

4. A UTILIZAÇÃO DO IMPOSTO PARA O ALCANÇAR FINALIDADES EXTRAFISCAIS: O IMPOSTO ESPECIAL SOBRE O CONSUMO DE BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS ADICIONADAS DE AÇÚCAR OU EDULCORANTES EM PORTUGAL



<https://doi.org/10.36592/9786554600071-04>

João Ricardo Catarino¹

Nuno Victorino²

Susana Sobral³

1. CONSUMO DE AÇÚCARES, SAÚDE PÚBLICA E POLÍTICA FISCAL

A OCDE estima que, atualmente, quase uma em cada quatro pessoas nos seus países membros é obesa. Esta evidência é considerada uma epidemia com

¹ **João Ricardo Catarino**, Licenciado em Direito e pós-graduado em Estudos Europeus pelo Instituto Europeu pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Mestre em Ciência Política, Doutorado em ciências sociais na especialidade de Administração Pública e Agregado em Finanças Públicas pela Universidade de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. Coordenador Geral da Unidade de Coordenação Científica e Pedagógica de Administração Pública do ISCSP. Professor Catedrático no CAPP/ISCSP-ULisboa. Coordenador científico das disciplinas de *Finanças Públicas*, de *Fiscalidade*, de *Políticas Financeiras e Gestão Orçamental* e de *Administração Financeira e Política Fiscal*. Foi representante do Ministro das Finanças no Grupo de Alto Nível sobre a evolução Fiscalidade Interna no âmbito da União Europeia. Foi membro da delegação portuguesa e representante de Portugal no Comité de Assuntos Fiscais da OCDE. Foi membro da Comissão para a reforma da tributação geral sobre o Consumo - IVA (1986), da Comissão para a reforma da tributação geral sobre o Património (2002-2004), da Comissão para a Reforma da tributação do rendimento das pessoas singulares - IRS de 2014 e trabalhou ativamente na reforma dos impostos sobre o rendimento e o património (IRS, IRC e CA) (1986-1989). Foi ainda membro das comissões de reforma do Estatuto dos Benefícios Fiscais e dos impostos especiais sobre o consumo (1986-1991). Membro do conselho consultivo da *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal* e de várias outras revistas da área financeira e tributária no estrangeiro. Vogal do Conselho Científico da Associação Fiscal Portuguesa e membro do Colégio de Especialidade dos Impostos sobre o Património da OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados. Juiz-árbitro na Arbitragem Tributária em Portugal, atualmente suspenso a seu pedido. Autor de inúmeras obras na área da fiscalidade e das finanças públicas. Email: catarino@iscsp.ulisboa.pt

² **Nuno Vitorino**, Professor Auxiliar convidado no ISCSP-Ulisboa. Email: nvitorino@iscsp.ulisboa.pt É licenciado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Lisboa, pós-graduado em Estudos Europeus pela Universidade Católica de Lisboa e Mestre em Ciências jurídico-políticas. É formador interno e externo em várias matérias de direito tributário, processo penal incluindo o direito sancionatório tributário e em áreas comportamentais ligadas à componente judiciária. Exerce funções na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) como Membro do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros (CEF), é agente em representação do Estado Português junto do Tribunal de Justiça da União Europeia e Inspetor Tributário e Aduaneiro. É autor de diversas obras e artigos técnicos nas áreas do direito aduaneiro e fiscal, direito sancionatório tributário, direito administrativo, direito da sociedade de informação e prática da advocacia.

³ **Susana Sobral**, Susana Sobral, Mestranda em Administração Pública no ISCSP-ULisboa. Desempenha funções no Centro de Competências de Planeamento, de Políticas e de Prospetiva da Administração Pública (PlanAPP). Email: susana.sobral@planapp.gov.pt

consequências elevadas para os indivíduos, a sociedade e a economia. Sabe-se, por exemplo, que o excesso de peso reduz a esperança de vida, aumenta os custos dos cuidados de saúde, diminui a produtividade dos trabalhadores e o PIB dos estados. A OCDE defende medidas económicas urgentes para aumentar os investimentos em políticas públicas de promoção de estilos de vida saudáveis como meio de enfrentar este problema de saúde pública global (OECD, 2019) (WHO, 2015), (SASSI, 2010).

A relevância do problema tem levado inúmeros Estados a adotar políticas públicas específicas de combate à obesidade (ALABADEJO, 2014) (WOODWARD-LOPEZ et al., 2010, 2011) incluindo as de natureza fiscal, complementares de outras políticas públicas objetivadas em medidas de saúde pública com a finalidade específica de reduzir o consumo de açúcar nas populações. Como parte da resposta pública, os sistemas fiscais têm sido redesenhados com recurso a políticas tributárias de combate ao consumo de produtos alimentares com elevados teores de açúcar (entre outros ingredientes, como, por exemplo, o teor de sal ou de conservantes), alargando-se a esfera de ação dos impostos indiretos sobre o consumo a novas realidades e, sobretudo, finalidades. (ATKINSON & STIGLITZ, 1976); (ATKINSON, STIGLITZ, 1972); (ATKINSON, 1997); (ANDERSON & KREIDER, 2001).

É o que Diogo Ferraz salienta ao afirmar que a estrutura do sistema tributário está estritamente condicionada pelas funções que o Estado deve desempenhar (FERRAZ, 2012, 2014, 2016). Todavia, a utilização do imposto para prosseguir fins extrafiscais é quase tão antiga quanto o próprio imposto. Este não só tende a gerar efeitos extrafiscais, desde logo por condicionar a conduta dos agentes económicos, como por ser frequente assumir outros fins de interesse geral para além do fim óbvio da obtenção de receitas para financiar a atividade pública (VASQUES, 1999, 59; AIZEGA ZUBILLAGA, 2000, 25-27; ALONSO GONZÁLEZ, 1983, 506); (ANDREYEVA & BROWNELL 2011).

Com efeito, são frequentes, em inúmeros países, as medidas de combate a certos comportamentos ou hábitos sociais considerados nefastos ou indesejáveis, como o consumo excessivo de sal, de sacos de plástico, de conservantes ou de açúcar, umas vezes penalizando o produtor, outras o próprio consumidor. Estas medidas, surgem frequentemente no quadro de outras soluções de política pública,

como é o caso do reforço das políticas de educação alimentar, de informação visando a alteração de hábitos de consumo ou de sensibilização para comportamentos ou hábitos sociais mais saudáveis, como a prática de desporto ou a adoção de modelos de vida mais ativa e ou responsável (WHO, 2015); (DOUCETT, S. (2015); (EYLES, NGHIEM, & BLAKELY (2012); (GOLDMAN, LAKDAWALL & ZHENG 2009).

No Brasil, o art.º 145.º da CF (1988) dispõe que a União, os Estados, o Distrito e os Municípios poderão instituir impostos, para além de outras figuras tributárias, mas nada se diz sobre a sua função concreta. Esta se intui do facto de esses meios financeiros serem destinados a finalidades de ordem geral, coletivas. Já a Constituição portuguesa de 1976, se nada diz expressamente quanto à possibilidade de o Estado (unitário) instituir imposto, é mais explícita ao estabelecer, no seu artigo 103.º n.º 1 que “Os impostos visam a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades coletivas...”. Para rematar, na mesma frase, o seguinte: “...e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

Há, pois, no texto português, uma clara atribuição ao imposto de finalidades extrafiscais ou extra reditícias. Segundo esta Constituição, o imposto pode visar fins que extravasam a política reditícia do Estado e se localizam para além das políticas financeiras, abrangendo finalidades sociais gerais sem esquecer as questões de igualdade perante a lei ou isonomia (FOLLONI, 2014). O imposto ganhou, assim expressivamente, nos últimos dois séculos, funções “extrafiscais” que no pensamento liberal não detinha (FAVEIRO, 2009).

Embora a Constituição brasileira não atribua, de forma diretamente consagrada no texto constitucional, funções extra financeiras ao imposto, a verdade é que, no sistema tributário brasileiro (tal como no português), encontramos inúmeras normas que claramente atestam possuir os impostos e o próprio sistema fiscal finalidades que vão para além da (mera) satisfação das necessidades financeiras do Estado. Instrumentos de uso comum tais como os benefícios fiscais, as taxas ou alíquotas progressivas (progressividade por escalões de rendimento/renda), incentivos fiscais e outras medidas justificam-se porque se pretende incentivar, condicionar, modelar e orientar a conduta dos contribuintes em geral, de tal sorte que ela contribua do melhor modo possível para o bem-estar

coletivo. Fica assim claro que o tributo tem hoje funções alargadas a inúmeras finalidades da vida coletiva.

A extrafiscalidade ganhou peso em larga medida porque as funções do Estado se alargaram. O imposto, por seu turno, é um instrumento de enorme visibilidade, sendo fácil usa-lo para prosseguir fins diversos do interesse da sociedade global. Serve para incentivar os comportamentos dos agentes económicos num certo sentido, funcionando como instrumento de coordenação e de integração económica (CATARINO, 2022, p. 70 e segs) (SASSI, 2013); (VAN DEN BERG, VAN BAAL, TARIQ, SCHUIT, WIT & HOOGENVEEN 2008).

Sucede que, neste caso, a utilização do imposto como instrumento de política pública enquadrado na política fiscal surge com o propósito de onerar estes consumos, tornando o preço destes bens mais caros e, com isso, conseguir um ou vários efeitos combinados, tais como desincentivar o seu consumo, levar o consumidor a optar por consumos alternativos, alcançado efeitos não apenas ao nível do comportamento pessoal como de carácter geral. De modo que fica claro que o imposto é hoje utilizado como mecanismo ou instrumento de alteração de comportamentos individuais por razões de interesse da coletividade em geral. Este objetivo constitui uma finalidade de interesse social na medida em que tais condutas individuais são suscetíveis de ter um impacto coletivo não desejado quer em termos de saúde pública, felicidade individual e bem-estar geral, quer de sobrecarga financeira e de meios ou das políticas públicas, como é o caso da política pública de saúde incluindo o acompanhamento dos doentes crónicos (HOLM, LAURSEN; KOCH; JENSEN; DIDERICHSEN, 2013); (KEELER; HU; BARNETT; MANNING; SUNG, 1996); (LACHIMI, 2012); (MEIER; PURSHOUSE; BRENNAN, 2010).

