

Universidade Católica Portuguesa

Faculdade de Direito – Escola de Lisboa

Mestrado em Direito Fiscal



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

O soda tax português

Maria Francisca Lopes de Oliveira Gomes Quaresma

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, realizada sob orientação de
Tânia Carvalhais Pereira

Lisboa,

julho de 2022

Esta página foi deixada em branco propositadamente

Palavras-chave: impostos indiretos, impostos especiais de consumo, *excises*, *soft drinks*, *sin taxes*, *soda tax*, *sugar tax*, *fat tax*.

Agradecimentos

Aos meus pais,

À minha irmã Sara,

Aos meus amigos de sempre,

Que, perto ou longe, nunca me largam a mão.

À Prof.^a Tânia Carvalhais Pereira, pelo apoio e
acompanhamento.

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO	8
2. CARACTERIZAÇÃO E MECÂNICA DOS IEC NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS	11
2.1. ÂMBITO E FINALIDADES	11
2.2. LEGITIMAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DOS CONSUMOS ESPECIAIS	14
3. SODA TAX: O MODELO PORTUGUÊS	16
3.1. FUNDAMENTOS E IMPLEMENTAÇÃO	16
3.2. INCIDÊNCIA SUBJETIVA E FORMALIDADES	20
3.3. BASE TRIBUTÁRIA E FACTO GERADOR	23
3.4. ISENÇÕES	25
3.5. TAXAS	28
3.6. PRODUÇÃO, ENTRADA NO TERRITÓRIO NACIONAL E IMPORTAÇÃO	28
3.7. CIRCULAÇÃO DE BENS SUJEITOS A IEC	30
3.8. LIQUIDAÇÃO, PAGAMENTO E REEMBOLSO	31
4. SUGAR TAX PELO MUNDO: O CASO MEXICANO E O CASO INGLÊS.	32
5. CONCLUSÕES	41
6. BIBLIOGRAFIA.....	47
7. JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA	55

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AT: Autoridade Tributária

CAE: Código de Atividades Económicas

CAU: Código Aduaneiro da União

CIEC: Código dos Impostos Especiais de Consumo

DIC: Declaração de Introdução no Consumo

EIPAS: Estratégia Integrada para a Promoção da Alimentação Saudável

IABA: Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas

IDH: Índice de Desenvolvimento Humano

IEC: Impostos Especiais de Consumo

ISP: Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos

IT: Imposto sobre o Tabaco

IVA: Imposto sobre o Valor Acrescentado

LOE: Lei do Orçamento de Estado

ML.: Mililitros

NC: Nomenclatura Combinada

NATO: North Atlantic Treaty Organization

OMS: Organização Mundial de Saúde

PIB: Produto Interno Bruto

RGIT: Regime Geral das Infrações Tributárias

SDIL: Soft Drinks Industry Levy

SH: Sistema Harmonizado

SNS: Serviço Nacional de Saúde

UE: União Europeia

Vol.: Volume

1. Introdução

A presente dissertação tem como objetivo a análise do designado *soda tax*, no contexto mais amplo dos Impostos Especiais do Consumo (IEC). A implementação do imposto em Portugal, em 2017, teve em conta as preocupações de saúde pública de entidades com destaque internacional, como a Organização Mundial de Saúde (OMS)¹, e respetivas recomendações já atendidas por vários Estados membros da União Europeia (UE) e também por países terceiros. A escolha deste tema justifica-se pelo interesse do estudo da complementaridade das duas áreas do saber – o Direito e a Saúde – e pelo impacto significativo que a tributação pode ter na modificação de hábitos de consumo e dos comportamentos da sociedade.

Para uma análise comparativa de regimes selecionamos o México, enquanto ponto de referência, por ter sido o primeiro país onde foi implementado um imposto semelhante, e o Reino Unido, por ser um país com o qual Portugal, historicamente, sempre manteve relações comerciais e, ainda hoje, consubstanciar um dos principais mercados de exportação de vinhos portugueses. Tendo em consideração as características próprias do tributo e a reação pública à respetiva imposição, pretende-se concluir se um eventual alargamento da base de incidência, no sentido de caminhar para um *sugar tax*, é conforme com os princípios gerais de direito nacional e europeu. Simultaneamente, pretendemos analisar e destacar as implicações práticas, em termos de política fiscal, que esta mudança poderia ter no plano da receita, da oferta e da procura.

Designados em francês por *accises* e em inglês por *excises*, os IEC constituem uma das formas mais antigas de tributação². Com a criação e desenvolvimento da União Europeia e a progressiva harmonização destes impostos assistimos ao surgimento do mercado único, caracterizado pela abolição dos controlos fiscais e das fronteiras em benefício da livre circulação de bens. A construção do mercado único europeu fez ressurgir a importância destes tributos que, a partir do século XIX, tinham perdido o seu lugar de destaque por toda a Europa³.

¹ WHO – «Taxes on sugary drinks: Why do it?» e WHO – «Reducing consumption of sugar sweetened beverages to reduce the risk of unhealthy weight gain in adults – Biological, behavioural and contextual rationale».

² Silva, André e Monteiro, Jorgina - «Aspetos Jurídicos e Científicos dos Impostos Especiais sobre o Consumo», *Centro de Investigação Jurídico-Económico da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, p. 10.

³ Rapoula, Mariana Magalhães - «Excise Taxation of Beer and other Deadly Sins», Master thesis presented to Universidade Católica Portuguesa to obtain the Master's Degree in Tax Law, 2017, pp. 10-11.

Ao longo do século XX a tributação seletiva dos consumos foi-se concentrando num conjunto determinado de impostos especiais mas, com a chegada dos anos 90, foram sendo introduzidos novos impostos com a promessa de tutelarem objetivos extrafiscais. No entender de Rui Oliva, “é a necessidade de receita que predomina e não as justificações extrafiscais da tributação indireta, nomeadamente a da necessidade de redução de certos consumos”⁴. Para Sérgio Vasques e Tânia Carvalhais Pereira, “[os] novos impostos de bagatela [são] ordenados já não a uma extrafiscalidade de regulação económica, mas a uma extrafiscalidade que se prende com a regulação (...) do saudável, do meritório (...)”⁵. Com efeito, os tradicionais instrumentos de finanças públicas têm vindo a mostrar-se ineficientes e, face à pressão para reduzir a carga tributária sobre o trabalho e sobre o investimento, o sistema fiscal encontrou na melhoria da qualidade de vida uma justificação para a procura de novas fontes de receita e, simultaneamente, uma missão a levar a bom porto⁶.

Em Portugal, o designado *soda tax* apresenta-se como um imposto indireto que se inclui no âmbito do Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (IABA), importando, por isso, fazer a distinção entre os dois. A base de incidência do *soda tax* abrange as bebidas com açúcares adicionados ou edulcorantes, as chamadas *soft drinks*, e as bebidas com um teor alcoólico superior a 0,5% vol. e inferior a 1,2% vol. Em tese, este imposto pretende travar a ingestão excessiva de açúcar, minimizando o surgimento de doenças como a obesidade ou a diabetes. Por seu turno, o campo de incidência mais geral e abrangente do IABA versa sobre as bebidas cujo teor alcoólico exceda 1,2% vol., tendo como objetivo primordial a redução do consumo de álcool e os problemas que dele advêm, como são exemplo os acidentes rodoviários e os custos para o Serviço Nacional de Saúde (SNS) com o tratamento de doenças como a cirrose hepática. Ou seja, o *soda tax*, enquanto modalidade do IABA, traduz um alargamento da sua base de incidência, ambos atuando na promoção da saúde pública ao abrangerem um leque amplo e diversificado de produtos tidos como nocivos. Por outro lado, o *soda tax* difere do *sugar tax*, em virtude de este último alargar o seu âmbito de incidência, já que além dos líquidos, pretende tributar também os produtos alimentares sólidos adicionados de açúcar,

⁴ Oliva, Rui - «O papel dos impostos de consumo na tributação indireta», *Fisco. Lisboa: Proinfec., Ano 9, N.º 80/81, 1997*, p. 52.

⁵ Vasques, Sérgio e Pereira, Tânia Carvalhais – *Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, 2016, p. 52.

⁶ Afonso, António Brigas – «Novas tendências da fiscalidade na área dos Impostos Especiais de Consumo».

colocando em cima da mesa a possibilidade da implementação de um imposto especial de consumo de âmbito (ainda) mais alargado⁷.

O *soda tax* distingue-se, ainda, do designado *fat tax*, o qual, de forma ambiciosa, procura abranger “alimentos e bebidas adicionadas de açúcar e alimentos adicionados de sal, gorduras ou outros componentes sem valor nutricional”⁸. A aplicação de um imposto deste tipo na Dinamarca não teve o impacto esperado, quer ao nível da alteração dos hábitos de consumo da população, quer ao nível da receita angariada para os cofres do Estado⁹. Acresce ainda que, graças aos efeitos negativos que o *fat tax* teve no setor da restauração e de diminuição generalizada do consumo interno¹⁰, o imposto esbarrou numa forte oposição, fatores que contribuíram para a sua revogação¹¹. Em 2018, Portugal também tentou implementar aquilo que poderia vir a configurar um *fat tax*, ao qual seria dado o nome “imposto da batata frita”. No entanto, esta proposta acabaria por ser abandonada sobretudo pela resistência encontrada junto dos operadores económicos do setor: o imposto incidiria sobre produtos com um elevado nível de produção nacional, além do expectável agravamento das condições de funcionamento dos vários setores produtivos. Contudo, a iniciativa abriu a porta para as negociações entre os governos e a indústria alimentar no sentido de haver um incentivo à redução do sal, do açúcar e das gorduras saturadas nos alimentos, de acordo com as orientações da OMS¹².

A parte geral do Código dos Impostos Especiais do Consumo (CIEC)¹³ prevê um conjunto de normas sobre a tributação dos tabacos manufacturados e dos produtos petrolíferos e energéticos, do álcool e das bebidas alcoólicas e, desde 2017, das bebidas adicionadas de açúcares e edulcorantes. Por outro lado, a parte especial do Código regula os aspetos específicos da tributação de cada um destes produtos¹⁴. Apesar da sua inserção no CIEC, o imposto sobre as bebidas açucaradas gozou, aquando da sua implementação,

⁷ Alguns *sales taxes* em vigor em alguns estados dos Estados Unidos tributam pesadamente os doces, assemelhando-se, portanto, a um *sugar tax* – *cf.* Pereira, Tânia Carvalhais e Rapoula, Mariana Magalhães - «A implementação agridoce de um *soda tax* em Portugal», in Piscitelli, Tathiane e Bernaud, Renata. *Tributação e Saúde – Um diálogo interdisciplinar entre Direito, Saúde e Economia* (no prelo), p. 11.

⁸ Pereira, Tânia Carvalhais e Rapoula, Mariana Magalhães, *op. cit.*, p. 11.

⁹ Haines, Anjana – «Sugar tax: The winners and losers», *International Tax Review*, 2017.

¹⁰ O aumento dos preços provocou um efeito-substituição entre produtos do mercado interno e internacional.

¹¹ Pereira, Tânia Carvalhais e Rapoula, Mariana Magalhães, *op. cit.*, pp. 11-12

¹² Chazelas, Eloi *et al.* – «Sugary drink consumption and risk of cancer: results from NutriNet-Santé prospective cohort», *British Medical Journal*, nº 10.1136/bmj.l2408, 2019.

¹³ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010 de 21 de junho, que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva 2008/118/CE, de 16 de dezembro.

¹⁴ Afonso, António Brigas e Fernandes, Manuel Teixeira – *Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado e Atualizado* e Ferreira, Rogério Fernandes e Fernandes, Manuel Teixeira – «O novo código dos impostos especiais sobre o consumo».

de uma margem de conformação legislativa nacional, dada a falta de harmonização a nível europeu. Deste modo, foi através de um instrumento avulso, a Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, que se veio regulamentar a tributação deste tipo de bebidas e se puderam delinear os contornos do regime em momento posterior ao da aprovação do regime geral.

2. Caracterização e mecânica dos IEC no ordenamento jurídico português

2.1. Âmbito e finalidades

Os IEC estão a meio caminho entre as taxas e os impostos, em muito se assemelhando às contribuições, e incidem apenas sobre bens determinados que são consumidos por pessoas com os mais variados níveis de rendimento e sobre consumos ditos supérfluos, daqui se inferindo o seu carácter seletivo. Em Portugal, esta categoria tributária incide sobre o álcool (IABA), o tabaco (IT) e os produtos petrolíferos e energéticos (ISP), estando estes harmonizados a nível europeu¹⁵. Os *excises*, enquanto impostos indiretos, são, contrariamente ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), monofásicos, sendo apenas exigíveis no momento da introdução no consumo e livre circulação e posteriormente repassados ao consumidor final¹⁶.

Os consumidores são, periodicamente, confrontados com uma subida dos preços (“*pass-through effect*”), sendo, por isso, importante analisar a elasticidade da procura dos produtos visados¹⁷ por estes impostos. Se a elasticidade for elevada, registar-se-á uma descida abrupta na procura, o que poderá determinar que a receita fiscal fique aquém do

¹⁵ Conforme vimos, os impostos especiais foram alvo de um “processo de eliminação seletiva” no final da década de noventa e apenas os *traditional excise duties* foram harmonizados. O IABA, mais concretamente, foi harmonizado através da Diretiva n.º 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992. Além dos produtos abrangidos pelos impostos especiais de consumo tradicionais, muitos outros são tributados a nível nacional de cada Estado membro através de impostos, taxas e contribuições, tendo em conta as escolhas e os hábitos de consumo de cada país. Por isso se diz que este tipo de tributação fomenta a tão desejável justiça tributária, uma vez que permite moldar a política fiscal nacional de acordo com a realidade própria de cada país.

¹⁶ Afonso, António Brigas - «Notas sobre o Código dos Impostos Especiais do Consumo», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 402, 2001, p. 151.

¹⁷ Os IEC são definidos como impostos indiretos sobre o consumo e não como contribuições ou direitos aduaneiros – *vide* Acórdão do STA, Processo n.º 240/2010, de 2 de junho de 2010. O imposto indireto foi pensado para que o seu encargo fosse repercutido até ao consumidor final. Foi neste sentido que estabeleceu o Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), de 14 de janeiro de 2016, *Comissão Europeia c. Reino da Bélgica*, processo C-163/14, ECLI:EU:C:2016:4. Por outro lado, sobre a possibilidade dos consumidores/compradores serem reembolsados pelo imposto que lhes foi repercutido, *vide* Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção), de 20 de outubro de 2011, *Danfoss A7S e Sauer-Danfoss ApS c. Skatteministeriet*, processo C-94/10, ECLI:EU:C:2011:674.

previsto, mas, por outro lado, os objetivos de melhoria dos hábitos de consumo serão cumpridos. Se, porventura, a procura se mostrar inelástica, os efeitos do imposto serão diminutos relativamente à redução do consumo, o que manterá as receitas fiscais no nível estipulado, mas não se traduz em benefícios para a saúde. Isto é, nem sempre é possível aferir com exatidão qual será o impacto real da medida fiscal e se se verificarão efeitos-substituição ou efeitos-rendimento entre produtos tributados e outros não tributados, mas não necessariamente menos nocivos. O preço dos produtos pode aumentar ou não dependendo se os produtores e retalhistas repassam o encargo do imposto para os consumidores ou se, pelo contrário, o internalizam, o que vai depender da margem de influência que os produtores e retalhistas tenham no mercado.

