no que especialmente se reporta à componente ambiental: a “taxa” sobre as lâmpadas de baixa eficiência energética, criada pelo Decreto-Lei nº 108/2007, de 12 de abril, e a “contribuição” sobre sacos de plástico leves, regulada pelos artigos 30º e seguintes da Lei nº 82-D/2014, de 31 de dezembro.

⁴⁵ Sobre o patriotismo fiscal nos Estados Unidos da América, *vide* Vanessa S. WILLIAMSON, *Read my Lips. Why Americans are Proud to Pay Taxes*, Princeton, Princeton University Press, 2017.