2. A OPÇÃO DE TRIBUTAÇÃO DAS BEBIDAS ADICIONADAS DE AÇÚCAR ATRAVÉS DOS DENOMINADOS FAT TAX

As medidas de natureza extrafiscal, tomadas para desincentivar o consumo de bebidas não alcoólicas adicionadas de edulcorantes (BNA), tendem a ser perçecionadas pelos cidadãos como soluções eficazes na promoção dos valores, comportamentos ou hábitos sociais que se pretendem implementar ou reforçar. Isto

é, sendo como são medidas integradas numa ou mais políticas com um fim social relevante, elas configuram opções de política pública que são, pelo menos em teoria, adequadas ao desenvolvimento de finalidades sociais relevantes, cuja particularidade mais saliente reside no facto de o instrumento utilizado para as alcançar ser o imposto (BONNET; REQUILLART, 2012); (BONNET; REQUILLART, 2011).

Este, como se sabe, sempre teve uma finalidade estruturalmente reditícia ou de geração de receita pública. Mas surge aqui com uma finalidade essencial de conformação ou alteração de comportamentos e, só depois, geradora dessa receita. O mesmo é dizer que esta imposto especial parece ter, primacialmente, uma função "extrafiscal", na justa medida em que o fim da sua imposição é o comportamento dos consumidores (POWELL, CHRIQUI; CHALOUPEK, 2009); (PURSHOUSE, MEIER, BRENNAN, TAYLOR, RAFIA, 2010).

Isto é, a política tributária veio a ser crescentemente utilizada para a prossecução de fins gerais, sociais e económicos, visando o benefício da sociedade global. Instrumentos, de início desconhecidos ou pouco utilizados da dogmática do imposto, como os benefícios fiscais, as isenções, as reduções de taxas / alíquotas, a progressividade do imposto, etc. passaram, pouco a pouco, a fazer parte dos regimes tributários e a cumprir uma função cada vez mais relevante na utilização da política tributária para alcançar fins sociais gerais e mais dispersos, como é o caso da atração do investimento estrangeiro, do fomento de certas atividades económicas, da indução do comportamento dos cidadãos-contribuintes para certos comportamentos em prejuízo de outros, não desejados, como o consumo de bens não duradouros, de bens importados, etc.

Como consequência, as funções do imposto alargaram-se a finalidades que nos permitem hoje continuar a qualificar de "imposto" realidades que não visam a obtenção de receita, mas a obtenção ou a "cobrança" de comportamentos desejados, como é já pacífica doutrina (ALONSO GONZÁLEZ, 1995, p. 12; FERREIRO LAPATZA, 1999, p. 168). Todavia, considerando que a aceitação, assim tão aberta das finalidades extrafiscais do imposto pode introduzir uma perturbação grave na ordem estabelecida, defendemos que essa admissibilidade geral de impostos com fins exclusivamente extrafiscais deve ser acompanhada de critérios delimitadores dessa

possibilidade, sob pena de se correr o risco de perder o referencial teórico do imposto e de se perderem os limites necessários à correta delimitação dogmática da figura (CATARINO, FERRAZ, 2022); (CHECA GONZALEZ 1983); (CLÍMACO 2000); (SOARES 2021).

Assim, a extrafiscalidade integra o leque dos meios ou instrumentos, como a lei, a coerção pelas autoridades públicas, para levar os agentes económicos a adotar os comportamentos sociais desejados, para alcançar fins de interesse público geral (Ferraz, 2012). Esta plasticidade do imposto para se moldar aos fins gerais resulta da variedade de instrumentos que nele gravitam, como é o caso das isenções, exclusões tributárias, reduções de alíquotas, suspensões de imposto, deduções, abatimentos, entre outros, e da concessão de incentivos, entre outros.

O imposto constitui um importante instrumento de prossecução dos mais variados fins de interesse geral pela facilidade com que o instrumento tributário é sentido pelas pessoas como meio de ordenar e orientar condutas (TORRES, 2009; FERRAZ, 2016, 2014).

Há, pelo menos, dois efeitos extrafiscais da tributação que são mais comuns e importantes (GRIZIOTTI, 1958, p. 190-203; ALABERN, 2009, p. 45; SAINZ DE BUJANDA, 1975, p. 94). Primeiramente, há efeitos morais, pois certos tributos podem ser utilizados para o alcance de fins especiais de carácter moral, para a disciplina dos costumes, de modo que o Estado pode, ao mesmo tempo, obter receitas e efeitos morais disciplinando os gastos privados e "corrigindo" as preferências dos contribuintes (GARCÍA-QUINTANA, 1981, p. 20). Além disso, e talvez principalmente, existem efeitos económicos, uma vez que os tributos impõem sacrifícios, diminuindo o consumo ou a poupança, mas também podem, pretensamente, ocasionar benefícios económicos na redistribuição da riqueza, além de influenciar o equilíbrio económico resultante da relação entre os preços e o mercado, funcionando como uma forma de o Estado intervir na economia, inclusive alterando o jogo de forças entre os atores económicos (OLLERO, 1985, p. 337).

Outros efeitos económicos extrafiscais relevantes são os relativos à influência que o tributo pode ter sobre o que Arthur Pigou chamou de "desajustes na alocação de recursos entre diferentes usos" (PIGOU, 1929, p. 118). O autor segrega tais desajustes em duas espécies: a primeira ocorre quando "o valor do resultado

marginal líquido privado do emprego de recursos em determinado uso é maior ou menor que o valor do resultado marginal líquido social daquele mesmo emprego"; a segunda acontece quando, "em relação a certos bens e serviços, a relação entre o desejo das pessoas e a satisfação que resulta do cumprimento daquele desejo é maior, ou menor, que a satisfação que resultaria de outros bens e serviços" (PIGOU, 1929, p. 118).

Tratamos, aqui, do conhecido conceito de externalidade, fenómeno presente quando determinada atividade possui custos sociais que superam os custos privados e que não se repercutem no preço daquela atividade, transferindo para a sociedade a carga negativa gerada por tal atividade (VASQUES, 1999, p. 77-78 e 201; ARAÚJO CHAMORRO, 2008, p. 8; GARCÍA-QUINTANA, 1981, p. 20-25). Às vezes, o melhor interesse da sociedade está em estabelecer um adequado equilíbrio nessas duas hipóteses de desajustes. E esse melhor equilíbrio pode ser implementado por meio de tributos, "impondo taxas / alíquotas apropriadas sobre recursos empregues em usos que tendem a ser exagerados e empregando o produto arrecadado para conceder subsídios, de taxas / alíquotas apropriadas, a usos de uma classe oposta" (PIGOU, 1929, p. 123; ESPADAFOR, 2011, p. 33).

Nesta situação, a tributação extrafiscal pode jogar o duplo papel de reequilibrar esta distribuição de custos (ainda que de uma maneira presumida, ante a dificuldade de se verificar com exatidão o montante dos custos privados e sociais (ALONSO GONZÁLEZ, 1995, p. 29) e de desincentivar atividades nas quais tal desequilíbrio seja inerente. Com efeito, sempre que o consumo de determinado bem gere custos (ou proporcione benefícios) à sociedade que não sejam debitados (ou creditados) ao próprio consumidor, é natural que muitos (ou muito poucos) recursos sejam afetados ao consumo desse mesmo bem - e não se pode esperar que o próprio mercado corrija tais exterioridades por via de mecanismos comerciais, pois os seus efeitos repercutem-se precisamente sobre terceiros que estão fora da relação contratual em jogo (SZTAJN, 2011, p. 138). O mercado falha, pois não consegue sustentar o socialmente desejável nem prevenir o socialmente indesejável.

Resta, assim, a intervenção do Estado, que pode suprimir as exterioridades através de incentivos ou, inversamente, através de restrições (GARCÍA-QUINTANA, 1981, p. 20). E as mais óbvias formas de incentivo ou de restrição estatal são os

subsídios (inclusive via benefícios fiscais) e os tributos. O tributo serve, nesse caso, para a interiorização de tais externalidades, levando-as a incorporar-se ao preço de mercado dos bens em questão (VASQUES, 1999, p. 201-202; GARCÍA-QUINTANA, 1981, p. 19), com o desincentivo naturalmente resultante de qualquer aumento de preço.

Contudo, não é demasiado destacar que todos esses efeitos da tributação devem ajustar-se aos objetivos constitucionais e ser razoavelmente subsumidos a pelo menos um deles, especialmente quando tais efeitos sejam desejados de maneira deliberada, intencional. Ademais, a tributação extrafiscal encontra limites intrínsecos (ou imanentes), resultantes de sua própria forma de ser, de seu fundamento de legitimação; bem como limites extrínsecos, oriundos do encaixe da extrafiscalidade no sistema jurídico-constitucional como um todo e no sistema tributário em particular, pois, como uma peça desse sistema, a extrafiscalidade não tem vida autónoma e independente das outras engrenagens (CATARINO, FERRAZ, 2022).

A nosso ver, como já escrevemos noutro lado, os fundamentos e os objetivos da extrafiscalidade são capazes de revelar alguns limites que chamamos de intrínsecos à tributação extrafiscal. Intrínsecos, porque são inerentes ao próprio conteúdo da extrafiscalidade, isto é, resultam naturalmente e indissociavelmente dos seus fundamentos e objetivos. Definitivamente, são limites que complementam a própria definição de extrafiscalidade e cuja inexistência seria contraditória aos pressupostos de legitimação da tributação extrafiscal.

O primeiro desses limites corresponde, a nosso ver, o de que a extrafiscalidade deve ser manejada pelo órgão do Estado que possua o mandato ou os poderes constitucionais para promover o respetivo objetivo constitucional. Por outras palavras, a utilização da tributação extrafiscal para coadjuvar determinado fim constitucional pressupõe que tal órgão público possua a competência tributária e, ademais, a competência material para promover o alcance daquele objetivo. Em Portugal essa competência para criar impostos pertence exclusivamente à Assembleia da República, nos termos do art.º 165.º n.º 1 da Constituição da República portuguesa. Trata-se, todavia, de uma reserva de competência legislativa que não é absoluta, mas relativa, ou seja, ela permite que o parlamento português

delegue esta competência no Governo, se este a solicitar. Neste caso o parlamento emite uma lei de autorização legislativa através da qual outorga ao Governo o poder de legislar em matéria fiscal por um período de tempo, e segundo os limites que estão especificados no próprio artigo 145.º da CRP.

Em segundo lugar, considerando que a proporcionalidade tem exatamente a função de controlar se as normas que se baseiam em fins (legítimos) eventualmente contrapostos não se ofendem umas às outras, entendemos que a proporcionalidade deve ser vista como a ferramenta jurídica por excelência de análise da idoneidade constitucional da tributação extrafiscal.