Por definição, os produtos sujeitos a IEC são de consumo generalizado, mas não de primeira necessidade. Esta categoria tributária incide sobre consumos especiais, logo não se pretende que as bases de incidência sejam largas. Na grande maioria dos casos são contemplados bens que são prejudiciais à saúde pública¹⁸ ou ao ambiente, que trazem um determinado grau de satisfação ao consumidor e que têm poucos ou nenhuns substitutos¹⁹. Numa palavra, em relação aos bens cuja procura é inelástica, os consumidores mostram-se dispostos, as mais das vezes, a suportar o agravamento da tributação e a sua implicação nos preços sem contestarem ou sem prescindirem do seu consumo. A oferta, por outro lado, também não se vê significativamente afetada, o que faz com que esta tributação de exceção seja eficiente do ponto de vista da obtenção de receita²⁰.

Duas das principais características dos produtos sujeitos a IEC são a sua insensibilidade e regressividade. Um imposto regressivo caracteriza-se pela sua invariabilidade de acordo com o rendimento do comprador ou do vendedor e, assim, retira uma fatia considerável do rendimento daqueles que pertencem a classes socioeconómicas mais desfavorecidas²¹. A diminuição da compra/consumo dos alimentos sobre os quais incide a taxa é compensada pelo consumo de produtos mais baratos, mas de mais baixa qualidade ou, pelo menos, com características nutricionais semelhantes.

Ao contrário do que assistimos em sede de IVA, nos IEC encontramos apenas uma taxa aplicável a cada bem, o que significa que se promove a equidade horizontal, ao

¹⁸ Fusco, Gabriela – *Impostos Especiais do Consumo em Portugal: a extrafiscalidade e a saúde*. Dissertação apresentada ao ISG para a obtenção do grau de Mestre em Gestão Fiscal, 2016.

¹⁹ Vasques, Sérgio – «Origens e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo», pp. 71-77.

²⁰ A escolha dos bens de procura mais rígida para serem a base deste tipo de tributação levanta problemas de várias ordens, nomeadamente de ordem político-filosófica, já que, idealmente, o Estado deve orientar os impostos para os bens de maior elasticidade.

²¹ Rapoula, Mariana Magalhães, *op. cit.*, p. 12.

invés da equidade vertical. Os IEC refletem as externalidades que os produtores e consumidores impõe à comunidade. O que se pretende é onerar determinados hábitos de consumo de modo a serem desencorajados, independentemente do nível de rendimentos do consumidor ou do lucro do produtor. No entanto, da perspetiva dos consumidores, dificilmente haverá uma diminuição no consumo destes produtos, já que a sua procura se caracteriza pela inelasticidade: isto é, independentemente do preço final, a procura tenderá a manter-se constante.

Os IEC podem contribuir para reduzir o consumo de determinados produtos, desde logo pelo facto de se diluírem no preço e, serem, por isso, relativamente “impercetíveis” para os consumidores²². No caso particular do designado *soda tax*, estas potencialidades pretendem traduzir-se em melhorias significativas ao nível da saúde pública. O controlo das doenças associadas à ingestão excessiva de açúcar provocará uma poupança anual de vários milhões de euros²³, uma vez que, assim, diminuir-se-ão os cuidados de saúde dirigidos a cidadãos obesos e diabéticos, o que, no limite, terá um impacto positivo no Produto Interno Bruto (PIB) do país.

A parte geral do CIEC centra-se na previsão das formalidades da introdução no consumo e nas regras aplicáveis à produção, armazenamento e circulação de bens em regime de suspensão²⁴. O legislador nacional, por imposição de transposição do que já tinha estipulado o legislador europeu na Diretiva n.º 2008/118/CE, de 16 de dezembro, instituiu a regra da tributação no destino, com o intuito de aproximar a liquidação e a cobrança do imposto do momento e local do consumo, circulando os produtos com o imposto suspenso até à respetiva introdução no consumo.

O IABA incide, entre outros produtos, sobre o álcool e bebidas alcoólicas e foi neste enquadramento que foi aditada a Secção II, que consubstancia o que se pode designar por *soda tax*. O *soda tax* português incide sobre as bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes, as bebidas com um teor alcoólico reduzido (superior a 0,5% vol. e inferior ou igual a 1,2% vol.) e os concentrados.

A tributação de consumos especiais é associada a consumos “pecaminosos” e recrimináveis e apenas atinge determinadas franjas da população, o que faz com que seja para muitos um problema distante e a sua mobilização pública seja, por isso, reduzida.

²² Vasques, Sérgio e Pereira, Tânia Carvalhais, *op. cit.*, p. 62.

²³ Graça, Pedro e Gregório Maria João, Santos *et al.* – «Redução do Consumo de Açúcar em Portugal: Evidência que Justifica Ação», p. 13.

²⁴ Agrellos, Miguel Durham e Pereira, Tânia Carvalhais – «O regime geral do novo Código dos Impostos Especiais de Consumo: breve análise», p. 3.

Assim sendo, o que se pode concluir é que, através dos IEC, há uma exploração dos vícios destes consumidores²⁵ e do caráter quase indispensável que estes consumos representam para os mesmos²⁶. Os consumos são penalizados e os produtos abrangidos gravemente tributados sob o pretexto de, com isso, se prosseguirem boas intenções e fins extrafiscais válidos, ao mesmo tempo que se obtém receita.

A principal função extrafiscal dos IEC é a repressão de consumos, não fossem eles frequentemente designados por impostos corretivos, proibitórios ou de estrangulamento. Ao agravarem seletivamente a carga tributária de certos consumos, funcionam como alternativa à sua proibição, sem que assim se sacrifique totalmente a liberdade de escolha de cada consumidor. Os impostos especiais de consumo legitimam-se como mecanismo de interiorização de exterioridades negativas: o consumidor suporta o custo social que o seu consumo causa, o que permite uma afetação dos recursos angariados com a tributação a áreas de atuação cuja importância é reconhecida.

2.2. Legitimação da tributação dos consumos especiais

Os *excises* não encontram legitimação no princípio da capacidade contributiva, apenas se justificando por apelo ao princípio da equivalência, plasmado no artigo 2.º do CIEC, uma das vertentes do princípio da igualdade, que assenta num fundamento comutativo. Os IEC procuram compensar os custos para a saúde pública e para o ambiente que os sujeitos passivos causam com os seus hábitos de consumo e que têm implicações para o coletivo. A representação contratual da relação tributária tem sido o mecanismo utilizado para justificar a pesada carga tributária dos IEC: os contribuintes mostrar-se-ão dispostos a fazer sacrifícios desde que lhes seja dada a conhecer a finalidade que a receita obtida com o imposto servirá.

O agravamento do imposto pode fazer com que a procura diminua, pelo facto de o contribuinte não conseguir fazer face a esse aumento do preço mantendo o poder de compra. Pode inclusivamente dar-se o caso de o contribuinte renunciar ao preenchimento do facto tributário, sendo o bem tributado substituído por outro que não o seja ou alterando-se o momento e o local do consumo do bem – efeito-substituição. O consumidor

²⁵ Vasques, Sérgio e Pereira, Tânia Carvalhais, *op. cit.*, pp. 64, 69-72 e 114.

²⁶ Já no século XVIII Adam Smith na sua obra “A Riqueza das Nações” escreveu que o açúcar, o álcool e o tabaco são comodidades que, a não serem essenciais à vida, são universalmente consumidas e, por isso, são extremamente propensas a serem objeto de tributação – cfr. Vasques, Sérgio e Pereira, Tânia Carvalhais, *op. cit.*, pp.75-76.

sofre, portanto, dois tipos distintos de ónus: o do imposto e o da renúncia às suas preferências. Este último é um encargo que não representa receita para o Estado, constituindo apenas perda para o contribuinte (encargo excedente ou *deadweight loss*). Com efeito, a tributação através de IEC é, como vimos, seletiva, não onerando todos os bens e produtos por igual, o que conduz a um encarecimento de uns bens face a outros e leva os consumidores a optar. Neste contexto, é relevante falar-se da curva de Laffer²⁷: até certo ponto esta curva é ascendente, uma vez que o aumento da taxa conduz a um aumento da receita. A partir desse momento, o aumento da taxa passa a desencadear o efeito-substituição, isto é, a curva torna-se descendente e há uma quebra na receita fiscal. Daqui se conclui que a facilidade com que o efeito substituição ocorre implica uma ponderação cautelosa, nomeadamente através do estabelecimento de um limite ao agravamento da taxa do imposto.

A acrescentar ao facto de os IEC serem tributos que encontram terreno fértil e arrecadam receita junto dos consumos especiais cuja procura não apresenta uma oscilação significativa, é ainda de salientar o facto de desencadear custos administrativos e de gestão diminutos²⁸. De facto, a liquidação do imposto no início da cadeia produtiva faz com que o número de produtores, depositários e operadores seja limitado e os mesmos estejam sujeitos a requisitos cada vez mais apertados para obter o respetivo registo e a autorização para o exercício da sua atividade. Restringindo o universo de contribuintes visados, a administração fiscal poupa custos. Não obstante, a pesada carga tributária na qual os *excises* se traduzem conduz, frequentemente, a tentativas de fraude²⁹, pelo que o policiamento constitui um dos aspetos mais importantes da administração destes impostos.

²⁷ Vasques, Sérgio e Pereira, Tânia Carvalhais, *op. cit.*, p. 112.

²⁸ Vasques, Sérgio e Pereira, Tânia Carvalhais, *op. cit.*, pp. 59-61 e 165.

²⁹ Vasques, Sérgio e Pereira, Tânia Carvalhais, *op. cit.*, pp. 165-167.

3. *Soda Tax*: o modelo português

3.1. Fundamentos e implementação

A Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que aprovou a Lei do Orçamento do Estado (LOE) para 2017, introduziu no ordenamento jurídico português o que poderemos designar como *soda tax*, alargando a base de incidência do IABA³⁰, à semelhança daquilo que já se verificava noutros países, como o México³¹. A Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, veio posteriormente regulamentar a tributação das bebidas não alcoólicas. A iniciativa legislativa foi justificada com o aumento dos casos de obesidade em Portugal, especialmente nas camadas mais jovens da população³². Além deste problema, vários estudos têm demonstrado existir uma conexão direta entre o consumo de *snack food* e refrigerantes e o surgimento de doenças cardíacas, diabetes e cáries dentárias³³. A tributação destes produtos poder-se-á traduzir em vantagens a vários níveis: por um lado, a redução destes consumos e, por outro, a obtenção de receitas que irão contribuir para a sustentabilidade dos sistemas de saúde, custeando determinadas despesas associadas à manutenção destes consumos, numa lógica de serem os consumidores mais frequentes a financiar a maior fatia das despesas decorrentes do surgimento de complicações de saúde. De facto, a própria Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, prevê no seu artigo 216.º, a consignação da receita obtida com este imposto à sustentabilidade do SNS e dos Serviços Regionais de Saúde das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, conforme a circunscrição geográfica onde os produtos sejam introduzidos e declarados para consumo.

A LOE para 2017 aditou ao CIEC a Secção II - artigos 87.º-A a 87.º-F -, que preveem que, além das bebidas com açúcares artificiais adicionados, estão igualmente abrangidas por este *soda tax* as bebidas com um reduzido teor alcoólico (inferior a 1,2% vol.). O aditamento desta Secção ao Código foi realizado na sequência do alerta da OMS para o facto de Portugal ter um dos índices mais elevados de excesso de peso³⁴, quando

³⁰ A Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, foi posteriormente alterada pela Portaria n.º 122/2019.

³¹ Boseley, Sarah – «Mexico's sugar tax leads to fall in consumption for second year running», 2017, disponível em <https://www.theguardian.com/society/2017/feb/22/mexico-sugar-tax-lower-consumption-second-year-running>

³² Fusco, Gabriela, *op. cit.*

³³ Graça, Pedro e Gregório Maria João, Santos *et al.*, *op. cit.*, p. 9.

³⁴ Gonçalves, Judite e Santos João Pereira – «Brown Sugar, how come you taste so good? The impact of a soda tax on prices and consumption», 2019, disponível em https://research.unl.pt/ws/portalfiles/portal/26328086/pre_print.pdf

comparado com outros Estados membros da UE. A premissa era simples: através da tributação das bebidas não alcoólicas, sob a forma líquida ou em concentrados, adicionadas de açúcar e outros edulcorantes, restringir o acesso a estes produtos e incentivar a redução do seu consumo, sobretudo das que detinham um teor de açúcar mais elevado.

Os artigos 87.º-D e 87.º-E do Código dos IEC preveem que as regras especiais relativas à produção, armazenagem e circulação de bebidas não alcoólicas deveriam ser definidas por Portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. Neste contexto, foi aprovada a Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, que se propõe estabelecer as regras e procedimentos específicos do regime geral dos IEC³⁵ a observar pelos operadores económicos do setor, num esforço de simplificação face ao disposto no CIEC relativamente às bebidas alcoólicas. À semelhança do que encontramos na Portaria, também no CIEC se prevê que as operações de conservação, produção e utilização poderão ser efetuadas em entreposto fiscal de produção ou de armazenagem³⁶. No que respeita à autorização para a constituição dos entrepostos fiscais, a Portaria vem estabelecer no número 1 do artigo 5.º que a mesma depende de um pedido, efetuado através do preenchimento de um formulário, dirigido à estância aduaneira da jurisdição em que se situam as respetivas instalações, fixando depois as especificidades no caso de se tratar de um entreposto fiscal de produção ou de armazenagem. Por outro lado, a Portaria regula com detalhe, nos seus artigos 6.º e 10.º, as obrigações do depositário autorizado e do destinatário registado de bebidas não alcoólicas, sujeitos passivos de IEC. Tanto na Portaria como no CIEC se prevê que a circulação dos produtos pode ser efetuada entre entrepostos fiscais, de um entreposto para um destinatário registado, para outro Estado Membro e para uma estância aduaneira de saída, no caso de exportação. A circulação, a produção e a armazenagem operam de acordo com o regime geral da suspensão do imposto³⁷. Por último, a Portaria não dispõe sobre as isenções aplicáveis às bebidas não alcoólicas, a base tributável e as taxas, uma vez que o tratamento destes temas foi reservado para os artigos 67.º, 77.º e 78.º do CIEC, no caso das bebidas alcoólicas, e artigos 87.º-B e 87.º-C, se se tratar de bebidas não alcoólicas.

³⁵ *Cfr.* artigo 2.º da Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro.

³⁶ *Cfr.* artigo 82.º do CIEC, no tocante às bebidas alcoólicas. A Portaria esclarece, no seu artigo 3.º, que por entreposto fiscal se entende “o local autorizado pela estância aduaneira competente, onde são produzidas, armazenadas, recebidas ou expedidas” as mercadorias. No artigo 4.º é feita a distinção entre entreposto fiscal de produção e de armazenagem.

³⁷ *Cfr.* artigo 85.º, para as bebidas alcoólicas, que nos remete para o artigo 35.º da parte geral, e artigos 87.º-D e 87.º-E, para as bebidas não alcoólicas.

A delimitação da base de incidência do imposto tem sido um dos principais desafios dos governos. Além de registarem um elevado consumo, estes bens não apresentam benefícios nutricionais e cada vez mais se tem constatado evidência científica a sustentar a relação entre o consumo de bebidas açucaradas e o ganho de peso, bem como uma maior propensão para o desenvolvimento de doenças crónicas³⁸. As bebidas açucaradas, como os refrigerantes, revelam menor efeito saciante, quando comparadas com alimentos sólidos açucarados, sendo mais rapidamente digeridas e o açúcar nelas contido mais rapidamente absorvido, razão pela qual poderão desencadear uma maior ingestão energética (não compensada com a redução do consumo de outros produtos) e ganho de peso do que o consumo de açúcar em alimentos sólidos³⁹.

Outro argumento invocado para legitimar a tributação das bebidas com açúcares artificiais adicionados é o facto de a indústria em causa ser provavelmente o setor da indústria alimentar com estratégias de marketing mais agressivas, capazes de influenciar os hábitos alimentares, claramente em vantagem face às estratégias de promoção de uma alimentação saudável⁴⁰. Também o preço reduzido destes produtos, assim como as promoções de que, frequentemente, são alvo contribuem para que a sua oferta esteja sempre a um preço cativante e acessível a todas as carteiras⁴¹. Apesar da relativa inelasticidade da procura dos produtos abrangidos pelo imposto, vários estudos demonstram que, logo nos primeiros meses de aplicação da medida, se verificou uma redução de quase 50% no consumo das bebidas tributadas⁴². Facto que não será igualmente alheio à reformulação dos produtos por parte das indústrias visadas, com o objetivo de reduzir a quantidade de açúcar adicionado. Durante o primeiro ano de implementação, a receita arrecadada com o imposto chegou aos 80 milhões de euros, tendo sido esse montante afeto ao reforço e melhoria do SNS português⁴³. Para autores como Jordan Goodman, Paul Lovejoy e Andrew Sherratt a introdução de um *soda tax* pode traduzir-se numa redução significativa

³⁸ Encarnação, R., Lloyd-Williams, F., Bromley, R. e Capewell, S., – «Obesity prevention strategies: could food or soda taxes improve health?», *Royal College of Physicians of Edinburgh*, 2016, disponível em https://www.rcpe.ac.uk/sites/default/files/jrcpe_46_1_lloyd-williams.pdf.

³⁹ Graça, Pedro e Gregório Maria João, Santos *et al*, *op. cit.*, pp. 12

⁴⁰ Gonçalves, Judite e Santos João Pereira, *op. cit.*

⁴¹ Goiana da Silva, Francisco *et al.* – «The future of the sweetened beverages tax in Portugal».

⁴² Relatório do Grupo de Trabalho (Despacho N.º 2774/2018), *op. cit.*, p. 25. No período imediatamente anterior à implementação do imposto as bebidas com um elevado nível de açúcar registaram um aumento no volume das suas vendas, o que sugere um *stockpiling effect*: os consumidores adquiriram grandes quantidades em antecipação do aumento de preço que adviria da entrada em vigor do imposto. Por outro lado, no mesmo período, as bebidas com um baixo nível de açúcar registaram uma queda acentuada no seu volume de vendas, provavelmente pelo facto de bebidas com menos açúcar serem menos aditivas, o que se traduz numa procura mais elástica.

⁴³ Relatório do Grupo de Trabalho (Despacho N.º 2774/2018), *op. cit.*, pp. 76-77.

de consumos nocivos, diminuição dos custos com a saúde que oneram pesadamente o Estado e, com a receita angariada, financiar programas de sensibilização para a saúde. A aceitação de uma medida fiscal por parte da população aumenta quando a receita obtida reverte a favor de uma causa pública conhecida e pretendida por todos, como será, neste caso, o financiamento de medidas de sensibilização e educação alimentar ou do incremento da atividade física nas escolas⁴⁴.

Em sentido inverso, a imposição de um imposto sobre as bebidas com adição de açúcares deparou-se com uma forte oposição por parte da indústria afetada. As várias empresas visadas contestaram a criação deste imposto e chegaram a ameaçar agir judicialmente ao abrigo da liberdade de iniciativa privada, plasmada no artigo 61.º da Constituição da República Portuguesa⁴⁵. Entre as estratégias adotadas para atrasar a implementação do imposto destacam-se as campanhas para semear a dúvida acerca da legitimidade dos estudos apresentados, numa tentativa de distorcer a verdade patente nas evidências científicas, campanhas de marketing e publicidade (ainda) mais agressivas e doações a instituições acarinhadas por todos para fortalecer a sua influência junto dos decisores políticos. Todas estas formas de atuação são em muito semelhantes às adotadas pela indústria do tabaco aquando da sua oposição às medidas de controlo da venda do bem que comercializam⁴⁶. Os empresários chegaram, inclusivamente, a propor a criação de uma contribuição especial que desoneraria os produtores e os grossistas e transferiria a tributação para a fase da comercialização⁴⁷. Contudo, a opção legislativa foi pelo alargamento da base do IABA enquanto imposto especial de consumo já existente, tal como já o tinha sido noutros países europeus, como a França, em 2012⁴⁸, e a Bélgica, em 2015⁴⁹.

⁴⁴ Graça, Pedro e Gregório Maria João, Santos *et al.*, *op. cit.*, pp. 23-24.

⁴⁵ World Bank Group – «Taxes on Sugar-Sweetened Beverages: International Evidence and Experiences», pp. 19-21.

⁴⁶ Gupta, Ajay – «News Analysis: Soda Is the New Tobacco» e Remler, Dahlia K. – «Poor Smokers, Poor Quitters, and Cigarette Tax Regressivity».

⁴⁷ Gonçalves, Judite e Santos João Pereira, *op. cit.*

⁴⁸ Capacci, Sara, Allais, Olivier, *et al.* - «The impact of the French soda tax on prices and purchases. An ex post evaluation», 2019.

⁴⁹ Walker, Lauren - «Belgium is EU leader when it comes to consuming sugary drinks», 2021.

3.2. Incidência subjetiva e formalidades

No CIEC deparamo-nos com uma enumeração exaustiva de todos os operadores económicos dotados de estatuto jurídico autorizado a quem o imposto é exigível. Assim, e tendo em conta que não existe um normativo legal que disponha em sentido diferente, serão sujeitos passivos dos IEC, num “primeiro plano” o depositário autorizado, o destinatário registado, o destinatário registado temporário e o declarante, no caso de importação. Numa “segunda linha”, o imposto será devido pelo expedidor registado garante da operação, por qualquer pessoa que se tenha constituído garante da operação de circulação, pelo arrematante, no caso de venda judicial ou por qualquer outra pessoa envolvida na produção, entrada, circulação, saída, detenção, introdução no consumo, venda ou utilização do produto sujeito a IEC em situação irregular.

A jurisprudência não é unânime no que toca à definição do conceito de irregularidade⁵⁰, mas entende-se que a responsabilidade pela dívida é solidária e se estende a todos os “participantes” na situação irregular, tal como acontece no âmbito do direito aduaneiro, sem prejuízo da possibilidade de, posteriormente, existir direito de regresso entre os mesmos. Isto é, caso ocorra alguma irregularidade durante a circulação de produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão, a responsabilidade pelo pagamento do imposto recai sobre o depositário autorizado, o expedidor registado⁵¹ e, apenas a nível nacional, sobre o transportador. Para além disto, poderão, ainda, ser responsáveis solidários pelo pagamento do imposto todos os que possam ter tido conhecimento da prática de uma irregularidade durante a operação de circulação. Por outro lado, as alíneas c) a h) do n.º 2 do artigo 4.º do CIEC abrangem outras situações de irregularidade que não estão previstas nas demais alíneas, o que confere uma maior segurança jurídica na caracterização das situações de introdução no consumo, venda ou utilização irregular de produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão de imposto⁵² e do apuramento dos responsáveis pela referida prática irregular⁵³.

⁵⁰ Neste sentido, veja-se o Acórdão do STA, processo n.º 0614/10, de 17 de outubro de 2010.

⁵¹ No caso do garante da operação, a responsabilização parece pressupor que o mesmo possua um conhecimento efetivo da irregularidade (cfr. artigo 4.º, n.º 2, alínea b) do CIEC).

⁵² Nos casos de produção, detenção e circulação irregular, não parece haver a exigência de um conhecimento efetivo da irregularidade, mas sim um dever razoável de conhecimento, tal como acontece no quadro do direito aduaneiro— *cfr.* Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (Autoridade Tributária e Aduaneira) – *Manual dos Impostos Especiais de Consumo*, 2019, pp. 15-16.

⁵³ Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (Autoridade Tributária e Aduaneira), *op. cit.*, p. 16.

De acordo com o artigo 22.º, n.º 1 do CIEC, o estatuto de depositário autorizado permite ao operador económico produzir e/ou transformar, deter, receber e expedir num entreposto fiscal produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão. No entanto, a aquisição e manutenção deste estatuto está dependente do preenchimento de dois requisitos, que estão previstos no artigo 23.º, n.ºs. 1 e 2 do CIEC: a idoneidade fiscal e a autorização do entreposto fiscal. Para que esteja verificado o requisito da idoneidade fiscal, entende-se que a atividade principal do sujeito passivo deve consistir na produção, transformação, armazenagem ou comercialização de produtos sujeitos a IEC⁵⁴. No caso das bebidas não alcoólicas, aplica-se o artigo 5.º, n.º 2, alínea a) da Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, o que significa que o requerente do estatuto deve exercer uma atividade económica de fabrico de bebidas não alcoólicas abrangida pelo CAE 11072. A idoneidade fiscal implica, ainda, a não condenação por crime ou contraordenação punível com coima igual ou superior a 5000 euros nos últimos cinco anos e a inexistência de dívidas tributárias e contributivas não contestadas⁵⁵. O entreposto fiscal, por seu turno, tem uma dupla dimensão: a física, ou seja, o local onde são produzidos, transformados, armazenados, recebidos ou expedidos os produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto pelo depositário autorizado, e a dimensão jurídica, o estatuto propriamente dito, uma vez que apenas haverá lugar à suspensão do imposto em entreposto fiscal. Nos casos em que a produção seja inferior aos valores constantes da autorização, presume-se a introdução irregular no consumo devido à constatação da “discrepância entre a quantidade de matéria-prima utilizada no processo produtivo e a quantidade de produto final que deu efetivamente entrada na área de armazenagem após a produção”⁵⁶. Assim, deverá ser cobrado imposto sobre a parcela da produção que se deveria encontrar no entreposto fiscal (aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º do CIEC). No entanto, esta presunção de introdução irregular no consumo é ilidível pelo operador económico, mediante explicação desta diferença na contabilidade. Para os entrepostos fiscais de produção de bebidas não alcoólicas está prevista uma regra especial: os operadores económicos devem declarar por produto, marca, sabor e embalagem a quantidade de açúcar ou outros edulcorantes

⁵⁴ Para o efeito, deve atender-se ao CAE (Código de Atividades Económicas) principal – *cf.* Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (Autoridade Tributária e Aduaneira), *op. cit.*, p. 46.

⁵⁵ Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (Autoridade Tributária e Aduaneira), *op. cit.*, pp. 46-52.

⁵⁶ Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (Autoridade Tributária e Aduaneira), *op. cit.*, p. 49-50.

adicionados e nos concentrados o número de hectolitros de produto acabado que resulte da diluição e adicionamento de outros produtos para a mistura final.

No regime geral do entreposto fiscal a comunicação da autorização deve ser feita no prazo de trinta dias, caso contrário forma-se a presunção de indeferimento tácito, para efeitos de recurso à via hierárquica ou contenciosa (artigos 24.º, n.ºs 3 e 5 do CIEC). No caso de um entreposto fiscal de bebidas não alcoólicas, nos termos do artigo 5.º, n.º 4 da Portaria, a comunicação da autorização deve ocorrer no prazo de dez dias e não está expressamente prevista a formação da presunção de indeferimento tácito.

O artigo 8.º, n.º 2 da Portaria permite que se possam armazenar bebidas não alcoólicas isentas ou não sujeitos a imposto, num entreposto de armazenagem, desde que as mesmas sejam contabilisticamente separadas das restantes. Já os entrepostos fiscais de produção seguem regras específicas, previstas no artigo 25.º do CIEC, sendo que o entreposto não pode ser utilizado para a produção, transformação e armazenagem de produtos diversos dos que constem da autorização, salvo autorização prévia.

Nos termos do artigo 22.º, n.º 3 do CIEC, sobre o depositário autorizado recaem diversas obrigações declarativas, deve prestar garantia (artigos 27.º, 52.º e 53.º do CIEC), introduzir os produtos no entreposto fiscal e fazer a contabilidade das existências em sistema de inventário permanente⁵⁷. O mesmo se diga quanto ao depositário autorizado de bebidas não alcoólicas, com a correspondente aplicação dos artigos 6.º, 7.º e 13.º da Portaria.

O destinatário registado é uma pessoa, singular ou coletiva, autorizada pela autoridade aduaneira competente para, no exercício da sua profissão, receber, não podendo deter, produtos sujeitos a IEC que circulem em regime de suspensão de imposto (artigos 28.º do CIEC e 10.º, n.º 1 da Portaria). À semelhança do que acontece para o depositário autorizado, também aqui a idoneidade fiscal, nas suas duas vertentes, é um requisito para a aquisição e manutenção do estatuto, assim como também a decisão da sua concessão deve ser tomada no prazo de trinta dias, sob pena de se formar a presunção do indeferimento tácito. No caso do destinatário registado de bebidas não alcoólicas, aplica-se o disposto no artigo 10.º, n.º 2 da Portaria, que reproduz os requisitos do artigo 29.º do CIEC, com exceção dos relativos à não condenação por prática de infrações

⁵⁷ Constitui obrigação do depositário autorizado de produtos sujeitos a IEC manter atualizada a contabilidade das existências e dos movimentos dos produtos – *vide* Acórdão do STA, Processo n.º 023471, de 6 de outubro de 1999. No entanto, o não cumprimento dessa obrigação não implica que os produtos tenham sido introduzidos no consumo havendo prova em contrário. Há uma inversão do ónus da prova, o operador tem de demonstrar que não houve introdução no consumo.

tributárias e a inexistência de dívidas fiscais e contributivas. As obrigações gerais do destinatário registado e as específicas do destinatário registado de bebidas não alcoólicas são muito semelhantes às obrigações do depositário autorizado que analisamos, aplicando-se o disposto no artigo 28.º, n.º 3 do CIEC e no artigo 10.º da Portaria, respetivamente. Podem registar-se como destinatário registado temporário as pessoas que pretendam receber ocasionalmente produtos sujeitos a IEC, em regime de suspensão de imposto (artigo 30.º do CIEC), sendo as obrigações equivalentes às do destinatário registado. Se se tratar de bebidas não alcoólicas, é aplicável o artigo 10.º, n.º 5 da Portaria. O artigo 30.º, n.º 3 do CIEC não indica o prazo para a emissão da autorização, pelo que se coloca a questão de saber se se obedece ao prazo geral de trinta dias e se, findo esse prazo, se forma o indeferimento tácito.

Por último, o expedidor registado constitui um estatuto inovador em face do Código de 1999, tratando-se de uma pessoa, singular ou coletiva, autorizada pela autoridade aduaneira competente a expedir produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão do imposto do local da sua importação e na sequência da introdução em livre prática. Uma das categorias profissionais que vem requerendo este estatuto são os despachantes oficiais (artigos 77.º e 201.º do CAU). Os requisitos e as obrigações a que os expedidores estão sujeitos são os mesmos que vimos para o depositário e para o destinatário e o prazo para a comunicação da autorização é de trinta dias, sob pena de formação da presunção do indeferimento tácito.