Em terceiro lugar, o facto de que a extrafiscalidade ser o meio pelo qual o Estado utiliza a tributação para promover objetivos ou fins constitucionalmente consagrados, estimulando e desincentivando condutas conforme estas contribuam, mais ou menos, para o alcance de tais objetivos (ALABERN, 2009, p. 30; GUTIÉRREZ, 2003, p. 163), impõe uma forma de estruturação peculiar, que de certa forma já antecipamos quando tratamos da proporcionalidade: a tributação extrafiscal deve ser estruturada concretamente de modo a que quanto mais o contribuinte se adegue ao alcance do objetivo constitucional, menor deve ser a carga tributária, e vice-versa.

O quarto limite intrínseco à tributação extrafiscal é o de que ela não pode constituir uma sanção, i.e., não pode incidir sobre atos considerados ilícitos pelo ordenamento jurídico. Ainda que tal regra resulte logicamente do carácter tributário da tributação extrafiscal – porque usualmente um elemento essencial na própria definição de tributo é a ausência de um propósito punitivo, o facto de que tal exação não incide sobre um ato ilícito (ALABERN, 2009, p. 18; VASQUES, 1999, p. 22-23) –, devemos ressaltá-la no âmbito extrafiscal porque aqui, seguramente, a linha entre licitude e ilicitude nos parece ser notavelmente mais ténue.

Estes limites, aqui explicitados de forma muito sintética, ajudam-nos a caracterizar o sistema de tributação específica sobre o consumo das bebidas aqui em causa, em vigor em Portugal, como um sistema que assenta no desincentivo ao seu consumo pela via do custo do bem através do fator tributário. Acreditamos que os caracteres aqui explicitados sirvam também para caracterizar outros modelos tributários com os mesmos objetivos. Vejamos agora qual é o regime do IEC – imposto especial sobre o consumo sobre este tipo de bebidas em vigor em Portugal.

3. CARATERÍSTICAS ESPECÍFICAS DA POLÍTICA PORTUGUESA DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA DO CONSUMO DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS ADICIONADAS DE AÇÚCAR OU EDULCORANTES

No plano interno português, os sucessivos governos têm vindo a estabelecer medidas de política pública nesta matéria. Assim, Portugal em 2017 introduziu um sistema de a tributação das bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcar e outros edulcorantes (doravante usaremos a sigla BNA – bebidas não alcoólicas), em linha com medidas idênticas introduzidas por diversos outros países europeus. Esta política pública está alinhada com uma mais ampla Estratégia Integrada para a Promoção da Alimentação Saudável (EIPAS), aprovada pelo Despacho Conjunto n.º 11418/2017, de 18 de dezembro, publicado no Diário da República, 2.ª série, de 29 de dezembro de 2017.

Na sua vertente de política fiscal, esta política tem como objetivo principal específico reduzir o consumo deste tipo de bebidas, com especial destaque para as bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcar e outros edulcorantes (BNA), com um teor mais elevado de açúcar adicionado, que se encontram no escalão máximo de tributação (LOE, 2017). Um aspeto particular desta política pública é o de que a receita obtida com a introdução deste imposto foi consignada à sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde português, ainda que outros fins hajam sido visados, como a do aumento da receita fiscal e a adaptação dos produtos açucarados às preferências do mercado e dos consumidores (BRIGAS; CANEIRA, (1996); (BRIGAS; FERNANDES, 2011); (CATARINO; GUIMARÃES, 2021).

No caso, e tendo por base o disposto no Despacho Conjunto n.º 2774/2018 dos Ministros das Finanças, Saúde e Economia, a política pública tem como objetivos declarados alcançar efeitos concretos no comportamento e ou no padrão de consumo ou produção dos consumidores e dos produtores; obter efeitos na indústria, no setor da distribuição e no setor da restauração e bebidas, quanto à oferta disponibilizada no mercado e, designadamente, quanto a forçar alterações sobre a composição das bebidas já existentes no mercado, no que respeita ao teor de açúcar e outros edulcorantes adicionados, em função da introdução da medida e dos diferentes escalões de tributação; alterar a oferta de produtos disponibilizados

no mercado, em função da introdução da medida e dos diferentes escalões de tributação; e elevar a competitividade das empresas nacionais face a empresas não nacionais.

Concretamente a política de tributação de bebidas não alcoólicas adicionadas de açúcar ou edulcorantes (BNA) estabelece a sua sujeição em Portugal, materializada num novo capítulo do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC)⁴, aditado pela Lei de Orçamento para 2017⁵. Este Código regula três impostos que incidem sobre quatro consumos específicos, a saber, o imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes (IABA), o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e o imposto sobre o tabaco (IT)⁶.

Do ponto de vista da sua caracterização, dir-se-á que estes impostos são impostos indiretos (*repercutíveis, i.e sem que se determine à partida o sujeito passivo do imposto*), especiais (*uma vez que incidem especificamente sobre determinados consumos*), monofásicos (*tendo em conta que incidem somente sobre uma fase do processo económico - a introdução no consumo*), com taxas / alíquotas específicas ou *ad rem*, com uma forte ligação ao direito aduaneiro⁷, sujeitos ao princípio da equivalência (*vd. artigo 2.º CIEC*), geradores de elevadas receitas fiscais e de fácil gestão.

Por questões de afinidade, o legislador optou por tributar as bebidas não alcoólicas (BNA), em conjunto com as bebidas alcoólicas, tendo feito constar dos 212.º, 213.º e 215.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2017) uma nova secção II, com a epígrafe «*Bebidas não alcoólicas*», constituída pelos artigos 87.º-A a 87.º-F, a qual foi adicionada ao Capítulo I, da Parte

⁴ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21/06 (com as posteriores alterações), estabelece o regime dos impostos especiais de consumo, considerando-se como tais o imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes (IABA), o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e o imposto sobre o tabaco (IT).

⁵ Lei n.º 42/2016, de 28 de dez.

⁶ Artigo 1.º do Código.

⁷ A incidência objetiva é determinada pela classificação pautal dos produtos e algumas traves mestras do funcionamento dos IEC tem uma forte proximidade ao direito aduaneiro, como seja o sistema de circulação (inspirado no regime aduaneiro Trânsito externo), o funcionamento dos entrepostos fiscais (que se inspira no regime aduaneiro de entreposto) e o próprio sistema de garantias.

II do Código dos Impostos Especiais do Consumo.⁸

Nos termos das disposições supra mencionadas, as bebidas genericamente designadas por não alcoólicas, passaram a ser tributadas em sede de IABA⁹, a partir de 1 de fevereiro de 2017.

4. A INCIDÊNCIA

4.1 Incidência subjetiva¹⁰

O imposto sobre as bebidas não alcoólicas (BNA) destinam-se a ser suportados pelas pessoas que consumam as bebidas a este sujeitas. O que se compreende, pois do que se trata, como vimos, é de conseguir alterar comportamentos ou hábitos de consumo dos cidadãos, levando-os, ao mesmo tempo, a adotar novos hábitos alimentares mais saudáveis. Por outro lado, por razões de mera técnica tributária, a lei portuguesa, tal como sucede em inúmeras outras jurisdições, qualifica como sujeitos passivos do imposto especial sobre o consumo português, nos termos do artigo 4.º do CIEC, os agentes económicos que detenham certo estatuto ou qualificação fiscal, a saber: o depositário autorizado¹¹, o destinatário registado¹² e o importador ou o seu representante¹³.

⁸ O CIEC encontra-se estruturado em duas Partes. Sendo a Parte I, um Parte Geral (transversal aos três impostos), com seis Capítulos e uma Parte Especial, com um Capítulo dedicado a cada um dos impostos (IABA, ISP e IT).

⁹ Ao tempo, nalguma imprensa escrita, chegou a divulgar-se que o acrónimo do imposto passaria a ser IABABNA, porém o legislador optou por conservar o acrónimo original, apesar da base de incidência se ter alargado às BNA.

¹⁰ Na incidência subjetiva determinam-se os sujeitos passivos do imposto, respondendo à pergunta quem deve pagar o imposto. Sobre esta matéria consultem-se os Ofícios Circulados da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), com os n.ºs 35071/2017, de 25 de janeiro e 35073/2017, de 24 de fevereiro.

¹¹ O depositário autorizado é a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão, a produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto (artigo 22.º n.º 1 do CIEC).

¹² O destinatário registado é a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão e nas condições estabelecidas no CIEC, a receber, não podendo deter nem expedir, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulem em regime de suspensão do imposto (artigo 28.º n.º 1 do CIEC).

¹³ A figura do representante é usual no procedimento aduaneiro e encontra-se regulada no Código Aduaneiro da União [aprovado pelo Regulamento (UE) n.º 952/2013, do Parlamento e do Conselho, de 9 de outubro], nos artigos 18.º e ss. Normalmente este representante é um Despachante Oficial que

Para além destes operadores económicos, são ainda sujeitos passivos, o arrematante¹⁴, tratando-se de venda judicial, os responsáveis pela produção, detenção¹⁵, introdução no território português¹⁶ e introdução no consumo irregulares¹⁷, ou quaisquer outros que com eles tenham participado em tais atos ou tido conhecimento da irregularidade.

Tendo em conta o exposto, e de acordo com a respetiva atividade, os operadores económicos de bebidas não alcoólicas (BNA) devem adquirir os seguintes estatutos¹⁸ relacionados com o regime tributário particular dos Impostos Especiais do Consumo:

- a) Os fabricantes de BNA, devem constituir-se como depositários autorizados dotados de um Entrepósito Fiscal de Produção (EFP)¹⁹;
- b) Os importadores, podem introduzir em livre prática e no consumo ou constituir-se depositário autorizado com Entrepósito Fiscal de Armazenagem (EFA)²⁰;
- c) Os adquirentes de BNA de outros Estados membros (EM)²¹, devem constituir-se como Destinatários Registados ou depositários autorizados com EFA.

exerce o mandato a título profissional. Sobre a matéria, consulte-se de nossa autoria, o *Código Aduaneiro da União, pós Brexit*. Coimbra. Almedina. 2020, pp. 108 ss.

¹⁴ Trata-se do arrematante em venda judicial (vulgo leilão).

¹⁵ A produção e detenção destes produtos em regime suspensivo do imposto, só pode realizar-se em entreposto fiscal autorizado (*vide* artigo 21.º do CIEC).

¹⁶ O conceito de território português consta do artigo 5.º da Constituição da República Portuguesa.

¹⁷ O que se trata aqui é de tributar as situações irregulares ou ilícitas de introdução no consumo destes bens.

¹⁸ Estes estatutos resultam da Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, que procede à regulamentação do regime de produção, armazenagem e circulação de bebidas não alcoólicas.

¹⁹ O Entrepósito Fiscal de Produção é um local onde são produzidos, transformados, ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, nas condições estabelecidas no CIEC e demais legislação complementar (artigo 26.º do CIEC).

²⁰ O Entrepósito Fiscal de Armazenagem é um local onde são armazenados, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, nas condições estabelecidas no CIEC e demais legislação complementar (artigo 27.º do CIEC).