3.3. Base tributária e facto gerador

O legislador português optou por integrar a tributação das bebidas açucaradas no CIEC, ao qual foram aditados os artigos 87.º-A a 87.º-F. A criação do tributo foi enquadrada na Estratégia Integrada para a Promoção da Alimentação Saudável (EIPAS), aprovada pelo Despacho Conjunto n.º 11418/2017, de 18 de dezembro, procurando aproveitar-se a estrutura da parte geral do Código, ainda que com algumas especificidades devido ao facto de esta forma de tributação não estar harmonizada a nível europeu⁵⁸. No artigo 87.º-A do CIEC é previsto o campo de incidência objetiva do *soda tax*, que abrange:

⁵⁸ Sempre que seja relevante para a determinação da incidência objetiva dos IEC, deverão aplicar-se os critérios estabelecidos para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Combinada (NC), as respetivas notas explicativas e o Sistema Harmonizado (SH).

“a) As bebidas destinadas ao consumo humano, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes, abrangidas pelo código NC 2202;

b) As bebidas abrangidas pelos códigos NC 2204, 2205, 2206 e 2208, com um teor alcoólico superior a 0,5% vol. e inferior ou igual a 1,2% vol.;

c) Concentrados, sob a forma de xarope ou outra forma líquida, de pó, grânulos ou outras formas sólidas, destinados à preparação de bebidas previstas nas alíneas anteriores, nas instalações do consumidor final ou de retalhista. [abrangidos pelo código NC 2106 90]”

Da análise da NC resulta que o elenco dos produtos tributáveis abrange um conjunto amplo de bebidas não alcoólicas, mais concretamente as águas sem adição de açúcar (minerais, naturais, artificiais e gaseificadas), águas adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes e aromatizantes, os sumos de fruta açucarados, qualquer substância, sob qualquer forma, destinada à preparação de bebidas (como xaropes, concentrados e pós) e as bebidas com um teor de cafeína considerável (as bebidas ditas energéticas)⁵⁹. Ou seja, todas as bebidas que contiverem açúcares adicionados ou outros edulcorantes na sua composição ficarão sujeitas a imposto, independentemente do seu índice calórico⁶⁰. A incidência objetiva do imposto abrange ainda bebidas com um reduzido teor alcoólico⁶¹ e que, por esse motivo, escapavam ao âmbito do IABA⁶². Apesar de este elenco de produtos parecer, numa primeira análise, bastante extenso, a verdade é que é mais restrito do que aquele que foi previsto noutros modelos congéneres europeus. Em França, o imposto correspondente foi introduzido com a Lei n.º 2011/1977, tendo entrado em vigor em janeiro de 2012, e além destes produtos, foram ainda incluídos no âmbito de incidência objetiva as águas minerais engarrafadas e os néctares. Em sentido oposto, temos o Reino Unido onde o *UK Soft Drinks Industry Levy* foi implementado em 2018 e possui um âmbito de aplicação ainda mais limitado do que o português, restringindo-se

⁵⁹ A opção pela tributação de bebidas não alcoólicas é semelhante àquela que já tinha sido feita em países como a França ou a Bélgica, países que apresentam semelhanças com Portugal a nível de regime jurídico. Aliás, o modelo de tributação em vigor em Portugal é semelhante àquela que é adotado nestes países, não só a nível de incidência objetiva, como também de incidência subjetiva e de procedimentos aplicáveis.

⁶⁰ Portanto, estão ainda assim incluídos os refrigerantes mesmo que sejam comercializados sob a designação de “light” ou “zero”.

⁶¹ Sobre a distinta tributação do vinho e da cerveja, vide Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), de 17 de junho de 1999, *Société critouridienne de distribution (Socridis) c. Receveur principal des douanes*, processo C-166/98, ECLI:EU:C:1999:316.

⁶² De facto, o artigo 27.º da Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura do IABA, isenta do âmbito de incidência do imposto os produtos que sejam utilizados para a produção de aromas destinados à preparação de alimentos e as bebidas alcoólicas cujo teor alcoólico não seja superior a 1,2% vol.

às bebidas adicionadas de açúcar durante a fase de produção e que contenham, pelo menos, 50g de açúcar por litro quando sejam declaradas para consumo.

De acordo com o artigo 7.º do CIEC, estando um determinado produto sujeito, nos termos do artigo 5.º do CIEC, e não isento de IEC, constitui facto gerador do imposto a sua produção, nos termos do n.º 4, a respetiva entrada em território nacional ou num Estado membro e a sua importação em território nacional. No que diz respeito à importação, e de acordo com o princípio da primazia dos regimes aduaneiros suspensivos, o regime específico dos IEC só é aplicável quando os produtos importados deixem de estar sujeitos a um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo⁶³.

Os artigos 7.º e 8.º do CIEC preveem que constitui facto gerador do imposto a produção, a importação e a entrada proveniente de outro Estado membro dos produtos sujeitos a IEC, tal como acontece no âmbito das bebidas não alcoólicas. Tanto no quadro geral do CIEC, nos artigos 35.º e ss., como no artigo 87.º-E, que dispõe sobre as bebidas não alcoólicas, estabelece-se que a circulação dos produtos pode ser efetuada entre entrepostos fiscais, entre um entreposto e um destinatário registado, para outro Estado membro e para uma estância aduaneira de saída, no caso de exportação.

3.4. Isenções

As isenções comuns que o CIEC prevê no seu artigo 6.º dividem-se entre isenções subjetivas e objetivas. No primeiro grupo incluem-se aquelas que se aplicam aos produtos que se destinam a ser utilizados no âmbito das relações diplomáticas ou consulares ou militares, produtos destinados às forças de qualquer Estado membro da NATO (North Atlantic Treaty Organization) e sobre produtos destinados ao fornecimento de organismos internacionais, o que as aproxima das isenções previstas no âmbito do direito aduaneiro. No segundo conjunto de isenções, importa fazer a distinção entre as isenções com base no destino/utilização (isenções na expedição e exportação, provisões de bordo, investigação, ensaios clínicos, entre outras) e com base no valor (isenções nas pequenas remessas sem valor comercial e nas mercadorias contidas na bagagem pessoal dos viajantes procedentes de Estados terceiros)⁶⁴.

⁶³ *cf.* Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (Autoridade Tributária e Aduaneira), *op. cit.*, pp. 17-20.

⁶⁴ A Lei do Orçamento de Estado para 2017 alterou a norma aditando o n.º 8, nos termos do qual “estão isentos na importação os produtos contidos na bagagem pessoal dos viajantes provenientes de países ou territórios terceiros: o rapé, o tabaco de mascar, o tabaco aquecido e os líquidos (...) e as bebidas não alcoólicas na quantidade prevista na alínea e) do n.º 4 do artigo 61.º do CIEC”.

O desenho do âmbito de aplicação do *soda tax* apenas ficaria completo com a previsão de isenções específicas, plasmadas no artigo 87.º-B do CIEC, aditado pela Lei do Orçamento de Estado para 2017, e que se justificam pela sua nocividade diminuta para a saúde ou pela relevância que algumas destas bebidas têm em termos nutricionais, ainda que sejam adicionadas de açúcar e outros edulcorantes. No âmbito do *soda tax*, destacam-se as bebidas à base de leite, soja ou arroz, sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã e as bebidas consideradas alimentos para as necessidades dietéticas especiais ou suplementos dietéticos⁶⁵. Estarão também isentas as bebidas cuja mistura final resulte do adicionamento de outras bebidas não alcoólicas aos concentrados já tributados, com o intuito de evitar uma dupla tributação, e as bebidas destinadas ao consumo humano abrangidas pelo código NC 2202⁶⁶ quando não tenham açúcares ou outros edulcorantes na sua composição. Por último, estarão ainda isentas do imposto as bebidas não alcoólicas quando utilizadas em processos de fabrico ou como matéria-prima de outros produtos, para pesquisa, controle de qualidade e testes de sabor. A justificação para tal isenção poderá ser o facto de, nestes casos, as bebidas terem uma finalidade instrumental de auxílio ao desenvolvimento de investigações e ensaios clínicos e não uma finalidade de consumo.

A este propósito, será interessante fazer referência à delimitação do conceito de “aroma” que foi discutida no Acórdão do Tribunal de Justiça (Nona Secção), de 7 de abril de 2022, *Y GmbH c. Hauptzollamt*, processo C-668/20, ECLI:EU:C:2022:270. Tendo em conta que o conceito de “aroma” não está definido na Diretiva 92/83 nem na NC, o seu significado e alcance devem ser determinados de acordo com o sentido habitual do termo na linguagem corrente. Ora, no seu sentido usual, o conceito de “aroma” remete para um ingrediente que confere um sabor ou um odor específico a um determinado produto. Daqui resulta que, desde que se encaixe nessa definição, o que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, uma oleorresina de baunilha deve ser considerada um “aroma”, na aceção do artigo 27.º, n.º 1, alínea e) da referida Diretiva, e nenhum imposto especial de consumo pode ser cobrado sobre o etanol que esse aroma contém. Por outro

⁶⁵ Estes produtos correspondem, na sua maioria, a produtos que já se encontravam sujeitos à taxa reduzida de IVA à data da entrada em vigor do imposto.

⁶⁶ Este código compreende “as águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar e de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sumos de frutas ou de produtos hortícolas da posição 2009”. Por regra, os sumos de frutas estão abrangidos pela posição NC 2009 e, como tal, estariam à partida, excluídos do imposto. No entanto, se contiverem menos de 50% de sumo de fruta, em peso, deverão ser classificadas na posição 2202. – *cf.* Instituto Nacional de Estatística, *Nomenclatura Combinada*, 2016, e Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (Autoridade Tributária e Aduaneira), *op. cit.*, p. 110.

lado, no âmbito da delimitação dos usos dos vinhos, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção), de 12 de junho de 2008, *Skatteverket c. Gourmet Classic Ltd.*, processo C-458/06, ECLI:EU:C:2008:338, e no Acórdão do Tribunal de Justiça (terceira Secção), de 9 de dezembro de 2010, *Repertoire Culinaire Ltd c. The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs*, processo C-163/09, ECLI:EU:C:2010:752, foi decidido que embora não se possa excluir que o vinho, o vinho do Porto e o conhaque, todos para uso culinário, possam ser utilizados para o fabrico de aromas destinados à preparação de géneros alimentícios e de bebidas não alcoólicas, na aceção do artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83, não é esta a utilização normal a que se destinam estes produtos, mas sim para a produção de pratos cozinhados. Ainda a respeito da referida alínea f) do n.º 1 do artigo 27.º da Diretiva 92/83, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Oitava Secção), de 19 de abril de 2007, *UAB Profisa c. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, processo C-63/06, ECLI:EU:C:2007:233, ficou assente que os Estados membros deverão isentar do imposto especial de consumo harmonizado os produtos abrangidos pela Diretiva de que o álcool etílico faz parte, quando esses produtos forem utilizados diretamente na produção de géneros alimentícios, desde que o teor de álcool não exceda 8,5 litros de álcool puro por cada 100 quilogramas do produto, no caso dos chocolates, e 5 litros de álcool puro por cada 100 quilogramas do produto, nos outros casos. De facto, o objetivo prosseguido pelas isenções previstas na Diretiva 92/83 é, designadamente, neutralizar a incidência do imposto especial sobre o álcool usado como matéria intermédia nas composições de outros produtos comerciais ou industriais.

Temos, ainda, isenções específicas em legislação avulsa, como a importação de produtos na bagagem dos viajantes (artigo 116.º da Lei do Orçamento de Estado para 2009) e casos de não cobrança, quando o valor de IEC seja igual ou inferior a 25 euros (até 2015) ou igual ou inferior a 10 euros (desde 2016). A Lei do Orçamento de Estado de 2017 veio, ainda, introduzir a não cobrança no caso de bebidas “sem fins comerciais”, desde que não seja excedido o limite de 30 litros de produto acabado por ano e por produtor⁶⁷. A par das isenções específicas, estes produtos beneficiam também das isenções concedidas a todos os produtos sujeitos a IEC, entre as quais se destaca a isenção aquando da expedição para outro Estado Membro.

⁶⁷ *cf.* Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (Autoridade Tributária e Aduaneira), *op. cit.*, pp. 21-33.

3.5. Taxas

O legislador português elegeu o número de hectolitros como unidade tributável e desenhou uma estrutura progressiva de tributação, introduzindo quatro escalões consoante o nível de açúcar, conforme plasmado no artigo 87.º-C do CIEC. Com efeito, se a bebida tiver um teor de açúcar inferior a 25 gramas por litro, o encargo será de 1,01 € por hectolitro de produto acabado, mas se a bebida tiver um teor de açúcar igual ou superior a 25 gramas por litro, mas inferior a 50 gramas, o encargo será de 6,08 € por hectolitro. Por outro lado, se a bebida tiver um teor de açúcar entre os 50 e os 80 gramas por litro, o encargo será de 8,10 € por hectolitro, mas se o nível de açúcar for superior a 80 gramas por litro, o encargo será de 20,26 € por hectolitro⁶⁸.

A opção pelas taxas *ad rem* ou específicas, que são aplicáveis em função das características físicas dos produtos, como a quantidade, o preço e o volume, justifica-se na medida em que as mesmas aumentam o preço final na mesma medida, independentemente do seu preço de venda, o que evita o efeito-substituição por produtos mais baratos e que não teriam um aumento de preço tão significativo. Na definição da estrutura das taxas denota-se a preocupação de fazer corresponder o peso do imposto ao custo social do consumo do bem em causa, procurando penalizar os consumos com maior custo social.

3.6. Produção, entrada no território nacional e importação

À semelhança do que se verifica no quadro dos IEC harmonizados, a tributação opera nas fases de importação, produção e introdução no consumo, incidindo sobre um número de sujeitos passivos bastante circunscrito, o que facilita o controlo, liquidação e respetiva cobrança do imposto.

Os efeitos que advém do aumento dos encargos que incidem sobre a atividade produtiva serão tão mais notórios quanto maior for o peso do setor no produto em causa e nas exportações⁶⁹. Com efeito, apesar de os sujeitos passivos do imposto poderem repassar o encargo aos consumidores, estes últimos são confrontados com o aumento dos

⁶⁸ Escalões atualizados segundo a redação da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho de 2022.

⁶⁹ A título de exemplo, o total do volume de negócios das empresas do setor das bebidas açucaradas e adicionadas de outros edulcorantes chegava aos 750 milhões de euros, em 2016, sendo que a comercialização de refrigerantes representava o principal contributo do setor, com cerca de 525 milhões de euros, ou seja, cerca de 77% do total do volume de negócios – *cf.* Relatório do Grupo de Trabalho (Despacho N.º 2774/2018), *op. cit.*, p. 43.

preços logo no momento da compra quando os produtos ainda se encontram nas prateleiras dos supermercados, o que tem um efeito dissuasor da compra – que é, afinal, o efeito pretendido com a medida⁷⁰.

De acordo com o artigo 8.º do CIEC, o imposto é exigível no momento da introdução no consumo. Considera-se introdução no consumo a saída do regime de suspensão do imposto, a produção ou detenção fora do regime de suspensão do imposto sem que tenha sido cobrado o imposto devido, a importação sem submissão ao regime de suspensão, a entrada no território nacional fora do regime de suspensão, a cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal, produtos que sejam inutilizados com preterição das regras aplicáveis ou perdas que ultrapassem os limites fixados no CIEC⁷¹. A formalização da introdução no consumo está prevista no artigo 10.º CIEC e ocorre com a produção ou entrada em território nacional, altura em que se produz a DIC, ou com a importação.