²¹ Os Estados membros da União Europeia são: Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Chipre, Croácia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países Baixos, Polónia, Portugal, República Checa, Roménia e Suécia.

E quanto a outros operadores económicos, como sejam os grossistas e os retalhistas ou vendedores a consumidores finais, é-lhes dada a opção de aquisição ou não de estatuto de operador no âmbito dos IEC.

4.2 Incidência objetiva²²

Nos termos do artigo 87.º-A do Código dos IEC (CIEC) português, estão sujeitas a imposto:

- a) *As bebidas destinadas ao consumo humano, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes²³, abrangidas pelo código NC²⁴ 2202.^{25 26}*

²² Na incidência subjetiva determinam-se quais os bens sujeitos a imposto, respondendo à pergunta o que deve pagar o imposto.

²³ Edulcorantes são *substâncias orgânicas, de origem natural ou sintética, que apresentam como principal característica a capacidade de adoçar alimentos e bebidas. Por essa razão, já há algum tempo que têm sido adicionados a alimentos e bebidas industrializados para substituir a sacarose (açúcar comum), com o objetivo de:*

- *Auxiliar na redução da ingestão de calorias, já que, de forma geral, os edulcorantes causam a produção de baixíssima ou nenhuma quantidade de calorias;*

- *Promover a ingestão de alimentos com baixo ou nenhum teor de açúcar para diabéticos ou pessoas com restrições alimentares.*

Alguns exemplos de edulcorantes são: a sacarina, o acesulfame-K, a stevia, o aspartame, o sorbitol, o xilitol e a sucralose,

(in: <https://www.manualdaquimica.com/quimica-dos-alimentos/edulcorantes.htm>)

²⁴ O acrónimo NC, refere-se à Nomenclatura Combinada. Esta Nomenclatura é um sistema de codificação de mercadorias da União Europeia (UE) que assenta num código numérico de oito dígitos, e que inclui os códigos do Sistema Harmonizado (SH) com outras subdivisões da UE. Serve a Pauta Aduaneira Comum e fornece estatísticas para o comércio na UE e entre a UE e o resto do mundo. O legislador, dada a proximidade destes impostos ao direito aduaneiro, optou por definir a incidência objetiva dos mesmos por referência aos artigos pautais da NC.

²⁵ Acerca destas bebidas, consulte-se o Decreto-Lei n.º 288/94, de 14 de novembro, que prevê a publicação das normas técnicas relativas a definição, características, acondicionamento e rotulagem de bebidas refrigerantes destinadas a alimentação humana, com exceção das abrangidas pelo decreto-lei n.º 227/91, de 19 de junho, e respetiva regulamentação, e determina que as infrações às normas técnicas referidas anteriormente se aplica o regime previsto no decreto-lei 28/84, de 20 de janeiro (alteração do regime em matéria de infrações antieconómicas e contra a saúde pública).

Consulte-se ainda a Portaria n.º 703/96, de 6 de dezembro, alterada pela Portaria n.º 1296/2008, de 11 de novembro, aplicável a todas as bebidas refrigerantes, com exceção das que se destinam a uma alimentação especial e que define as regras técnicas relativas as denominações, definições, acondicionamento e rotulagem das bebidas refrigerantes, cujo quadro regulador foi estabelecido pelo decreto-lei 288/94, de 14 de novembro.

²⁶ Veja-se ainda o Regulamento (UE) n.º 1169/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de outubro de 2011, relativo à prestação de informação aos consumidores sobre os géneros alimentícios.

A posição pautal 2202 abrange as BNA, tal como são definidas na Pauta Aduaneira²⁷, exceto as compreendidas em outras posições, em particular nas posições NC (nomenclatura combinada) 2009 (sumos) ou NC 2201 (águas minerais e águas gaseificadas, sem adições) e inclui, nomeadamente:

- As bebidas tais como refrescos ou refrigerantes, cola, laranjadas ou limonadas, constituídas por água potável comum, com açúcar ou outros edulcorantes, e adicionados, por vezes, de ácido tartárico e de ácido cítrico. Estas bebidas são frequentemente tornadas gasosas, por meio de dióxido de carbono. Apresentam-se quase sempre em garrafas ou em outros recipientes fechados hermeticamente;
- As águas minerais (naturais ou artificiais) adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes; e
- Outras bebidas não alcoólicas, exceto sumos (sucos) de frutas ou de produtos hortícolas da posição NC 2009.

a) *As bebidas abrangidas pelos códigos NC 2204²⁸, 2205²⁹, 2206³⁰ e 2208³¹, com um teor alcoólico superior a 0,5% vol. e inferior ou igual a 1,2% vol.*

Estão abrangidas por esta alínea, as bebidas de baixo teor alcoólico, à base de bebidas alcoólicas, que não se encontram sujeitas a Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas.

b) *Os concentrados, sob a forma de xarope ou outra forma líquida, de pó, grânulos ou outras formas sólidas, destinados à preparação de bebidas*

²⁷ Esta posição abrange as águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sumos (sucos) de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 2009.

²⁸ 2204 - Vinhos de uvas frescas, incluindo os vinhos enriquecidos com álcool; mostos de uvas, excluindo os da posição 2009.

²⁹ 2205 - Vermutes e outros vinhos de uvas frescas aromatizados por plantas ou substâncias aromáticas.

³⁰ 2206 - Outras bebidas fermentadas (sidra, perada, hidromel, por exemplo); misturas de bebidas fermentadas e misturas de bebidas fermentadas com bebidas não alcoólicas, não especificadas nem compreendidas em outras posições.

³¹ 2208 - Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico, em volume, inferior a 80% vol.; aguardentes, licores e outras bebidas espirituosas.

previstas nas alíneas anteriores, nas instalações do consumidor final ou de retalhista.

Estão abrangidos aqui, designadamente, os produtos classificados³² pelo código NC 2106 90³³. Relativamente a estas bebidas devem ser declaradas as quantidades totais, em litros de produto final obtido com a diluição. Por exemplo: se com 1 litro de concentrado se obtêm 5 litros de produto final – devem ser declarados 5 litros de quantidade tributável. A responsabilidade por essa declaração incumbe ao fabricante, importador ou adquirente de BNA proveniente de outros Estados membros.

5. FACTO GERADOR, EXIGIBILIDADE E INTRODUÇÃO NO CONSUMO³⁴

5.1 Facto gerador

Conforme se dispõe no artigo 7.º n.º 1 do CIEC português, constitui facto gerador do imposto, a produção ou fabrico de BNA, a sua importação em território português, ou ainda a entrada no território português quando proveniente de outro Estado-Membro.

³² Classificar uma mercadoria consiste em proceder ao seu enquadramento na nomenclatura, a fim de encontrar o código pautal apropriado. A classificação correta de uma mercadoria torna-se por vezes difícil, nomeadamente quando esta não está expressamente designada na nomenclatura. Para se determinar o código pautal é necessário o conhecimento exato da mercadoria (incluindo a sua composição). A nomenclatura de base é o Sistema Harmonizado (SH). A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias também designada por "Sistema Harmonizado", sob a égide da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), entrou em vigor em 1 de janeiro de 1988. O Sistema Harmonizado compreende:

- a) Uma nomenclatura estruturada e polivalente;
- b) Regras gerais interpretativas;
- c) Notas às secções e aos capítulos, incluídas as notas de subposição;
- d) Publicações complementares.

Na nomenclatura em geral e dentro de cada capítulo em particular, as mercadorias apresentam-se classificadas, sistematicamente, por ordem progressiva da sua complexidade, tendo sempre em conta o seu grau de acabamento ou a sua situação no processo de fabrico.

A nomenclatura do SH comporta cerca de 5000 grupos de produtos de base, organizados segundo uma estrutura jurídica e lógica, sendo identificados por um código de seis dígitos.

³³ Concentrados de proteínas e substâncias proteicas. Outras.

³⁴ Esta matéria é regulada no CIEC, nos artigos 7.º a 10.º.

5.2 Exigibilidade

O imposto torna-se exigível, nos termos do artigo 8.º do CIEC, no momento da introdução no consumo das BNA, considerando-se como tal o momento em que as mesmas saem do regime de suspensão do imposto³⁵, ou seja:

- A saída de um entreposto fiscal de produção ou de armazenagem, processada a coberto de uma e-DIC³⁶, efetuada pelo depositário autorizado titular desse entreposto fiscal, nos termos do artigo 10.º do CIEC;
- A receção, por um destinatário registado³⁷, quando provenientes de um entreposto fiscal ou de outro Estado membro.

5.3 Introdução no consumo

O CIEC, no seu artigo 9.º, fornece uma definição do que deve entender-se por atos de introdução no consumo para efeitos de tributação em sede de impostos especiais sobre o consumo. Assim, considera-se introdução no consumo de produtos sujeitos a imposto:

- a) A saída, mesmo irregular, desses produtos do regime de suspensão do imposto;
- b) A detenção fora do regime de suspensão do imposto desses produtos sem que tenha sido cobrado o imposto devido;
- c) A produção desses produtos fora do regime de suspensão do imposto sem que tenha sido cobrado o imposto devido;
- d) A importação desses produtos, a menos que sejam submetidos, imediatamente após a importação, ao regime de suspensão do imposto;

³⁵ Normalmente, as mercadorias sujeitas a IEC encontram-se armazenadas, circulam e são produzidas em regime suspensivo do imposto. O momento em que o imposto é devido corresponde à introdução no consumo destes produtos (quer de forma regular, quer de forma irregular).

³⁶ A declaração de introdução no consumo eletrónica (e-DIC), é o documento usado para o cumprimento das formalidades declarativas relativas às operações de introdução no consumo (artigo 10.º do CIEC).

³⁷ Acerca deste conceito consulte-se a nossa nota n.º 9

- e) A entrada, mesmo irregular, desses produtos no território português fora do regime de suspensão do imposto;
- f) A cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal;
- g) (...);³⁸
- h) (...).

Os atos declarativos de introdução no consumo, são formalizados através da apresentação nos serviços aduaneiros de uma declaração de introdução no consumo (e-DIC), devendo esta ser processada, por meios eletrónicos, até ao final do dia seguinte àquele em que ocorra a introdução no consumo, nos termos do artigo 10.º do CIEC³⁹ ou, no ato de importação, através da respetiva declaração aduaneira⁴⁰.

6. EXCLUSÕES DE TRIBUTAÇÃO

Estão excluídos de tributação, as bebidas referidas no ponto anterior que não tenham qualquer adição açúcar ou outros edulcorantes, ainda que eventualmente sejam aromatizadas com sumos (sucos) ou essências de frutos ou com extratos compostos. Por exemplo: águas minerais e águas gaseificadas apenas adicionadas de aromas de frutos.