A introdução no consumo pode conduzir a uma infração tributária no caso de introdução fraudulenta, que consubstancia um crime aduaneiro, nos termos do artigo 96.º do RGIT, ou nos casos de introdução no consumo, o que constitui uma contraordenação aduaneira, nos termos do artigo 109.º do RGIT⁷². A inutilização total ou perda irreparável dos produtos em regime de suspensão não é considerada introdução no consumo, desde que tenha ocorrido por causa inerente à natureza dos produtos, dentro dos limites fixados ou por caso fortuito ou força maior (artigo 9.º, n.º 5 do CIEC). O conceito de “força maior” foi densificado pelo TJUE no Acórdão do Tribunal da Justiça (Segunda Secção), de 18 de dezembro de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) c. Administration des douanes et droits indirects e Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED)*, processo C-314/06, ECLI:EU:C:2007:817, onde se definiu que o mesmo se referia a “circunstâncias alheias ao depositário autorizado, anormais e imprevisíveis, cujas consequências não poderiam ser evitadas, apesar de todos os esforços desenvolvidos por este”. As “circunstâncias alheias” abrangem não apenas ocorrências exteriores, mas também aquelas que, objetivamente, escapam ao controlo do depositário autorizado ou que se situam fora da sua esfera de responsabilidade. Já o

⁷⁰ Goiana da Silva, Francisco *et al.*, *op. cit.*

⁷¹ Serão tributáveis as perdas que ultrapassem os limites previstos nos artigos 48.º e 49.º do CIEC. Nestes casos, o imposto é exigido pela estância aduaneira competente ao depositário autorizado na armazenagem ou a quem se constituiu garante da operação – *cf.* Agrellos, Miguel Durham e Pereira, Tânia Carvalhais, *op. cit.*, p. 13.

⁷² Ambas são puníveis com coima com um limite máximo superior a 5000 euros.

conceito de “anormais e imprevisíveis” ficou por densificar. Se estivermos a falar de uma situação de furto, no caso do IVA, este não será cobrado, uma vez que não houve transmissão onerosa de bens. Pelo contrário, constituir-se-á dívida de IEC porque o facto de ter havido furto apenas significa que os produtos não serão introduzidos regularmente no consumo, mas podem sê-lo ilegalmente e, ainda assim, haver consumo. Competirá ao operador económico fazer prova da diligência exigida, ou seja, um comportamento ativo continuado e orientado para a prevenção e identificação de riscos potenciais⁷³.

3.7. Circulação de bens sujeitos a IEC

O artigo 87.º-D do CIEC prevê que a produção, transformação, detenção, circulação e armazenagem destas bebidas, em regime de suspensão do imposto⁷⁴, sejam efetuadas em entreposto fiscal, mantendo-se, por isso, o regime geral dos IEC (artigos 21.º a 34.º do CIEC), bem como as regras gerais de funcionamento dos entrepostos fiscais. Isto é, a circulação opera de acordo com o regime geral da suspensão do imposto⁷⁵, a coberto de uma e-DAA, segundo o qual o imposto se torna exigível, em território nacional, no momento da sua introdução no consumo, titulado por uma Declaração de Introdução no Consumo (DIC).

Importa fazer a distinção entre os motivos que conduzem à introdução dos bens no consumo. Se os fins forem comerciais, os produtos são sujeitos a IEC no Estado membro de entrada e após a expedição para Portugal, local onde ocorrerá o seu consumo efetivo, estarão novamente sujeitos a tributação, pelo que haverá um risco de dupla

⁷³ Neste sentido, o Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção), de 11 de julho de 2013, *Directeur général des douanes et droits indirects e Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières c. Harry Winston SARL*, processo C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466, trata do roubo de jóias que se encontravam em regime de entreposto aduaneiro. A estância aduaneira considerou que se constituiu dívida aduaneira e de IVA por introdução irregular de mercadoria no território aduaneiro da União. O operador alegou que tinha existido inutilização ou perda definitiva da mercadoria, mas o TJUE considerou que a mercadoria entrou no circuito económico da UE, que a sua subtração dá origem à constituição de dívida aduaneira e de IVA na importação, já que o furto ou roubo de mercadorias em regime de entreposto aduaneiro desencadeia o facto gerador e a exigibilidade do imposto. Contudo, no entender da AT, furto e roubo não são consideradas situações de “perda de produto por caso fortuito ou de força maior”, uma vez que não se verifica uma perda irremediável de produto, portanto haverá cobrança de imposto e, eventualmente, direito de regresso contra o autor da infração – *cf.* Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (Autoridade Tributária e Aduaneira), *op. cit.*, pp. 73 e 74.

⁷⁴ Se os produtos em questão estiverem em regime de suspensão do imposto podem circular de um entreposto fiscal para outro entreposto, para um destinatário registado, para outro Estado membro ou para uma estância aduaneira de saída, no caso de exportação. Se não estiverem em regime de suspensão, só podem circular após a sua introdução no consumo – artigo 35.º do CIEC.

⁷⁵ *Cf.* artigo 85.º, para as bebidas alcoólicas, que nos remete para o artigo 35.º da parte geral do CIEC, e artigos 87.º-D e 87.º-E, para as bebidas não alcoólicas.

tributação que é depois compensada com a isenção prevista ni artigo 6.º, n.º 1, alínea e) e com a possibilidade de reembolso do imposto pago em excesso do artigo 17.º. Por outro lado, se os bens forem adquiridos por particulares noutro Estado membro com o fim do mero uso pessoal, observados determinados limites quantitativos, e transportados pelos próprios para Portugal, de acordo com o artigo 61.º, não estarão sujeitos a imposto.

Poderá haver lugar à circulação de bens já introduzidos no consumo, em Portugal ou noutro Estado membro. Se os bens forem introduzidos no consumo noutro Estado membro, serão tributados nesse país e, ao abrigo do princípio da tributação no destino, serão novamente tributados em Portugal, havendo, posteriormente, a possibilidade de reembolsar o operador económico pelo imposto pago no Estado de origem. Aquando da circulação, o produto faz-se acompanhar de um documento administrativo (e-DAA), cuja apresentação deverá ocorrer com a antecedência máxima de sete dias relativamente à data de expedição. No caso das bebidas não alcoólicas, aplica-se o artigo 87.º-E e o artigo 11.º da Portaria, ou seja, a formalização da circulação ocorre com o documento comercial que permita a correta identificação dos produtos, o que substitui o e-DAA, sendo que o mesmo deve expressamente mencionar que o imposto não se encontra pago.

3.8. Liquidação, pagamento e reembolso

Ao longo da Secção II do CIEC não encontramos disposições sobre a prestação de garantia, liquidação e pagamento e reembolso, específicas para as bebidas não alcoólicas, pelo que valerão, nesta sede, as disposições que a parte geral do CIEC prevê. Desta forma, a armazenagem e a circulação intra-UE destes produtos exigem a constituição prévia de uma garantia, devendo os riscos inerentes à circulação ser cobertos pela garantia prestada por um dos sujeitos passivos do imposto⁷⁶. No que respeita à liquidação do imposto, o agente económico que introduza estes produtos no território nacional deve preencher, de seguida, a respetiva declaração na plataforma informática, sendo o imposto posteriormente liquidado pela estância aduaneira competente. Os sujeitos passivos são notificados da liquidação do imposto até ao dia 15 do mês da globalização por via eletrónica⁷⁷. Sempre que não for possível efetuar a notificação, a estância aduaneira competente notifica os sujeitos passivos da liquidação do imposto até

⁷⁶ Agrellos, Miguel Durham e Pereira, Tânia Carvalhais, *op. cit.*, p. 16.

⁷⁷ Cfr. artigo 11.º, n.º 1 da Lei do Orçamento de Estado para 2018.

ao dia 20 do mês da globalização. O prazo de caducidade nas operações internas ou intra-UE é de quatro anos e no caso da importação é de três anos⁷⁸.

De acordo com o artigo 12.º do CIEC, a regra geral é a de que o pagamento deve ser feito até ao último dia do mês da liquidação. No caso de falta ou atraso da liquidação imputável ao operador, haverá lugar ao pagamento de juros acrescidos do valor do imposto, que deverá ser pago até ao décimo quinto dia após a notificação da liquidação. Recai sobre os agentes económicos o dever de partilhar com a Administração Aduaneira os elementos em que assenta a liquidação e cobrança do tributo logo que os produtos são introduzidos no consumo.

Por último, quanto ao reembolso, os sujeitos passivos terão direito ao reembolso do imposto pago sempre que se comprove o erro na liquidação, na expedição ou na exportação dos produtos sujeitos a imposto, tal como a sua retirada do mercado por impossibilidade de comercialização ou a sua devolução por razões comerciais. A prova do pagamento do imposto é feita mediante a apresentação do respetivo documento de cobrança e do documento de introdução no consumo⁷⁹.

4. *Sugar Tax* pelo mundo: o caso mexicano e o caso inglês

Em termos comparativos, optou-se pela análise da implementação do imposto sobre as bebidas açucaradas no México e no Reino Unido. A escolha destes dois ordenamentos é justificada, em primeiro lugar, com a possibilidade de, desta forma, se poderem confrontar os efeitos da aplicação do imposto num país dito em vias de desenvolvimento e num país dito desenvolvido, de acordo com o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)⁸⁰. Em segundo lugar, entendemos ser enriquecedor analisar duas formas distintas de estruturar o imposto, ainda que incidindo sobre os mesmos produtos e com os mesmos propósitos: o primeiro assente no volume de açúcar

⁷⁸ Cfr. artigos 45.º e 46.º da LGT e artigo 11.º do CIEC, respetivamente.

⁷⁹ Agrellos, Miguel Durham e Pereira, Tânia Carvalhais, *op. cit.*, p. 18.

⁸⁰ O IDH mede a riqueza de um país, o seu nível de industrialização e de educação, a infraestrutura tecnológica que possui e a esperança média de vida, sendo frequentemente utilizado na comparação de países com características populacionais e económicas distintas.

e com uma taxa única⁸¹ e o segundo assente na sua densidade, apresentando vários escalões de tributação⁸².

Ao longo dos últimos anos, o México tem demonstrado ser um dos países onde mais se consomem bebidas açucaradas à escala global, o que constitui um fator de risco para doenças crónicas⁸³. Deste modo, quase 70% do consumo de energia por parte da população mexicana provém deste tipo de bebidas consumidas tanto por crianças como por adultos. Estima-se que cerca de 34% da população mexicana tem obesidade e aproximadamente 9% foi diagnosticado com diabetes⁸⁴. Estes números assustadores levaram alguns autores e políticos a caracterizarem o problema como uma emergência de saúde pública. Neste contexto, em 2013 foi aprovado o Imposto Especial sobre a Produção e Serviços (IEPS), tendo sido implementado em janeiro de 2014, o qual representaria \$1 *peso* (um encargo de, aproximadamente, 10%) sobre todas as bebidas não alcoólicas com açúcar adicionado, independentemente do nível de açúcar que incorporem. O imposto compreendia, ainda, uma taxa de 8% sobre os doces e outro tipo de *junk food*, incluindo batatas fritas, bolachas e chocolates. Logo no primeiro ano de aplicação do imposto registou-se uma queda de cerca de 6% no montante de bebidas açucaradas compradas, em ml (mililitros), a par de uma receita avultada para os cofres do Estado. Este imposto baseado no volume de açúcar adicionado é diretamente aplicável e mais eficiente a gerar receita, todavia, não tem em conta a grande diversidade de produtos com açúcar e não incentiva a reformulação de produtos. A implementação do imposto encontrou uma forte oposição por parte da indústria afetada que, numa tentativa de convencer os órgãos políticos a abandonar a ideia, veio alegar que logo em 2015, o segundo ano de vigência do imposto, o mesmo ainda não tinha cumprido os seus objetivos, tendo em conta que não se tinha registado uma diminuição das vendas destes produtos. No entanto, é possível que ao fim de algum tempo os consumidores tenham ajustado as suas compras de forma a que os seus rendimentos permitissem manter o nível

⁸¹ Busey, Emily – «Sugary drinks taxes based on volume vs. sugar density: Simulations comparing tax designs in Mexico find advantages to both», 2021, disponível em <https://www.globalfoodresearchprogram.org/sugary-drink-taxes-based-on-volume-vs-sugar-density-simulations-comparing-tax-designs-in-mexico-find-advantages-to-both/>.

⁸² Thornton, Jacqui – «The UK has introduced a sugar tax, but will it work?», 2018, disponível em <https://www.lshtm.ac.uk/research/research-action/features/uk-sugar-tax-will-it-work>

⁸³ Rivera, Juan A. – «Mexico's sugar tax – did it make a difference?» e Basto-Abreu, Ana *et al.* – «Cost-Effectiveness of the Sugar-Sweetened Beverage Excise Tax in Mexico», *World Cancer Research Fund International*, 2016, disponível em <https://www.wcrf.org/mexicos-sugar-tax-did-it-make-a-difference/>.

⁸⁴ Gobierno de México – «Tax to sugar sweetened beverages in Mexico is expected to reduce obesity and diabetes», 2020, disponível em <https://www.insp.mx/epppo/blog/4446-sweetened-beverages-mexico.html>.

de consumo destes produtos ou, pelo contrário, que o efeito da elasticidade-preço seja mais notório a longo prazo.

Os dados demonstram que em todos os quadrantes da população se registou uma diminuição nas compras de bebidas tributadas e, simultaneamente, um aumento na procura de bebidas não abrangidas pelo imposto, nomeadamente água engarrafada⁸⁵. Ainda assim, foi sobretudo nos níveis socioeconómicos mais desfavorecidos que se registou a maior descida nos índices de compra de bebidas tributadas entre 2014 e 2015, o que se explica pela diferença na distribuição do rendimento.

Em 2017 registava-se já um aumento do consumo pouco frequente ou mesmo inexistência do consumo destes produtos⁸⁶. Os resultados não permitem avaliar com precisão se as mudanças de comportamento reportadas se deveram ao aumento dos preços ou à crescente perceção de que tais bebidas não são saudáveis e que o seu consumo deve ser reduzido. Não obstante, é evidente que a medida fiscal foi efetiva na redução do consumo de bebidas adicionadas de açúcar por parte da população mexicana.

Para melhorar a eficiência do imposto, M. Arantxa Colchero, Juan Rivera-Dommarco, entre outros⁸⁷ vieram manifestar-se no sentido de que a taxa deverá duplicar (chegando aos 2 pesos por litro, ou seja, aproximadamente 20%), de modo a se conseguir alcançar uma redução entre 10% e 12% no consumo de bebidas açucaradas. A referida taxa deverá, no entanto, ser ajustada todos os anos de acordo com a inflação e com o crescimento económico. Desta forma, além do evidente aumento das receitas do Estado, será possível prevenir o aumento dos casos de obesidade e diabetes e, assim, maximizar o número de anos de vida saudável de cada indivíduo, o que levaria a poupanças significativas nos cuidados de saúde do país.

Assim, e dadas as evidências de sucesso do modelo mexicano, nos cinco anos posteriores à implementação do imposto, mais de trinta países em todo o mundo⁸⁸, como a Colômbia, os Emirados Árabes Unidos, a África do Sul, a Índia, adotaram aquilo a que

⁸⁵ Sánchez-Romero, Luz *et al.* – «Association between tax on sugar sweetened beverages and soft drink consumption in adults in Mexico: open cohort longitudinal analysis of Health Workers Cohort Study», *British Medical Journal*, 2020.

⁸⁶ FONTE?