E para além destas as bebidas que, ainda que se enquadrem no referido código NC 2202, e contenham apenas açúcares naturalmente presentes na fruta, seja no seu sumo ou no seu extrato.

³⁸ As alíneas g) e h) do artigo 9.º do CIEC referem-se aos atos de introdução no consumo relacionados com o fornecimento de eletricidade e gás natural.

³⁹ Quanto aos atos de introdução no consumo veja-se o ponto 3.3.

⁴⁰ Se a introdução no consumo derivar de um ato de importação, o documento a usar para o cumprimento das formalidades declarativas não é a e-DIC, mas sim o Documento Administrativo Único (DAU) a que alude o artigo 15º e o Anexo 9 do Código Aduaneiro da União [aprovado pelo Regulamento (UE) n.º 952/2013, do Parlamento e do Conselho, de 9 de outubro], adiante designado por CAU.

6.1 Perdas e inutilização⁴¹

A perda irreparável ou a inutilização total dos produtos em regime de suspensão do imposto não é tributável, desde que ocorra por causa inerente à própria natureza dos produtos, seja devido a caso fortuito ou de força maior⁴², ou na sequência de autorização da estância aduaneira competente.

A perda irreparável de produtos pode ocorrer por causa inerente à própria natureza, nos termos e nos limites fixados no CIEC, ou por caso fortuito ou de força maior. Quanto às BNA adicionadas de açúcar ou edulcorantes não é aplicável o regime de perdas na armazenagem previsto no artigo 48.º do CIEC⁴³.

Caso haja perdas, por caso fortuito ou de força maior ou por inutilização dos produtos, deverão as mesmas ser comunicadas nos termos, respetivamente, dos artigos 50.º e 52.º⁴⁴ do CIEC.

6.2 As BNA adicionadas de açúcar ou edulcorantes sem fins comerciais

As BNA adicionadas de açúcar ou edulcorantes supramencionados, estão sempre sujeitas a imposto em território português, ainda que sejam adquiridos noutro Estado membro, exceto se a aquisição tiver sido efetuada para uso pessoal, quando transportados pelo próprio para o território português, nas condições

⁴¹ As perdas estão reguladas nos artigos 47.º a 52.º do CIEC. Dado o caráter volátil de alguns destes produtos (álcool, bebidas alcoólicas e produtos petrolíferos), o CIEC admite algumas perdas, correspondentes ao seu desaparecimento parcial, na armazenagem e na circulação. As perdas resultantes do fabrico (produção) destes produtos são as declaradas na taxa de rendimento (fórmula de fabrico, v. nota 42), no entreposto fiscal de produção.

⁴² Tem-se entendido jurisprudencialmente que o *caso de força maior tem subjacente a ideia de inevitabilidade: será todo o acontecimento natural ou ação humana que, embora previsível ou até prevenido, não se pôde evitar, nem em si mesmo nem nas suas consequências*. Por sua vez o *caso fortuito assenta na ideia de imprevisibilidade: o facto não se pôde prever, mas seria evitável se se tivesse previsto*.

⁴³ Este regime de perdas prevê que a diferença entre o saldo contabilístico e as existências em entreposto, calculadas sobre a soma das quantidades de produto existentes em entreposto com as quantidades nele entradas, após a última inspeção, não sejam tributáveis, dentro de certos limites quantitativos.

⁴⁴ No que se refere aos casos fortuitos ou de força maior é necessário que não tenha havido negligência grave, sejam comunicadas à autoridade aduaneira, para efeitos de confirmação e apuramento, até ao 2.º dia útil seguinte ao da sua ocorrência e que seja feita prova da perda irreparável. Já no que respeita à inutilização para que esta seja considerada, torna-se necessário que obtenha autorização e se realize sob controlo da estância aduaneira competente.

previstas no artigo 61.º do CIEC⁴⁵.

7. ISENÇÕES⁴⁶

O CIEC português consagra isenções comuns (aplicáveis aos três impostos, IABA, IEC e ISP), previstas na Parte Geral e, ainda, isenções específicas para cada imposto, consagradas em cada Capítulo da Parte Especial. Dedicaremos a nossa atenção a ambas.

7.1 Isenções comuns

Todos os produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo (IEC), nos quais se incluem as BNA, estão isentos, nos termos do artigo 6.º do CIEC sempre que destinem a:

- a) Ser fornecidos a embaixadas, consulados e organizações internacionais (por exemplo, a Organização das Nações Unidas - ONU, a Organização do Tratado do Atlântico Norte - NATO e outras);
- b) Ser exportados ou expedidos⁴⁷ com destino a outro Estado membro; e
- c) Ser consumidos como abastecimentos de bordo⁴⁸, em aeronaves ou embarcações operando a partir de aeroportos e portos situados em território português.

⁴⁵ Este preceito esclarece que os produtos já introduzidos no consumo e adquiridos por particulares noutra Estado membro para seu uso pessoal, quando transportados pelos próprios para território português, não estão sujeitos a imposto. São critérios para determinação da aquisição para uso pessoal o *estatuto comercial e os motivos da detenção dos produtos, o local em que se encontram os produtos ou a forma de transporte utilizada, qualquer documento relativo aos produtos, a natureza dos produtos e a quantidade dos mesmos*. Para além destes critérios, ainda se estabelecem limites quantitativos de 20 litros para as BNA.

⁴⁶As isenções são instrumentos de política fiscal que permitem que determinados sujeitos passivos da relação jurídico-tributária estejam dispensados de pagar parte ou a totalidade de certos impostos, mediante o cumprimento de requisitos, objetivos ou subjetivos, estabelecidos na lei.

⁴⁷ O termo exportação refere-se à saída destes produtos para um terceiro país (não membro da UE) enquanto que o termo expedição, se refere à saída para um outro Estado-Membro da União Europeia.

⁴⁸ Trata-se de produtos essenciais para as viagens destas aeronaves e embarcações, com vista ao seu consumo a bordo e que genericamente consistem em combustíveis, lubrificantes, comodidades, alimentos, bebidas e produtos de tabaco, entre muitos outros. Sobre o assunto e quanto ao regime aduaneiro aplicável, consulte-se o n.º 2 do artigo 269.º do CAU.

7.2 Isenções específicas para as BNA

No que atende às isenções específicas, estão isentas do imposto, conforme estipulado no artigo 87.º-B do CIEC, as seguintes bebidas não alcoólicas:

a) *As bebidas à base de leite, soja ou arroz;*

Estão isentas, designadamente⁴⁹:

– As bebidas à base de soja com um teor proteico, em peso, igual ou superior a 2,8 %⁵⁰;

– As bebidas à base de soja com um teor proteico, em peso, inferior a 2,8 %; e

– As bebidas à base de leite ou arroz.

b) *Os sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã;*⁵¹

Esta isenção abrange os produtos sujeitos a taxa / alíquota reduzida do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), abrangidos pela verba 1.11 da Lista I do Código do IVA^{52 53}(Sumos e néctares de frutos e de algas ou de produtos hortícolas e bebidas de cereais, amêndoa, caju e avelã sem teor alcoólico), incluindo:

– Bebidas à base de fruta de casca rija do Capítulo 08⁵⁴ da NC e cereais do Capítulo 10 da NC ou sementes do Capítulo 12⁵⁵ da NC.

Por regra, os sumos de frutas estão abrangidos pela posição NC 2009 (por conseguinte, estão excluídos do imposto). Todavia, de acordo com as notas do

⁴⁹ Note-se que algumas destas bebidas não estão abrangidas pelo código NC 2202 (por exemplo, os produtos derivados do leite são abrangidos pelo Capítulo 4), pelo que a sua previsão em sede de isenção permite clarificar, expressamente, a não tributação dos mesmos.

⁵⁰ A que alude o Código pautal NC 2202 99 11.

⁵¹ Sobre esta matéria, aconselha-se a consulta do Decreto-Lei n.º 225/2003, de 24 de setembro, retificado pela Declaração de Retificação n.º 18/2003, de 21 de novembro, e alterado pelos Decretos-Lei n.º 101/2010, de 21 de setembro, e 145/2013, de 21 de outubro, que transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva n.º 2001/112/CE, do Conselho, de 20 de Dezembro, relativa aos sumos de frutos e a determinados produtos similares destinados à alimentação humana.

⁵² O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), consta do Decreto-lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.

⁵³ Nesta verba do CIVA, cabem os *refrigerantes, sumos e néctares de frutos ou de produtos hortícolas, incluindo os xaropes de sumos, as bebidas concentradas de sumos e os produtos concentrados de sumos*, os quais estão sujeitos à taxa reduzida de 6%, nos termos do artigo 18.º n.º 1 alínea a) do CIVA

⁵⁴ O Capítulo 08 da NC, abrange *as frutas; cascas de citrinos e de melões*.

⁵⁵ Cabem neste Capítulo, *as sementes e frutos oleaginosos; grãos, sementes e frutos diversos; plantas industriais ou medicinais; palhas e forragens*.

Capítulo 20 da NC, se contiverem menos de 50%, em peso, de sumo de frutas podem perder o seu carácter original da posição NC 2009, devendo ser classificadas na posição NC 2202, sendo que estas bebidas beneficiam da isenção.

c) *As bebidas consideradas alimentos para as necessidades dietéticas especiais ou suplementos dietéticos*⁵⁶;

d) *As bebidas cuja mistura final resulte da diluição e adição de outros produtos não alcoólicos a concentrados sob a forma de xarope ou pó, desde que seja demonstrada a liquidação do imposto sobre aqueles concentrados*⁵⁷;

e) *As bebidas não adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes*⁵⁸;

f) *As BNA quando utilizadas, em processos de fabrico ou como matéria-prima de outros produtos e as usadas em pesquisa, controle de qualidade e testes de sabor.*

8. REGIME DE PRODUÇÃO, ARMAZENAGEM E CIRCULAÇÃO DE BNA

Os artigos 87.º-D e 87.º-E do Código dos IEC (CIEC) português preveem, nomeadamente, que as regras especiais relativas à produção, armazenagem e circulação de bebidas não alcoólicas são definidas por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

Em cumprimento do exposto, foi publicada a Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, que estabelece a regulamentação aplicável às bebidas não alcoólicas, estabelecendo as regras e procedimentos a observar pelos operadores económicos deste setor, em conformidade com os respetivos estatutos fiscais.