⁸⁷ Colchero, M. Arantxa *et al.* – «In Mexico, Evidence of Sustained Consumer Response Two Years After Implementing A Sugar-Sweetened Beverage Tax», *Health Affairs*, 2017, disponível em https://www.healthaffairs.org/doi/10.1377/hlthaff.2016.1231?url_ver=Z39.88-2003&rfr_id=ori:rid:crossref.org&rfr_dat=cr_pub%20%20pubmed

⁸⁸ Wan, Lester *et al.* – «Sugar taxes: The global picture in 2017», 2017, disponível em <https://www.beveragedaily.com/Article/2017/12/20/Sugar-taxes-The-global-picture-in-2017>

se chamam “*sin taxes*”⁸⁹, com o intuito de reduzir o consumo de alimentos pouco nutritivos cujo consumo é prejudicial à saúde.

No caso do Reino Unido, a génese do imposto sobre as bebidas açucaradas parte da mesma base que o imposto mexicano. No Reino Unido assistimos a níveis alarmantes de obesidade, diabetes tipo 2 e doenças cardiovasculares, problemas agravados com a prevalência de dietas pouco saudáveis, que reduzem a esperança média de vida e a produtividade e que têm maior prevalência entre as populações mais carenciadas⁹⁰. Logo em 2014 vários estudos da Universidade de Cambridge e do *National Diet and Nutrition Survey Data* apontaram os refrigerantes e a *junk food* (com elevados níveis de sal, açúcar e gorduras saturadas) como sendo as principais fontes de ingestão de calorias para crianças e jovens⁹¹. Em 2015, a *British Medical Association* e a *International Diabetes Federation* também aconselharam o governo a introduzir um imposto sobre o açúcar com uma taxa de 20% sobre as bebidas açucaradas com o objetivo de combater a prevalência da obesidade e da diabetes. Mais de um quarto dos adultos no Reino Unido são obesos, a quantidade de fruta e vegetais consumidos pelas crianças é inferior a 20% e cerca de 80% das crianças, adolescentes e jovens adultos deparam-se com aquele tipo de complicações⁹², factos que levaram o governo inglês a ver o problema como uma crise de saúde pública⁹³. A implementação de um imposto deste tipo foi apoiada em 2015 pelo reconhecido chef Jamie Oliver, que se mostrou sensível à preocupação da diminuição da obesidade infantil, o que contribuiu para que os *media* prestassem mais atenção ao problema e despertassem o interesse do público em geral⁹⁴. A par da introdução de um

⁸⁹ World Bank Group, *op. cit.*, pp. 10-12.

⁹⁰ Conclusões apontadas pelo *UK Scientific Advisory Committee on Nutrition* (SACN) – *cfr.* Bandy, L.K. *et al.* – «Reductions in sugar sales from soft drinks in the UK from 2015 to 2018».

⁹¹ Skeggs, Hannah – «How the sugar tax is changing behaviour», 2019 e «The 2018 UK sugar tax», 2019, disponível em <https://www.igd.com/articles/article-viewer/t/how-the-sugar-tax-is-changing-behaviour/i/22186>, e em <https://www.diabetes.co.uk/nutrition/2018-uk-sugar-tax.html>

⁹² Estima-se que o tratamento da diabetes e de outras complicações de saúde a ela associadas custem cerca de £6 biliões ao Sistema Nacional de Saúde inglês (the *National Health System*) cada ano. A introdução desse imposto com uma taxa de 20% reduziria os índices de obesidade, ao mesmo tempo que pouparia cerca de £10 milhões em cuidados de saúde – *cfr.* «Sugar tax on sugary drinks introduced as NHS reports twice as many people admitted to hospital for obesity-related complications over last four years».

⁹³ Os elevados índices de obesidade também contribuíram para o grande número de mortes que se registou no Reino Unido no decurso da pandemia provocada pela COVID-19, tendo-se, assim, mais uma vez, demonstrado a urgência em alterar a dieta nacional – *cfr.* Kwai, Isabella – «In England, a Call to Tax Sugar and Salt».

⁹⁴ «Soft Drinks Industry Levy comes into effect», 2018, e «Sugar tax: Consumption of sugar from soft drinks falls by 10%», 2018, disponível em <https://www.gov.uk/government/news/soft-drinks-industry-levy-comes-into-effect.the.2018>

imposto aplicável às bebidas açucaradas em todos os seus restaurantes, o chef liderou a elaboração de uma petição que reuniu mais de 150.000 assinaturas e que defendia que um imposto de apenas 7 *pence* por cada lata de refrigerante poderia gerar £1 bilhão de receita por ano. Foi graças a esta petição e a todas as recomendações previamente feitas pelas várias entidades de saúde pública que o na altura primeiro-ministro David Cameron e o Chanceler do Tesouro George Osborne sugeriram que o governo poderia vir a considerar um imposto como o apresentado. Neste contexto, o imposto foi anunciado pelo Governo e pela *Public Health England* em março de 2016 e posteriormente implementado em abril de 2018, sob o nome de “*Soft Drinks Industry Levy*” (SDIL), tendo como um dos objetivos estruturantes, precisamente, o de combater a obesidade infantil⁹⁵. As bebidas sujeitas a este *soda tax* devem possuir um teor alcoólico não superior a 1.2%, estar prontas a consumir ou necessitarem apenas de ser misturadas com água e ser-lhes adicionado açúcar durante a sua produção.

Ao contrário do que assistimos no regime mexicano, em que o montante de imposto a pagar era independente do nível de açúcar contido nas bebidas, o SDIL assenta na densidade de açúcar. Isto é, £0.18 por litro em bebidas com 5-8 gramas de açúcar por cada 100ml e £0.24 por litro para as bebidas que excedam as 8 gramas de açúcar por 100ml, montante a pagar pelos produtores, tendo em conta a quantidade que produzam ou que importem. A água engarrafada, os sumos 100% fruta sem adição de açúcares e outras bebidas com menos de 5 gramas de açúcar por 100ml não estão sujeitas ao imposto. Desta forma, o governo inglês confiava que os preços elevados funcionassem como um fator dissuasor da compra de bebidas com açúcares adicionados, o que, de facto, aconteceu. Os estudos demonstram que as vendas de bebidas no escalão de tributação mais gravosa registaram um decréscimo de 40% por semana e o escalão das bebidas entre os 5 e os 8 gramas de açúcares adicionados registaram uma diminuição de 80% por semana, logo no primeiro ano de aplicação do imposto⁹⁶.

À semelhança do que acontece em Portugal, também no Reino Unido foram previstos dois escalões de taxas com o objetivo primordial de persuadir os produtores a reformularem as suas bebidas, de modo a diminuir o nível de açúcar nelas presente e, assim, a não serem enquadrados no patamar mais elevado de tributação⁹⁷. Aliás, alguns autores como R. Encarnação e F. Lloyd-Williams estimam que nos cinco anos anteriores

⁹⁵ «Soft Drinks Industry Levy comes into effect», 2018, e «The 2018 UK sugar tax», 2019.

⁹⁶ «Sugar tax: Consumption of sugar from soft drinks falls by 10%».

⁹⁷ «Consumption of sugar from soft drinks falls within a year of UK sugar tax».

à implementação do imposto já mais de metade dos produtores deste tipo de bebidas tinha iniciado processos de reformulação e adaptação de receitas, pelo que a redução de calorias ingeridas se deveu sobretudo aos esforços das empresas produtoras e ocorreu ainda antes da implementação do imposto. A implementação do SDIL funcionou como um incentivo extra para que as empresas reformulassem os seus produtos para além do que já faziam a título voluntário⁹⁸. Aquando da criação do imposto, era expectável que a receita arrecadada com o mesmo rondasse os £500 milhões, que seriam posteriormente aplicados na melhoria das infraestruturas desportivas, no fornecimento gratuito de fruta e refeições mais saudáveis, o que beneficiaria sobretudo as crianças cujas famílias têm rendimentos mais baixos, e na criação de programas educativos de nutrição e confeção de alimentos nas escolas. Tudo com o objetivo de incentivar as crianças e adolescentes a adotarem um estilo de vida mais saudável. Contudo, no primeiro ano de aplicação do imposto a receita foi apenas de £240 milhões e em 2019/2020 ascendeu apenas aos £33 milhões⁹⁹, o que se poderá explicar pelo grande esforço de reformulação levado a cabo por parte dos produtores, deixando as bebidas de estar incluídas no escalão de tributação mais elevada e, precisamente por isso, a receita fiscal não foi tão avultada quanto seria de esperar. Graças a estes métodos de reformulação e à introdução de novos produtos menos calóricos, de um modo geral, as vendas de *soft drinks*, tributadas e não tributadas, mantiveram-se constantes, ou seja, a indústria visada pela medida não foi afetada negativamente, mas a quantidade de açúcar ingerida diminuiu consideravelmente. Assim, comprova-se que o *soda tax* está a funcionar exatamente como pretendido: a promover a saúde pública sem prejudicar as empresas e os produtores¹⁰⁰.

A par do imposto, têm sido aplicadas outras medidas complementares num esforço concertado para melhor alcançar o objetivo pretendido, desde logo uma enorme campanha de sensibilização da população nos *media* para os malefícios do açúcar, com o

⁹⁸ Entre 2017 e 2018 foi o ano em que se registou o maior decréscimo dos níveis de ingestão de açúcar – *cf.* Bandy, L.K. *et al.*, *op. cit.* e Arthur, Rachel – «Reformulation success: The UK sugar levy has arguably been very successful from a public health point of view».

⁹⁹ «Sugar tax on sugary drinks introduced as NHS reports twice as many people admitted to hospital for obesity-related complications over last four years» e «Coca Cola won't change recipe over soft drinks levy».

¹⁰⁰ Muitas das empresas visadas preocuparam-se em apresentar versões menos calóricas dos seus produtos, como foi o caso da Coca-Cola, uma das empresas produtoras abrangidas pelo imposto das *soft drinks* que passou a investir mais em termos de marketing e publicidade da Coca-Cola Zero, mas que não planeia alterar a receita do seu best-seller, a Coca-Cola Classic, sendo que são os próprios clientes a insistir para que a mesma não seja modificada. Assim, ao invés da reformulação da receita, a empresa está a estudar formas de diminuir a dimensão dos recipientes desta bebida e consequente adequação com o preço, sendo o imposto igualmente repassado aos próprios consumidores. Ao longo destes anos as vendas da empresa aumentaram, ao mesmo tempo que o consumo de açúcar diminuiu.

intuito de desincentivar o seu consumo, o controlo da disponibilidade e exposição de *snacks* e bebidas com alto teor de açúcar¹⁰¹, sobretudo nos cafés de unidades hospitalares e em escolas. Paralelamente, reservar uma maior área nos supermercados para as *diet drinks*, ao mesmo tempo que as mesmas são colocadas ao fácil alcance dos compradores ou até atrair a sua compra e consumo com promoções e reduções nos preços.

Um imposto assente na densidade de açúcar, como é o caso do modelo inglês, incentiva a substituição pelo consumo de produtos não tributados. Há possibilidade de fortalecer a regulação e tributar um leque mais abrangente de bebidas com açúcares adicionados, o que terá benefícios para as futuras gerações. Por outro lado, a reformulação de receitas e a redução das porções podem ser mais efetivas na redução da ingestão de açúcar do que um imposto.

As características do imposto previsto no México e no Reino Unido são diferentes no seu desenho e estrutura: no primeiro temos uma *flat tax rate*, ou seja, independentemente dos níveis de açúcar, a taxa será sempre a mesma, e no segundo temos um sistema que opera indiretamente através de diferentes escalões de tributação, que incentivam os produtores a reformularem os seus produtos, de modo a não serem tão onerados com o encargo do tributo. Assim, concluímos que o açúcar desempenha um papel de relevo no ganho excessivo de peso por parte da população tanto de países desenvolvidos como de países em desenvolvimento. No entanto, o princípio de que a mudança de preço conduz a uma mudança de comportamento mantém-se notório.

¹⁰¹ Por exemplo, os estabelecimentos McDonald's já se alinharam neste sentido: os seus ecrãs interativos mostram, em primeiro lugar, água e versões menos açucaradas de *soft drinks* e só depois as suas variantes mais calóricas – cfr. Skeggs, Hannah, *op. cit.*

Veja-se uma síntese comparativa das várias modalidades de *sugar* e *soda tax* nos três países analisados:

Critério	Portugal	México	Reino Unido
Entrada em vigor	2017	2014	2018
Incidência objetiva	<ul style="list-style-type: none"> - Bebidas adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes; - Bebidas com um teor alcoólico superior a 0,5% vol. e inferior ou igual a 1,2% vol.; - Concentrados, sob a forma de xarope ou outra forma líquida, de pó, grânulos ou outras formas sólidas, destinados à preparação de bebidas; - Aplicável apenas aos produtos acabados. 	<ul style="list-style-type: none"> - Bebidas não alcoólicas com açúcar adicionado; - <i>Junk food</i>, como batatas fritas, bolachas e chocolates. 	<ul style="list-style-type: none"> - Bebidas com um teor alcoólico não superior a 1,2%, estar prontas a consumir ou serem apenas misturadas com água e terem açúcares adicionados durante a sua produção.
Incidência subjetiva	<ul style="list-style-type: none"> - Em primeiro lugar, o depositário autorizado, o destinatário registado, destinatário registado temporário e o declarante, no caso de importação, ou seja, os produtores e importadores de bebidas cujo processo produtivo implique a adição de açúcares. - Numa “segunda linha”, o imposto é devido pelo expedidor registado, por qualquer outra pessoa que se tenha constituído garante da operação de circulação, pelo arrematante, no caso de venda judicial ou por qualquer pessoa envolvida na produção, entrada, circulação, saída, detenção, introdução no consumo, venda ou utilização do produto sujeito a IEC em situação irregular. 	<ul style="list-style-type: none"> Produtores e importadores de bebidas e <i>junk food</i> cujo processo produtivo implique a adição de açúcares. 	<ul style="list-style-type: none"> Produtores e importadores de bebidas cujo processo produtivo implique a adição de açúcares.

Base	Teor de açúcar e reduzido teor alcoólico	Volume de açúcar e gorduras saturadas	Teor de açúcar e reduzido teor alcoólico
Tipologia das taxas	Escalões de tributação em função do teor de açúcar	<i>Flat tax</i>	Escalões de tributação
Taxas	<ul style="list-style-type: none"> - Teor de açúcar < a 25 gramas por litro: 1,01 € por hectolitro; - Teor de açúcar ≥ a 25 gramas por litro e < a 50 gramas: 6,08 € por hectolitro; - Teor de açúcar entre os 50 e os 80 gramas por litro: 8,10 € por hectolitro; - Teor de açúcar > a 80 gramas por litro: 20,26 € por hectolitro. 	<ul style="list-style-type: none"> - \$1 <i>peso</i> (aproximadamente, 10%) sobre todas as bebidas não alcoólicas com açúcar adicionado; - 8% sobre doces e determinado tipo de <i>junk food</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> - £0,18 por litro em bebidas com 5-8 gramas de açúcar por cada 100ml; - £0,24 por litro para as bebidas que excedam as 8 gramas de açúcar por cada 100ml.