⁵⁶ Recomenda-se a consulta da legislação especial aplicável, designadamente:

– Decreto-Lei n.º 216/2008, de 11 de novembro, que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 1999/21/CE, da Comissão, de 25 de março, relativa aos alimentos dietéticos destinados a fins medicinais específicos;

– Decreto-Lei n.º 74/2010, de 21 de junho, relativo aos géneros alimentícios destinados a uma alimentação especial;

– Decreto-Lei n.º 64/2011, de 9 de maio, que autoriza a utilização nos géneros alimentícios de novos aditivos alimentares.

⁵⁷ Esta isenção visa evitar situações de dupla tributação, em particular de produtos já tributados que sejam posteriormente utilizados como matéria-prima de novos produtos.

⁵⁸ Esta isenção é especialmente aplicável às bebidas previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 87.º-A do CIEC, designadamente, *as bebidas destinadas ao consumo humano, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes, abrangidas pelo código NC 2202 e as 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..*

8.1 Produção e armazenagem ⁵⁹

8.1.1 Autorização dos entrepostos fiscais

A constituição do entreposto fiscal depende de pedido dirigido à estância aduaneira em cuja jurisdição se situam as respetivas instalações ⁶⁰, efetuado mediante preenchimento do formulário disponibilizado no sítio da *Internet* da Autoridade Tributária e Aduaneira portuguesa (AT)⁶¹. O operador económico deve ainda apresentar uma declaração de que manterá a informação atualizada, no entreposto fiscal, possuir uma contabilidade das existências em sistema de inventário permanente, com indicação da proveniência, destino e os elementos relevantes para o cálculo do imposto (teor de açúcar/taxa de rendimento⁶²).

Não são aplicáveis à concessão do estatuto de depositário autorizado de BNA, os requisitos previstos nos artigos 23.º e 24.º do CIEC⁶³, salvo se expressamente previstos na Portaria n.º 32/2017.

8.1.1.1 Entreposto Fiscal de Produção⁶⁴ de BNA

Tratando-se de **Entreposto Fiscal de Produção**, o requerente deve ainda:

- Exercer a atividade económica de fabricação de BNA, designadamente a

⁵⁹ Esta matéria está regulada no artigo 87.º-D do CIEC

⁶⁰ Designada por estância aduaneira de controlo (EAC).

⁶¹ Em <https://aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/jsp/main.jsp?body=/iec/menulmpressosIEC.jsp>

⁶² A taxa de rendimento é um conceito de direito aduaneiro, usada, essencialmente, para o regime de aperfeiçoamento ativo (vd. artigo 255.º do Código Aduaneiro da União). Nos termos do artigo 5.º n.º 38 do Código Aduaneiro da União a "Taxa de rendimento" é a quantidade ou a percentagem de produtos transformados obtidos no aperfeiçoamento de uma quantidade determinada de mercadorias sujeitas a um regime de aperfeiçoamento. Para a fixação da taxa de rendimento, o requerente deverá indicar a quantidade de produtos transformados principais e secundários obtidos do aperfeiçoamento duma quantidade determinada de mercadoria de importação, ou a quantidade de mercadoria de importação necessária para o fabrico de uma quantidade determinada dos produtos transformados.

⁶³ Estes preceitos referem-se, designadamente, aos requisitos para aquisição e manutenção do estatuto de depositário autorizado e à própria autorização e constituição do entreposto fiscal.

⁶⁴ Acerca deste conceito consulte-se a nossa nota n.º 15.

abrangida pelo CAE⁶⁵ 11072⁶⁶, mencionada a título exemplificativo⁶⁷;

- Apresentar as taxas de rendimento⁶⁸, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º da Portaria n.º 32/2017. A apresentação destas taxas visa evitar ou diminuir a fraude, garantindo níveis de produção de bens, em linha com os valores previamente estabelecidos ou indicados. Para o efeito, deve declarar a respetiva ficha técnica, por produto, marca, sabor ou embalagem, indicando:

- A quantidade de açúcar ou outros edulcorantes adicionados; e
- Tratando-se dos concentrados, o número de hectolitros de produto acabado que resulte da diluição e adição de outros produtos para a preparação da mistura final;
- Apresentar cópia da planta das instalações com delimitação da área afeta à BNA, que se encontrem em suspensão do imposto;
- Possuir equipamentos e sistema informático de registo, ou outro meio adequado, que permita um controlo eficaz da quantidade produzida e armazenada; e
- Manter informação atualizada sobre a produção, designadamente sobre as taxas de rendimento, e comunicar à EAC, com periodicidade trimestral, eventuais alterações ou divergências que sejam detetadas.

8.1.1.2 Entrepósito Fiscal de Armazenagem ⁶⁹de BNA

Tratando-se de **Entrepósito Fiscal de Armazenagem**, o requerente deve apresentar:

⁶⁵ O CAE é Código de Atividade Económica e serve para classificar as atividades de cada empresa, que são utilizadas para questões de tributação. O código tem um sistema próprio de classificação das várias atividades e é organizado pelo Instituto Nacional de Estatística.

⁶⁶ O CAE 11072 do Código das Atividades Económicas, Rev.3, refere-se a Fabricação de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas, não especificadas e compreende a fabricação de bebidas refrigerantes, tais como de frutos, limonadas, colas e de águas tónicas. Inclui a produção de xaropes e de bebidas à base de pós.

⁶⁷ Este requisito é verificado pela Estância Aduaneira de Controlo (EAC) do Entrepósito, através de consulta às bases de dados da AT, dispensando o interessado da apresentação da respetiva certidão ou documentação específica;

⁶⁸ Sobre este conceito consulte-se a nossa nota n.º 56.

⁶⁹ Acerca deste conceito consulte-se a nossa nota n.º 16.

- Prova de estar habilitado a exercer a atividade de venda por grosso de bebidas não alcoólicas, exceto nos casos em que a atividade principal do operador seja a prestação de serviços de armazenagem⁷⁰;
- Previsão média mensal da quantidade de BNA que estima receber em suspensão do imposto, tendo em vista determinar o montante da garantia a prestar;
- Declarar a respetiva ficha técnica, nos termos do ponto **8.1.1.1**;
- Cópia da planta das instalações com delimitação da área afeta a BNA, que se encontram em suspensão do imposto.

Verificados os requisitos estabelecidos nos pontos anteriores, o diretor da alfândega respetiva comunica ao agente económico, no prazo de 10 dias, a autorização de constituição do entreposto fiscal e respetiva data de produção de efeitos.

8.2 Destinatários registados⁷¹ de BNA

A aquisição do estatuto de destinatário registado depende de pedido dirigido à Estância Aduaneira de Controlo (EAC) considerando-se esta a alfândega ou delegação aduaneira em cuja jurisdição se situa o domicílio fiscal do operador económico, efetuado mediante preenchimento do formulário disponibilizado no sítio da *Internet* da AT⁷². Para além do que antecede, o requerente deve ainda apresentar:

- Prova de estar habilitado a exercer uma atividade económica que inclua a comercialização de BNA⁷³.

⁷⁰ Este requisito é verificado pela EAC através de consulta às bases de dados da AT, dispensando o interessado da apresentação da respetiva certidão ou documentação específica;

⁷¹ Acerca deste conceito consulte-se a nossa nota n.º 9.

⁷² Em <https://aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/jsp/main.jsp?body=/iec/menulmpressosIEC.jsp>. Nesta página eletrónica, são disponibilizados os modelos do "Pedido de concessão do estatuto de destinatário registado" e do "Pedido de concessão do estatuto de destinatário registado temporário".

⁷³ Este requisito é verificado pela EAC através de consulta às bases de dados da AT, dispensando o interessado da apresentação da respetiva certidão ou documentação específica;

- Previsão média mensal dos produtos a rececionar, tendo em vista determinar o montante da garantia a prestar nos termos do artigo 56.º do CIEC⁷⁴;
- A respetiva ficha técnica, nos termos da alínea b) do ponto 8.1.1.1; e
- Identificar os locais de receção dos produtos.

Verificados os requisitos estabelecidos nas alíneas anteriores, o diretor da alfândega respetiva comunica, no prazo de 10 dias, a autorização e respetiva data de produção de efeitos.

8.3 Circulação⁷⁵

8.3.1 Circulação em regime de suspensão

As BNA adicionadas de açúcar ou edulcorantes podem circular, em regime de suspensão do imposto, de um entreposto fiscal, de um local de importação ou entrada no território português, para:

- a) Um entreposto fiscal;
- b) Um destinatário registado;
- c) Outro Estado membro ou, no caso de exportação, a estância aduaneira de saída, desde que provenientes de um entreposto fiscal.

Para além dos casos referidos, as BNA podem ainda circular, em regime de suspensão do imposto, para um local de entrega direta, designado pelo depositário autorizado ou pelo destinatário registado, situado em território português, e previamente comunicado à EAC⁷⁶. A circulação de BNA, em regime de suspensão, deve efetuar-se ao abrigo do documento comercial que permita a correta identificação dos produtos (adaptando, designadamente, um «*documento de transporte*», previsto no regime de bens em circulação), o qual deve mencionar expressamente que o imposto não se encontra pago, podendo usar as menções: "IEC

⁷⁴ Nos termos desta disposição o destinatário registado presta uma garantia, cujo montante mínimo deve ser igual a 25 % da média mensal do imposto, calculado sobre as declarações de introdução no consumo processadas no ano anterior ou, no caso de início de atividade, da previsão média mensal para o primeiro ano.

⁷⁵ Artigo 87.º-E do CIEC.

⁷⁶ Vide n.º 4 do artigo 35.º do CIEC.

em suspensão" ou "IEC não pago".

8.3.2 Circulação de BNA já introduzidas no consumo

No caso de BNA já introduzidas no consumo, a circulação efetua-se ao abrigo do Regime português de controlo dos Bens em Circulação (RBC)^{77 78}, através do processamento de um documento de transporte⁷⁹, nomeadamente, fatura, guia de remessa, nota de devolução, guia de transporte ou documentos equivalentes.

O exposto, não obsta a que a menção ao *imposto pago* possa constar dos documentos mencionados, visando esclarecer o aquirente do correto cumprimento das obrigações de imposto por parte do seu fornecedor.

8.3.3 Regras especiais aplicáveis à circulação entre Continente e Regiões Autónomas

A circulação de BNA com fins comerciais, previamente introduzidas no consumo, entre o Continente e as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, e vice-versa, e entre as Regiões Autónomas, pode ser efetuada, em alternativa, nos seguintes termos:

a) BNA em entreposto fiscal: O sujeito passivo procede à introdução no consumo, previamente à expedição, indicando no campo "*Local de introdução no consumo*"/"*Autoridades competentes*" da e-DIC a estância aduaneira com jurisdição no local de destino e consumo final das bebidas (por exemplo, Funchal ou Ponta Delgada), efetuando-se a circulação, para além do respetivo documento comercial, igualmente a coberto dessa e-DIC; ou

b) BNA já introduzidas no consumo: O operador económico responsável pela expedição com destino a outro espaço fiscal do território português português deve comunicar, com carácter mensal, junto da estância aduaneira em cuja

⁷⁷ Este regime consta do Decreto-lei n.º 147/2003, de 11 de julho e estabelece o regime de bens em circulação objeto de transações entre sujeitos passivos de IVA, nomeadamente quanto à obrigatoriedade e requisitos dos documentos de transporte que os acompanham.