Do quadro acima, podemos concluir que o âmbito da incidência objetiva do SDIL inglês abrange um leque mais alargado de produtos, ao abranger apenas as bebidas com um teor alcoólico não superior a 1.2%, ao passo que o *soda tax* português e o imposto mexicano incidem ainda sobre bebidas não alcoólicas e este último ainda alarga o seu campo de incidência à *junk food*. Ao nível da incidência subjetiva, os três tipos de impostos incidem sobre os produtores e importadores dos produtos visados. O *soda tax* português tem um âmbito mais alargado, na medida em que inclui ainda pessoas que se tenham constituído garantes da operação de circulação, arrematantes ou quaisquer outras pessoas envolvidas na produção, entrada, circulação, saída, detenção, introdução no consumo, venda ou utilização do produto sujeito a IEC em situação irregular. No que respeita à base de incidência e à tipologia das taxas, o imposto português e o SDIL inglês estão alinhados ao assentarem ambos na densidade de açúcar e reduzido teor alcoólico e funcionarem mediante escalões de tributação com taxas diferenciadas, o que favorece a reformulação dos produtos visados. Pelo contrário, o imposto mexicano não incentiva à reformulação por parte dos produtores, já que tem por base uma *flat tax rate* (10% sobre bebidas não alcoólicas com açúcar adicionado e 8% sobre *junk food*) e assenta no volume de açúcar e gorduras saturadas.

5. Conclusões

A sobretributação das bebidas adicionadas de açúcar ou com edulcorantes é uma das principais medidas apresentadas pela OMS e por várias organizações internacionais de saúde para a melhoria da saúde pública, à semelhança do que se pretende fazer relativamente ao consumo do tabaco. O aumento da obesidade e de doenças relacionadas um pouco por todo o mundo é associada ao aumento do consumo de *junk food* e de refrigerantes, produtos que, além de terem um valor nutricional muito reduzido, contêm elevados teores de açúcar, sal e gorduras saturadas acrescidos de corantes e conservantes.

Neste contexto, a alteração dos padrões de consumo provocada pela maior quantidade de informação ao dispor dos consumidores, que têm vindo cada vez mais a privilegiar um estilo de vida e alimentação saudáveis, levou a que várias empresas do setor se tenham apressado nos processos de reformulação dos produtos¹⁰², numa tentativa de escapar ao escalão mais alto de tributação¹⁰³ e assegurar a sua competitividade no mercado. O objetivo é o de aumentar as restrições no acesso a estes produtos, nomeadamente através da subida dos preços e da limitação da sua disponibilidade em espaços públicos, como hospitais e estabelecimentos de ensino, compensada com o aumento da oferta de alimentos e bebidas alternativas, designadamente água.

No quadro dos impostos especiais de consumo o princípio da equivalência desempenha um papel fundamental: o ónus em que os mesmos se traduzem deve corresponder ao prejuízo que causam à comunidade. No entanto, estão subjacentes outros fundamentos com semelhante relevância, como sejam a redistribuição de riqueza, a repressão de consumos e, ainda, a obtenção de receita. Estamos perante uma “*win-win situation*”: através destes tributos o Estado consegue facilmente angariar receita, tendo em conta que não haverá uma redução significativa destes consumos mesmo com o aumento das taxas de imposto, e, ao mesmo tempo, prossegue-se o fim por todos desejado, que é a melhoria da saúde pública.

Do ponto de vista político, a tributação de consumos de procura inelástica para obter receita mostra-se contrária aos princípios básicos do Estado de Direito, como a proporcionalidade e a liberdade de iniciativa económica, já que os consumos de maior

¹⁰² Por exemplo, questionada sobre o tema, a SONAE referiu que tem favorecido os produtos com reduzida adição de açúcar, esforçando-se por introduzir novos produtos mais saudáveis nos seus supermercados, em consonância com a medida fiscal em vigor – *cf.* Relatório do Grupo de Trabalho (Despacho N.º 2774/2018), *op. cit.*, p. 61.

¹⁰³ Relatório do Grupo de Trabalho (Despacho N.º 2774/2018), *op. cit.*, pp. 83-88.

rigidez têm um grande peso nas economias dos contribuintes e a sua fragilidade não deve ser explorada. Ao invés, o ónus deve ser orientado para os consumos ou atividades de maior elasticidade. Do ponto de vista social, volta-se contra os contribuintes de menores rendimentos que continuarão a manter os seus consumos e a suportar o aumento da carga tributária “haja o que houver” sem contestar. Através da criação do imposto sobre as bebidas com açúcares adicionados e do agravamento das taxas previstas, o que conduzirá à subida dos preços, pretende-se condicionar o seu consumo, ao mesmo tempo que se contribui para a obtenção de receitas para custear despesas estatais, inclusive despesas de saúde. Na prática, os designados *sugar taxes* podem ser de mais simples implementação quando comparados, nomeadamente, com os *fat taxes*. As bebidas açucaradas abrangem um grupo específico de produtos, o que faz com que seja mais difícil levantar-lhes objeções. Além disso, os *sugar taxes* têm mais facilmente o apoio da sociedade em geral, tendo em conta a crescente preocupação com problemas como a obesidade e a diabetes e a procura de um estilo de vida e alimentação mais saudáveis. A tributação tem sido uma das opções seguidas pelos vários países de modo a desencorajar o seu consumo, a par dos incentivos à reformulação dos produtos e das medidas de educação e promoção de uma alimentação mais cuidada.

Em Portugal, a opção legislativa de repartição das disposições sobre a tributação de bebidas não alcoólicas por dois instrumentos normativos, o CIEC e a Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, pode legitimar-se dada a especialidade da base, que não se encontra harmonizada, comunitariamente, e tem como principais objetivos dotar o regime de simplicidade e flexibilidade. Por outro lado, este espartilhamento das disposições legais aplicáveis “coloca questões práticas de relevo ao nível da determinação do regime subsidiariamente aplicável, na ausência de regulamentação específica, em especial no que respeita a matérias mais sensíveis, como sejam a circulação de bens já introduzidos no consumo ou os prazos aplicáveis”¹⁰⁴. A dispersão dos vários normativos por dois diplomas legais, ao invés de concentrar a lei aplicável num só, conduz, precisamente, àquilo que se pretendia evitar *ab initio*: complexidade e dúvidas na aplicação. Além disso, importa salientar que a proposta de um *soda tax* em geral e a Portaria em particular surgiram com o objetivo de regulamentar e densificar a tributação das bebidas não alcoólicas, mas de acordo com a letra da lei, o seu campo de incidência objetiva abrange igualmente bebidas com um reduzido teor alcoólico (inferior ou igual a 1.2% vol.). Neste

¹⁰⁴ Pereira, Tânia Carvalhais e Rapoula, Mariana Magalhães, *op. cit.*, p. 7.

âmbito, poderá, igualmente, questionar-se a bondade da solução fixada pelo legislador que veio alargar o campo de aplicação de um imposto que, na sua formulação inicial, se aplicaria apenas a bebidas não alcoólicas, acabando o mesmo a abranger também bebidas alcoólicas que, de outra forma, devido ao seu reduzido teor alcoólico, escapariam ao âmbito de aplicação tradicional do IABA¹⁰⁵. Desta forma, todas as bebidas, sejam elas alcoólicas ou tendo simplesmente açúcares artificiais adicionados, ficam a coberto de um imposto, que encontra sustentação na nocividade que as mesmas representam para a saúde humana, que, deste modo, se pretende combater.

A problemática em torno do designado *soda tax* veio realçar a importância e a necessidade de os governos dos vários Estados articularem prioridades aquando da definição das políticas públicas, tendo em conta os interesses em jogo – dos produtores, dos cofres do Estado e dos consumidores – quase nunca harmoniosos entre si. Com efeito, e entrando em linha de conta com os desafios que esta medida fiscal representa para as empresas, a sua implementação deve ser acompanhada de uma avaliação dos impactos, ou seja, se os mesmos são mais acentuados nos quadrantes da população mais vulneráveis e se se traduzem numa redução das desigualdades ao nível da saúde.

Assim, impõe-se desenhar algumas recomendações para uma eventual revisão do *soda tax* português, tendo em conta os vários interesses envolvidos e à luz da experiência noutros países:

- i. No caso do entreposto fiscal de bebidas não alcoólicas, nos termos do artigo 5.º, n.º 4 da Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, a comunicação da autorização deve ocorrer no prazo de dez dias e não está expressamente prevista a formação da presunção de indeferimento tácito. No entanto, entendemos que também nestes casos se forma a presunção de indeferimento tácito e deve abrir-se a possibilidade de recurso à via judicial, à semelhança do que acontece no regime geral do entreposto fiscal.
- ii. Não está previsto qualquer prazo de comunicação da autorização do entreposto fiscal para os destinatários registados de bebidas não alcoólicas. Não se concebe qual a justificação para esta ausência da previsão legal, propugnando-se pelo estabelecimento de um prazo de, pelo menos, dez dias, tal como estipulado para os depositários autorizados destes produtos.

¹⁰⁵ Pereira, Tânia Carvalhais e Rapoula, Mariana Magalhães, *op. cit.*, pp. 10-11.

- iii. No âmbito da delimitação das perdas que devem ser tributadas, a Lei do Orçamento de Estado para 2012 revogou o n.º 5 do artigo 9.º do CIEC, que previa a definição de produtos “totalmente inutilizados ou irreparavelmente perdidos”. Não se vislumbrando qual a justificação para tal “vazio legal”, que abre espaço à apreciação casuística da Autoridade Tributária (AT) e dos tribunais, a proposta seria a de repor a densificação deste conceito.
- iv. De acordo com o artigo 43.º do CIEC, a receção das mercadorias é feita através do relatório de receção e o envio pelo destinatário deve ser feito no prazo de cinco dias úteis. No caso de exportação, deverá ser enviado o relatório de exportação ou a certificação de saída. Poderá questionar-se se esta solução é proporcional e adequada, uma vez que o operador nacional fica dependente do cumprimento das obrigações pelo destinatário dos bens, havendo, por isso uma responsabilização do operador pela escolha do seu parceiro económico.
- v. Diminuição da taxa no escalão que incide sobre as bebidas com maiores índices de açúcar (bebidas com teor de açúcar superior a 80 gramas por litro). Com esta medida, travar-se-ia o efeito regressivo característico deste tipo de tributos, uma vez que os consumidores habituais mostram-se, em princípio, menos responsivos aos preços, apesar do seu visível aumento. Ou seja, a manutenção e eventual aumento das taxas apenas levaria à arrecadação de receita por parte do Estado sem que isso se traduzisse numa diminuição da procura por estes produtos.
- vi. Definição mais rigorosa das estratégias de marketing e publicidade adotadas pelas empresas, estipulando não apenas como, mas onde e quando é que os seus produtos podem ser publicitados, de forma a garantir requisitos mínimos de qualidade e que os produtos não sejam de tão fácil acesso pelos consumidores.
- vii. Promoção do aumento de verbas alocadas ao financiamento de programas de promoção da saúde, de acordo com os alertas da OMS para os perigos da prevalência da obesidade, diabetes e doenças cardiovasculares, a par da crescente consciencialização da população para os malefícios do açúcar e recomendações no sentido da adoção de um estilo de vida mais saudável. Os programas de consciencialização da população para a necessidade de modificar os seus hábitos alimentares em prol da sua saúde devem ter como alvos prioritários as pessoas com níveis mais baixos de rendimento e de literacia. No entanto, um modelo de intervenção excessivamente direcionado para a educação alimentar e a capacidade

dos cidadãos para fazerem escolhas conscientes é, por si só, pouco efetiva na modificação real dos consumos.

A indústria visada pelo tributo sofreu com o efeito dissuasor da compra dos seus produtos, pelo que continuará a contrariar a sua aplicação por entender que o mesmo é oportunista, enviesado e discriminatório por apenas abranger determinado tipo de bebidas. Além disto, pode implicar perdas de postos de trabalho e um aumento do comércio transfronteiriço ilegal, que não se traduz em receita para os cofres do Estado, fatores que prejudicam a economia nacional. Simultaneamente, a medida fiscal não demonstra atingir os objetivos a que se propunha inicialmente, tendo em conta que as empresas abrangidas pelo imposto já se esforçavam no sentido da reformulação e redução da quantidade de açúcar que incluíam nos seus produtos mesmo antes de haver a imposição do pagamento de um imposto. No entanto, é de salientar que a tendência é a de uma diminuição do impacto do imposto a médio/longo prazo, sobretudo em empresas com maior capacidade de adaptação a esta nova realidade e respetivos requisitos, através da criação de novos produtos e exploração de novos mercados e consumidores.

Por outro lado, a constante subida das taxas que recaem sobre estes consumos poderá levar ao “estrangulamento” dos setores de atividade afetados, que simultaneamente se veem perante pesadas obrigações declarativas, o que incentiva a evasão e a conseqüente diminuição de receita fiscal¹⁰⁶. No limite, a medida fiscal introduzida pode ter efeitos ao nível da rentabilidade das empresas e da atração para o investimento no setor por parte de nacionais e estrangeiros. Esta especificidade é de particular importância dado estarmos perante produtos cuja tributação não está harmonizada a nível europeu, o que coloca os operadores económicos portugueses em desvantagem face a países onde esta medida fiscal não tenha sido adotada, como será o caso de Espanha, onde não foi (ainda) criado um imposto semelhante e cuja taxa normal de IVA é mais baixa do que aquela que vigora em Portugal¹⁰⁷.

Esta categoria tributária tem uma função arrecadatória, mas agrava o efeito regressivo ao onerar os consumidores indistinta e independentemente do seu nível de rendimento. Assim, não deverá colocar-se a hipótese de um alargamento da base de

¹⁰⁶ Agrellos, Miguel Durham e Pereira, Tânia Carvalhais, *op. cit.*, p. 3.

¹⁰⁷ Quando se compara a rentabilidade da Coca Cola em Portugal vis-à-vis Espanha, reparamos que por cada litro vendido, o país vizinho é quinze vezes mais rentável que o nosso – *cf.* Gonçalves, Judite e Santos João Pereira, *op. cit.*

incidência objetiva do imposto, ao abranger um leque ainda mais alargado de produtos e produtores, tendo em conta que a mesma apenas ampliaria estas consequências negativas. Com efeito, onerando em demasia os produtores, seja com carga fiscal, seja com a complexidade das obrigações acessórias que os mesmos deverão cumprir, o Estado pode estar a perder a receita que previa arrecadar e a afastar negócios rentáveis do território nacional.

Alterar a lei é fácil, influenciar comportamentos já será mais difícil, especialmente quando as pessoas estão habituadas a ingerir determinados produtos há muito tempo, apesar de estarem cientes dos seus malefícios. É por este motivo que hábitos e preferências enraizadas conduzem a que a resposta às flutuações dos preços seja, em princípio, menos notória. As pessoas de classes socioeconómicas mais desfavorecidas tendem a afetar uma grande fatia dos seus rendimentos a alimentos pouco nutritivos, mas também serão, à partida, mais suscetíveis às variações dos preços. Por outro lado, aqueles cuja dieta inclui elevados níveis de açúcar tendem a ser menos responsivos à subida dos preços, quando comparados com consumidores moderados. A substituição pode funcionar a favor ou contra o imposto, as preferências pessoais são variadas e incertas, por isso é muito difícil antever sequer se o facto de se estar a registar uma quebra nas vendas de bebidas açucaradas significará que, no futuro, assistiremos ao surgimento de benefícios para a saúde daí decorrentes. Daí ser necessário que, a par da implementação de medidas objetivas, também seja importante expor os fundamentos subjacentes: na senda do princípio “o poluidor paga”, também aqui os produtores e comercializadores deste tipo de produtos nocivos à saúde são onerados com o encargo do imposto.