⁷⁸ ver a respeito deste regime, Catarino, J.R. & Victorino, Nuno. *O novo regime dos bens em circulação*. 2.ª edição. Almedina, 2015.

⁷⁹ Os requisitos dos documentos de transporte, constam do artigo 4.º do regime de bens em circulação (RBC).

jurisdição se inicie o transporte, as quantidades expedidas por destino e tipo de produto, indicando:

- Local do início de transporte;
- N.º do documento de transporte;
- Destino (Continente, Açores ou Madeira); e
- Quantidades;
- Taxa / alíquota do IABA correspondente;
- Total de imposto pago; e
- Sempre que possível, o número da correspondente e-DIC.

8.3.4 Regras aplicáveis à circulação de BNA isentas

Os operadores económicos de BNA isentas, estão dispensados das obrigações relacionadas com a produção, circulação e controlo, previstas na Portaria n.º 32/2017, de 18 de janeiro, exceto, para efeitos de contabilização da despesa fiscal, os quais devem processar uma declaração eletrónica de introdução no consumo (e-DIC), com periodicidade semestral e com a indicação das quantidades introduzidas no consumo.

9. LIQUIDAÇÃO, PAGAMENTO E REEMBOLSO⁸⁰

9.1 Liquidação

Até ao dia 20 de cada mês, a estância aduaneira de controlo (EAC)⁸¹ notifica o sujeito passivo, para o seu domicílio fiscal, do documento único de cobrança (DUC)⁸², com menção do imposto liquidado e a pagar, relativamente às introduções no consumo verificadas no mês anterior.

⁸⁰ Esta matéria está regulada nos artigos 11.º a 20.º do CIEC.

⁸¹ Tendo em conta a distribuição de competências territoriais, cada sujeito passivo de imposto tem uma estância (serviço) aduaneira de que depende. Esta estância aduaneira designa-se de estância aduaneira de controlo (EAC).

⁸² Nos termos do artigo 11.º do Regime de Tesouraria do Estado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de junho (RTE), o documento único de cobrança (DUC) é o título que exprime a obrigação pecuniária decorrente da relação entre o Estado e o devedor.

9.2 Pagamento

O imposto deve ser pago até ao último dia útil do mês da liquidação.

9.3 Reembolso⁸³

São aplicáveis às BNA, as regras de reembolso constantes dos artigos 15.º a 20.º do CIEC, com a especificidade prevista na alínea e) do artigo 17.º, tratando-se de expedições com destino a outros Estados membros⁸⁴.

Assim sendo, e no que respeita aos reembolsos, menciona-se que constituem fundamento para o reembolso do imposto pago, desde que devidamente comprovados, o erro na liquidação (artigo 16.º do CIEC), a expedição ou exportação dos produtos sujeitos a imposto (artigos 17.º e 18.º do CIEC), bem como a retirada dos mesmos do mercado⁸⁵ (artigo 19.º do CIEC) e outros casos de reembolso (artigos 20.º⁸⁶ e 93.º-A⁸⁷ do CIEC).

10. BASE TRIBUTÁVEL E TAXAS / ALÍQUOTAS⁸⁸

10.1 Base tributável

A unidade tributável das BNA é constituída pelo número de hectolitros de produto acabado. Sempre que se trate de concentrados, sob a forma de xarope ou

⁸³ Ocorre quando, na sequência do processo declarativo inicialmente conduzido pelo devedor, posteriormente confirmado pela entidade administradora, aquele se apresenta como credor perante o Estado, havendo lugar a reembolso de uma determinada importância (Fernandes, Manuel M. Pires – Glossário de Direito Fiscal. Lisboa. Dislivro, 2007, pp. 334 e 335).

⁸⁴ Exige que o expedidor de bebidas não alcoólicas, apresente o documento comprovativo da respetiva transmissão intracomunitária.

⁸⁵ Aplicável aos produtos de tabaco.

⁸⁶ Este preceito admite como fundamento de reembolso a inutilização, a perda irreparável dos produtos e a situação prevista no n.º 7 do artigo 46.º (imposto cobrado noutra EM). Quanto à perda dos produtos em armazenagem, esta causa de reembolso não se aplica às BNA.

⁸⁷ Este dispositivo estabelece um reembolso parcial do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, suportado pelas empresas de transporte de mercadorias, com sede ou estabelecimento estável num Estado membro, relativamente ao gasóleo classificado pelos códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49, quando abastecido em veículos devidamente licenciados e destinados exclusivamente àquela atividade.

⁸⁸ Esta matéria está regulada no artigo 87.º-C do CIEC

pó, a unidade tributável corresponde ao número de hectolitros de produto acabado que resulte da diluição e adição de outros produtos para preparação da mistura final. A taxa / alíquota de imposto aplicável é a que se encontra em vigor no momento da sua exigibilidade.

10.2 Taxas / alíquotas do imposto⁸⁹

As taxas / alíquotas atuais⁹⁰ do imposto são:

- a) Bebidas previstas nas alíneas a) e b)⁹¹ do n.º 1 do artigo 87.º-A, cujo teor de açúcar seja inferior a 25 gramas por litro - € 1 por hectolitro;^{92 93}
- b) Bebidas previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 87.º-A, cujo teor de açúcar seja igual inferior a 50 gramas por litro e igual ou superior a 25 gramas por litro - € 16,46, por hectolitro
- c) Bebidas previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 87.º-A, cujo teor de açúcar seja inferior a 80 gramas por litro e igual ou superior a 50 gramas por litro: € 8,02 por hectolitro;
- d) Bebidas previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 87.º-A, cujo teor de açúcar seja igual ou superior a 80 gramas por litro: € 20,06 por hectolitro

⁸⁹ Artigo 87.º-C do CIEC.

⁹⁰ Normalmente, estas taxas de imposto são revistas anualmente aquando do Orçamento de Estado e em função da taxa de inflação previsível (a menos que por razões de política fiscal, outros critérios sejam aplicados).

⁹¹ Relembramos que se trata aqui das bebidas destinadas ao consumo humano, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes, abrangidas pelo código NC 2202 e das 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..

⁹² As percentagens relativas ao teor de açúcar bem como as taxas respetivas têm vindo a sofrer alterações muito significativas (resta saber se a justificação se baseia em aspetos extrafiscais, mormente no que atende ao impacto que estas quantidades têm na saúde pública, ou meramente fiscais de obtenção de receita). No texto inicial os teores de açúcar nesta alínea a) eram de **80 gramas por litro**, ao qual era aplicável uma taxa de € 8,22, por hectolitro. Posteriormente, em 2020, procedeu-se ao desdobramento dos escalões, como se constata na redação atual.

⁹³ Para o efeito, presume-se que o total de açúcar incorporado nas bebidas é adicionado. No caso de bebidas que contenham açúcares naturalmente presentes na fruta, cuja quantidade se revele determinante para a correta aplicação da taxa do imposto, cabe ao operador económico ilidir a presunção, declarando tal junto da Estância Aduaneira de Controlo.

e) Concentrados⁹⁴ previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 87.º-A⁹⁵:

i) Na forma líquida: € 6,02/hectolitro, € 36,11/hectolitro, € 48,14/hectolitro e € 120,36/hectolitro, consoante o teor de açúcar seja, respetivamente, inferior a 25 gramas por litro, inferior a 50 gramas por litro e igual ou superior a 25 gramas por litro, inferior a 80 gramas por litro e igual ou superior a 50 gramas por litro, ou igual ou superior a 80 gramas por litro;

ii) Apresentados sob a forma de pó, grânulos ou outras formas sólidas: € 10,03/hectolitro, € 60,18/hectolitro, € 80,24/hectolitro e € 200,60/hectolitro por 100 quilogramas de peso líquido, consoante o teor de açúcar seja, respetivamente, inferior a 25 gramas por litro, inferior a 50 gramas por litro e igual ou superior a 25 gramas por litro, inferior a 80 gramas por litro e igual ou superior a 50 gramas por litro, ou igual ou superior a 80 gramas por litro.

11. GARANTIAS⁹⁶

São aplicáveis às BNA, as regras das garantias constantes dos artigos 53.º a 59.º do CIEC⁹⁷, com as seguintes especificidades:

⁹⁴ A tributação dos concentrados também sofreu uma evolução significativa, constando da sua redação original, meramente que aos **concentrados** previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 87.º-A, era aplicável a taxa que resultar da mistura final, consoante o teor de açúcar, em gramas, contido no produto acabado que resulte da diluição e adição dos produtos destinados à preparação daquela mistura. Atualmente, como se constata, são distintas as situações em que os concentrados se apresentam na forma líquida ou sob a forma de pó, grânulos ou outras formas sólidas.

⁹⁵ 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.

⁹⁶ Conforme se mencionou anteriormente, a armazenagem, a circulação e a produção destes produtos realiza-se em regime suspensivo do imposto (IABA). Assim sendo, a autoridade aduaneira portuguesa exige a prestação de garantias económicas, ao operador, para a realização das operações retro mencionadas. O regime legal das garantias em sede de impostos especiais sobre o consumo, consta dos artigos 53.º a 59.º do CIEC.

⁹⁷ Estas disposições regulamentam as garantias aplicáveis à armazenagem e a circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. Estas garantias devem ser prestadas previamente ao funcionamento destes regimes e podem ser prestadas em numerário, fiança bancária ou seguro-caução, desde que o termo de garantia contenha uma cláusula em que o garante expressamente se obrigue, perante a autoridade aduaneira, como principal pagador até ao montante máximo garantido, renunciando ao benefício da excussão. No que atende ao montante das garantias estas são de 2% ao mês para a armazenagem, 10% ao mês para a circulação (garantia global), ou 100% quando se trate de uma operação isolada, 25% ao mês para o operador registado e 100% para o destinatário registado temporário.

- a) Os titulares de entreposto fiscal de armazenagem que, para além deste, sejam titulares de um entreposto fiscal de produção, estão dispensados da prestação de garantias de armazenagem e de circulação;
- b) Tratando-se de garantia de circulação, a responsabilidade do garante cessa com a receção das BNA pelo destinatário⁹⁸.