É crucial redesenhar o modelo de tributação de forma a maximizar o processo de redução de açúcar nos hábitos alimentares da população. As políticas de saúde pública devem ser flexíveis de modo a conseguirem moldar-se rápida e eficazmente às evidências científicas mais recentes e aos crescentes desafios que a saúde tem colocado. Nenhuma abordagem funcionará por si só, mas alterar o ambiente no qual tais decisões são tomadas provavelmente fará com que toda a atuação seja mais profícua e eficaz do que simplesmente tentar com que as pessoas façam escolhas mais conscientes e adotem hábitos responsáveis.

6. Bibliografia

Afonso, António Brigas – «Notas sobre o Código dos Impostos Especiais de Consumo», *Ciência e Técnica Fiscal*, Nº 402, 2001

Afonso, António Brigas e Fernandes, Manuel Teixeira – *Código dos Impostos Especiais de Consumo Anotado e Atualizado*, Coimbra Editora, 2011

Afonso, António Brigas – «Novas tendências da fiscalidade na área dos Impostos Especiais de Consumo», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Vol. 5, Nº 4, 2012

Agrellos, Miguel Durham e Pereira, Tânia Carvalhais – «O regime geral do novo Código dos Impostos Especiais de Consumo: breve análise».

Arthur, Rachel – «Reformulation success: The UK sugar levy has arguably been very successful from a public health point of view», 2021, disponível em <https://www.beveragedaily.com/Article/2021/08/05/Sugar-tax-success-UK-Soft-Drinks-Industry-Levy-drove-reformulation-says-study>

Data de consulta: 6 de janeiro de 2022

Bandy, L.K. *et al.* – «Reductions in sugar sales from soft drinks in the UK from 2015 to 2018», *BMC Medicine*, 2020, disponível em <https://bmcmmedicine.biomedcentral.com/articles/10.1186/s12916-019-1477-4>

Data de consulta: 26 de janeiro de 2022

Basto-Abreu, Ana *et al.* – «Cost-Effectiveness of the Sugar-Sweetened Beverage Excise Tax in Mexico», *Health Affairs*, 2019, disponível em <https://www.healthaffairs.org/>

Data de consulta: 30 de novembro de 2021

Boseley, Sarah – «Mexico’s sugar tax leads to fall in consumption for second year running», 2017, disponível em <https://www.theguardian.com/society/2017/feb/22/mexico-sugar-tax-lower-consumption-second-year-running>

Data de consulta: 30 de novembro de 2021

Busey, Emily – «Sugary drinks taxes based on volume vs. sugar density: Simulations comparing tax designs in Mexico find advantages to both», 2021, disponível em <https://www.globalfoodresearchprogram.org/sugary-drink-taxes-based-on-volume-vs-sugar-density-simulations-comparing-tax-designs-in-mexico-find-advantages-to-both/>

Data de consulta: 27 de novembro de 2021

Capacci, Sara, Allais, Olivier, *et al.* - «The impact of the French soda tax on prices and purchases. An ex post evaluation», 2019, disponível em <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC6788734/>

Data de consulta: 5 de julho de 2022

Chazelas, Eloi *et al.* – «Sugary drink consumption and risk of cancer: results from NutriNet-Santé prospective cohort», *British Medical Journal*, n° 10.1136/bmj.l2408, 2019, disponível em <https://www.bmj.com/content/bmj/366/bmj.l2408.full.pdf>

Data de consulta: 10 de novembro

«Coca Cola won’t change recipe over soft drinks levy», *Tax Notes*, 2018, disponível em <https://www.taxnotes.com/>

Data de consulta: 18 de dezembro de 2021

«Consumption of sugar from soft drinks falls within a year of UK sugar tax», *British Medical Journal*, 2021, disponível em <https://www.bmj.com/company/newsroom/consumption-of-sugar-from-soft-drinks-falls-within-a-year-of-uk-sugar-tax/>

Data de consulta: 18 de dezembro de 2021

Colchero, M. Arantxa *et al.* – «In Mexico, Evidence of Sustained Consumer Response Two Years After Implementing A Sugar-Sweetened Beverage Tax», *Health Affairs*, 2017, disponível em

https://www.healthaffairs.org/doi/10.1377/hlthaff.2016.1231?url_ver=Z39.88-2003&rfr_id=ori:rid:crossref.org&rfr_dat=cr_pub%20%20pubmed

Data de consulta: 30 de novembro de 2021

Direção de Serviços dos Impostos Especiais de Consumo e do Imposto sobre Veículos (Autoridade Tributária e Aduaneira) – *Manual dos Impostos Especiais de Consumo*, 2019

Encarnação, R., Lloyd-Williams, F., Bromley, R. e Capewell, S., – «Obesity prevention strategies: could food or soda taxes improve health?», *Royal College of Physicians of Edinburgh*, 2016, disponível em

https://www.rcpe.ac.uk/sites/default/files/jrcpe_46_1_lloyd-williams.pdf

Data de consulta: 25 de janeiro de 2022

Ferreira, Rogério Fernandes e Fernandes, Manuel Teixeira – «O novo código dos impostos especiais sobre o consumo», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Vol. 4, Nº 1, 2011

Fusco, Gabriela – *Impostos Especiais do Consumo em Portugal: a extrafiscalidade e a saúde*. Dissertação apresentada ao ISG para a obtenção do grau de Mestre em Gestão Fiscal, 2016, disponível em <https://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/14263>

Data de consulta: 7 de agosto de 2021

Garcia, Inês – *Os Impostos Especiais de Consumo – Instrumento de Mercado Interno ou Criação de Justiça Tributária?*. Dissertação apresentada ao ISCAL para a obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, 2014, disponível em <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/4639>

Data de consulta: 7 de agosto de 2021

Gobierno de México – «Tax to sugar sweetened beverages in Mexico is expected to reduce obesity and diabetes», 2020, disponível em <https://www.insp.mx/epppo/blog/4446-sweetened-beverages-mexico.html>

Data de consulta: 30 de novembro de 2021

Goiana da Silva, Francisco *et al.* – «The future of the sweetened beverages tax in Portugal», *The Lancet Public Health*, 2018, disponível em [https://www.thelancet.com/journals/lanpub/article/PIIS2468-2667\(18\)30240-8/fulltext](https://www.thelancet.com/journals/lanpub/article/PIIS2468-2667(18)30240-8/fulltext)

Data de consulta: 30 de novembro de 2021

Gonçalves, Judite e Santos João Pereira – «Brown Sugar, how come you taste so good? The impact of a soda tax on prices and consumption», 2019, disponível em https://research.unl.pt/ws/portalfiles/portal/26328086/pre_print.pdf

Data de consulta: 7 de agosto de 2021

Goodman, Jordan, Lovejoy, Paul & Sherratt, Andrew – *Consuming Habits, global and historical perspectives on how cultures define drugs*, Routledge, 2007

Graça, Pedro e Gregório Maria João, Santos *et al.* – «Redução do Consumo de Açúcar em Portugal: Evidência que Justifica Ação», *Programa Nacional para a Promoção da Alimentação Saudável*, 2016, disponível em <https://alimentacaosaudavel.dgs.pt/activeapp2020/wp-content/uploads/2020/01/Redu%C3%A7%C3%A3o-do-Consumo-de-A%C3%A7%C3%BAcar-em-Portugal-Evid%C3%A4ncia-que-Justifica-A%C3%A7%C3%A3o.pdf>

Data de consulta: 22 de agosto de 2021

Gupta, Ajay – «News Analysis: Soda Is the New Tobacco», *Tax Notes*, 2015, disponível em <https://www.taxnotes.com/>

Data de consulta: 30 de setembro de 2021

Haines, Anjana – «Sugar tax: The winners and losers», *International Tax Review*, 2017, disponível em

<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7n6q5zy9h54/sugar-tax-the-winners-and-losers>

Data de consulta: 29 de janeiro de 2022

Kwai, Isabella – «In England, a Call to Tax Sugar and Salt», 2021, disponível em <https://www.nytimes.com/2021/07/15/world/europe/uk-england-sugar-salt-tax.html>

Data de consulta: 11 de dezembro de 2021

Lewis, Alexander – «Report Calls for Tax on Sugar-Filled Drinks», *Tax Notes*, 2016, disponível em <https://www.taxnotes.com/>

Data de consulta: 18 de dezembro de 2021

Oliva, Rui – «O papel dos Impostos Especiais de Consumo na Tributação Indireta», *Fisco. Lisboa: Proinfec.*, Ano 9, Nº 80/81, 1997

Pereira, Tânia Carvalhais e Rapoula, Mariana Magalhães - «A implementação agridoce de um *soda tax* em Portugal» in Piscitelli, Tathiane e Bernaud, Renata. *Tributação e Saúde – Um diálogo interdisciplinar entre Direito, Saúde e Economia* (no prelo).

Rapoula, Mariana Magalhães – «Excise Taxation of Beer and other Deadly Sins». Master thesis presented to Universidade Católica Portuguesa to obtain the Master's Degree in Tax Law, 2017, disponível em <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/28152>

Data de consulta: 20 de maio de 2021

Relatório do Grupo de Trabalho (Despacho nº 2774/2018) – «Impacto do Imposto Especial sobre o Consumo de Bebidas Açucaradas e Adicionadas de Edulcorantes», 2018, disponível em

<https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAAABAAzM7I0AQCQMNv8BAAAAA%3D%3D>

Data de consulta: 18 de agosto de 2021

Remler, Dahlia K. (2004) – «Poor Smokers, Poor Quitters, and Cigarette Tax Regressivity», *American Journal of Public Health*, Vol. 94, Nº 2, 2004, disponível em <https://ajph.aphapublications.org/doi/pdfplus/10.2105/AJPH.94.2.225>

Data de consulta: 16 de agosto de 2021

Rivera, Juan A. – «Mexico's sugar tax – did it make a difference?», *World Cancer Research Fund International*, 2016, disponível em <https://www.wcrf.org/mexicos-sugar-tax-did-it-make-a-difference/>

Data de consulta: 30 de novembro de 2021

Sánchez-Romero, Luz *et al.* – «Association between tax on sugar sweetened beverages and soft drink consumption in adults in Mexico: open cohort longitudinal analysis of Health Workers Cohort Study», *British Medical Journal*, 2020, disponível em <https://www.bmj.com/content/369/bmj.m1311>

Data de consulta: 30 de novembro de 2021

Silva, André e Monteiro, Jorgina – «Aspetos Jurídicos e Científicos dos Impostos Especiais sobre o Consumo», *Centro de Investigação Jurídico-Económico da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, disponível em <https://cije.up.pt/>

Data de consulta: 23 de maio de 2021

Skeggs, Hannah – «How the sugar tax is changing behaviour», 2019, disponível em <https://www.igd.com/articles/article-viewer/t/how-the-sugar-tax-is-changing-behaviour/i/22186>

Data de consulta: 8 de janeiro de 2022

«Soft Drinks Industry Levy comes into effect», 2018, disponível em <https://www.gov.uk/government/news/soft-drinks-industry-levy-comes-into-effect>

Data de consulta: 18 de dezembro de 2021

«Sugar tax: Consumption of sugar from soft drinks falls by 10%», 2021, disponível em <https://news.sky.com/story/sugar-tax-consumption-of-sugar-from-soft-drinks-falls-by-10-12242372>

Data de consulta: 5 de janeiro de 2022

«Sugar tax on sugary drinks introduced as NHS reports twice as many people admitted to hospital for obesity-related complications over last four years», 2018, disponível em <https://www.drwf.org.uk/news-and-events/news/sugar-tax-sugary-drinks-introduced-nhs-reports-twice-many-people-admitted>

Data de consulta: 19 de dezembro de 2021

«The 2018 UK sugar tax», 2019, disponível em <https://www.diabetes.co.uk/nutrition/2018-uk-sugar-tax.html>

Data de consulta: 29 de janeiro de 2022

Thornton, Jacqui – «The UK has introduced a sugar tax, but will it work?», 2018, disponível em <https://www.lshtm.ac.uk/research/research-action/features/uk-sugar-tax-will-it-work>

Data de consulta: 30 de janeiro de 2022

Vasques, Sérgio e Pereira, Tânia Carvalhais – *Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, 2016

Vasques, Sérgio – «Origens e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo», *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, Ano 3, Nº 17, 2005

Walker, Lauren - «Belgium is EU leader when it comes to consuming sugary drinks», 2021, disponível em <https://www.brusselstimes.com/179934/belgium-is-eu-leader-when-it-comes-to-consuming-sugary-drinks>

Data de consulta: 5 de julho de 2022

Wan, Lester *et al.* – «Sugar taxes: The global picture in 2017», 2017, disponível em <https://www.beveragedaily.com/Article/2017/12/20/Sugar-taxes-The-global-picture-in-2017>

Data de consulta: 27 de novembro de 2021

World Bank Group – «Taxes on Sugar-Sweetened Beverages: International Evidence and Experiences», 2020, disponível em

<https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/33969>

Data de consulta: 3 de dezembro de 2021

WHO – «Reducing consumption of sugar sweetened beverages to reduce the risk of unhealthy weight gain in adults – Biological, behavioural and contextual rationale», 2014, disponível em https://www.who.int/elena/bbc/ssbs_adult_weight/en/

Data de consulta: 6 de novembro de 2021

WHO – «Taxes on sugary drinks: Why do it?», 2017, disponível em <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/260253/WHO-NMH-PND-16.5Rev.1-eng.pdf;sequence=1>

Data de consulta: 6 de novembro de 2021

7. Jurisprudência consultada

- Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), de 17 de junho de 1999, *Société critouridienne de distribution (Socridis) c. Receveur principal des douanes*, processo C-166/98, ECLI:EU:C:1999:316, disponível em <https://curia.europa.eu>.
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Oitava Secção), de 19 de abril de 2007, *UAB Profisa c. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, processo C-63/06, ECLI:EU:C:2007:233, disponível em <https://curia.europa.eu>.
- Acórdão do Tribunal da Justiça (Segunda Secção), de 18 de dezembro de 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) c. Administration des douanes et droits indirects e Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED)*, processo C-314/06, ECLI:EU:C:2007:817, disponível em <https://curia.europa.eu>.
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção), de 12 de junho de 2008, *Skatteverket c. Gourmet Classic Ltd.*, processo C-458/06, ECLI:EU:C:2008:338, disponível em <https://curia.europa.eu>.
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção), de 9 de dezembro de 2010, *Repertoire Culinaire Ltd c. The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs*, processo C-163/09, ECLI:EU:C:2010:752, disponível em <https://curia.europa.eu>.
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção), de 20 de outubro de 2011, *Danfoss A/S e Sauer-Danfoss ApS c. Skatteministeriet*, processo C-94/10, ECLI:EU:C:2011:674, disponível em <https://curia.europa.eu>.
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção), de 11 de julho de 2013, *Directeur général des douanes et droits indirects e Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières c. Harry Winston SARL*, processo C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466, disponível em <https://curia.europa.eu>.
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção), de 14 de janeiro de 2016, *Comissão Europeia c. Reino da Bélgica*, processo C-163/14, ECLI:EU:C:2016:4, disponível em <https://curia.europa.eu>.
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Nona Secção), de 7 de abril de 2022, *Y GmbH c. Hauptzollamt*, processo C-668/20, ECLI:EU:C:2022:270, disponível em <https://curia.europa.eu>.
- Acórdão do STA, de 6 de outubro de 1999, processo n.º 023471, disponível em www.dgsi.pt.

- Acórdão do STA, de 2 de junho de 2010, processo n.º 240/2010, disponível em www.dgsi.pt.
- Acórdão do STA, de 17 de outubro de 2010, processo n.º 0614/10, disponível em www.dgsi.pt.