12. SANCIONAMENTO PENAL E CONTRAORDENACIONAL DO REGIME FISCAL DAS BNA

O sancionamento das patologias infracionais associadas à tributação das BNA, encontra-se contemplado no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) em vigor em Portugal e aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho⁹⁹. No artigo 96.º do RGIT, prevê-se a existência de um crime, designado por *Introdução fraudulenta no consumo*¹⁰⁰ para quem, com intenção de se subtrair ao pagamento dos impostos especiais sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes, produtos petrolíferos e energéticos ou tabaco:

- a) *Introduzir no consumo produtos tributáveis sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas;*
- b) *Produzir, receber, armazenar, expedir, transportar, detiver ou consumir produtos tributáveis, em regime suspensivo, sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas;*
- c) *Receber, armazenar, expedir, transportar, detiver ou consumir produtos tributáveis, já introduzidos no consumo noutra Estado membro, sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas;*
- d) *Introduzir no consumo, comercializar, detiver ou consumir produtos tributáveis com violação das normas nacionais ou europeias aplicáveis em matéria de marcação, coloração, desnaturação ou selagem;*
- e) *Introduzir no consumo, detiver ou consumir produtos tributáveis destinados a consumo noutra parcela do território português ou com fiscalidade diferenciada;*

⁹⁸ Vide n.º 12 do artigo 55.º do CIEC.

⁹⁹ Sobre a matéria aconselha-se a consulta da nossa autoria de *Direito Sancionatório Tributário – Anotações ao Regime Geral*. Coimbra. Almedina. 2020.

¹⁰⁰ Op cit. pp.840 e ss.

f) *Obtiver, mediante falsas declarações ou qualquer outro meio fraudulento, um benefício ou vantagem fiscal;*

Este crime é punido com pena de prisão de um a quatro anos ou com pena de multa de 120 a 480 dias¹⁰¹, se o valor da prestação tributária em falta for superior a € 15 000 ou, não havendo lugar a prestação tributária, se os produtos objeto da infração forem de valor líquido de imposto superior a € 50 000 ou ainda, quando inferiores a estes valores e com a intenção de os iludir, as condutas que lhe estão associadas sejam praticadas de forma organizada ou assumam dimensão internacional.

Estes factos constituem ainda contraordenação¹⁰² puníveis com coima¹⁰³ de € 1500 a € 165 000, quando não constituam crime em razão do valor da prestação tributária ou da mercadoria objeto da infração, ou, independentemente destes valores, sempre que forem praticados a título de negligência¹⁰⁴. Para além do exposto, este diploma sancionatório prevê ainda, no mesmo dispositivo¹⁰⁵, um conjunto significativo de contraordenações autónomas em sede de impostos especiais sobre o consumo.

CONCLUSÕES

A obesidade é considerada uma pandemia com impactos diretos na qualidade de vida das pessoas, na felicidade humana e nas despesas com a política pública de saúde. Como parte da resposta pública os estados têm implementado políticas específicas de combate à obesidade, incluindo as de natureza fiscal, que são, frequentemente, complementares de outras políticas objetivadas em medidas de

¹⁰¹ Nos termos do artigo 15.º do RGIT, *cada dia de multa corresponde a uma quantia entre € 1 e € 500, tratando-se de pessoas singulares, e entre € 5 e € 5000, tratando-se de pessoas coletivas ou entidades equiparadas, que o tribunal fixa em função da situação económica e financeira do condenado e dos seus encargos.*

¹⁰² Os ilícitos de mera ordenação social em Portugal, designam-se de contraordenações. Op cit. pp.1005 e ss.

¹⁰³A coima corresponde a uma sanção pecuniária de natureza administrativa.

¹⁰⁴ Vide artigo 109.º n.º 1 do RGIT, sob epígrafe, *introdução irregular no consumo.*

¹⁰⁵ No seu n.º 2.

saúde pública com a finalidade específica de reduzir o consumo de açúcar nas populações.

A utilização do imposto como instrumento de política pública enquadrado na política fiscal surge com o propósito de onerar estes consumos, tornando o preço destes bens mais caros e, com isso, conseguir um ou vários efeitos combinados, tais como desincentivar o seu consumo, levar o consumidor a optar por comportamentos ou consumos alternativos e, com isso, conseguir efeitos não apenas no comportamento pessoal como de carácter geral.

O imposto é utilizado como mecanismo de alteração de comportamentos individuais, por razões de interesse da coletividade em geral. Este objetivo constitui uma finalidade de interesse social na medida em que tais comportamentos individuais são suscetíveis de ter um impacto coletivo não desejado quer em termos de saúde pública, felicidade individual e bem-estar geral, quer de sobrecarga financeira e de meios ou sistemas e das políticas públicas, como é o caso da política pública de saúde ou de acompanhamento dos doentes crónicos.

Vários países da OCDE e da União Europeia introduziram ou aumentaram os impostos específicos sobre alimentos ricos em sal, açúcar ou gordura, entre outros. Este tipo de impostos indiretos sobre o consumo tem sido visto quer como uma fonte adicional de receitas fiscais, quer como um meio de abordar as questões ligadas às externalidades negativas associadas ao seu consumo.

Os estudos consultados indicam que o uso deste tipo de impostos gera efeitos concretos muito variados, que dependem da solução concretamente implementada, e do contexto temporal, cultural ou social em que são aplicados, pelo que não parece haver consenso sobre os efeitos práticos da implementação de impostos específicos com o propósito de corrigir comportamentos socialmente pouco valorizados ou mesmo repudiados, como os sin taxes, minimizando as externalidades negativas desses comportamentos, não tendo tanto a finalidade de aumentar a receita fiscal.

Seja como for, é inegável que estamos perante políticas públicas, considerando que nestas medidas se descobrem os racionais próprias das políticas desenvolvidas pelas autoridades públicas com a finalidade de solucionar um problema social, público relevante e de interesse geral na agenda das entidades

político-administrativas com o propósito de influenciar a sua evolução ou conseguir a sua resolução.

Portugal procurou adotar medidas de natureza fiscal para solucionar ou reduzir o impacto deste problema social, através da adoção de um imposto especial sobre o consumo de bebidas não alcoólicas (BNA), que se destina a ser efetivamente suportado pelos consumidores dos produtos a ele sujeitos, embora recaiam sobre certos operadores económicos, sujeitos passivos destes impostos.

São sujeitas a imposto, genericamente, as bebidas destinadas ao consumo humano, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes. Estes produtos, à semelhança das bebidas alcoólicas, são produzidos, armazenados e transportados em regime suspensivo do imposto, pelo que o Estado português impôs certas cautelas fiscais e outras, nestas fases do seu processo produtivo que vão desde a constituição de garantias económicas, ao controlo físico e contabilístico da produção e armazenagem, até à fiscalização da circulação das mesmas.

BIBLIOGRAFIA

ALABERN, J. E. V. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid, Marcial Pons. 2009.

ALBALADEJO, G. Introducción al estudio teórico y práctico de las políticas públicas. In G. ALBALADEJO (Ed.), **Teoría y Práctica de las Políticas Públicas**. Valencia: Tirant lo Blanch. 2014.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. **Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal**. Madrid, Marcial Pons, 1995.

ANDERSON, S. P.; de PALMA, A.; KREIDER, B. Tax incidence in differentiated product oligopoly. **Journal of Public Economics**. v. 81 n. 2. 2001. p. 173–192.

ANDREYEVA, T.; CHALOUPKA, F. J.; BROWNELL, K. (2011). Estimating the potential of taxes on sugar-sweetened beverages to reduce consumption and generate revenue. **Preventive Medicine**. v. 52 n. 6. 2011. p. 413–416.

ATKINSON, A; STIGLITZ, J. E. The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation. **Journal of Public Economics**. v. 6. 1976. p. 55-75.

ATKINSON, A. B.; STIGLITZ, J. E. The structure of indirect taxation and economic efficiency. **Journal of Public economics**. v. 1 n. 1. 1972. p. 97-119.

ATKINSON, A. B. Optimal taxation and the direct versus indirect tax controversy. **The Canadian Journal of Economics**. v. 10 n. 4. 1997. p. 590-606.

BONNET, C; REQUILLART, V. **Sugar Policy Reform, Tax Policy and Price Transmission in the Soft Drink Industry**. Working Paper n. 4, Transparency of Food Pricing, TRANSFOP. 2012.

BONNET, C.; REQUILLART, V. Does the EU sugar policy reform increase added sugar consumption? An empirical evidence on the soft drink market. **Health Econ**. v. 20. n. 9. 2011. p. 1012-1024.

BRIGAS AFONSO, A.; CANEIRA, A. **Impostos Especiais de Consumo: Legislação Atualizada e Anotada**. Almedina. Lisboa. 1996.

BRIGAS AFONSO, A.; FERNANDES, M. T. **Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo**. 3.^a edição. Coimbra: Coimbra Editora. 2011.

CATARINO, J. R. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. 7^a ed. Coimbra, Almedina. 2022.

CATARINO, J. R.; GUIMARÃES, V. B. (orgs.). **Lições de Fiscalidade**. Vol. 1 – 7.^a Edição. Coimbra: Almedina. 2021.

CATARINO, J. R.; FERRAZ, D. Impostos extrafiscais ainda são imposto? Um excuroso sobre a admissibilidade teórica da figura e seus limites. **Revista Jurídica Portucalense**. 2022. p. 46-71.

CHAMORRO, M. L. A. (2008). El Impuesto de Actividades que inciden en el medio ambiente (IDAIMA). **Noticias de la Unión Europea**. n. 281. 2008. p. 5-12.

CLÍMACO, M. I. (2000). Novas perspectivas da Política Fiscal Anti-Tabágica e Anti-Alcoólica. **Boletim de Ciências Económicas**. v. 43. 2000. p. 117-123.

DOUCETT, S. "Fat Taxing" Our Way to a Healthier World. **Suffolk Transnational Law Review**. n. 38, v. 2, 2015.

ESPADAFOR, C. M. L. (2011). La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad. **Nueva Fiscalidad**. n. 1. Enero-Febrero, 2011. Madrid, Dykinson.

EYLES, H., MHURCHU, C., NGHIEM, N., & BLAKELY, T. (2012). Food Pricing Strategies, Population Diets, and Non-Communicable Disease: A Systematic Review of Simulation Studies. **PLoS Med**. v. 9. n. 12. 2012. e1001353. doi:10.1371/journal.pmed.1001353.

FAVEIRO, V. D. *O Estatuto do contribuinte – a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra, Coimbra editora, 2009.

FERRAZ, D. **Los Tributos del Mercado Financiero: una perspectiva extrafiscal**. Madrid, Marcial Pons, 2016.

FERRAZ, D. Fundamentos e limites constitucionais da extrafiscalidade do IOF. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 223. 2014.

FERRAZ, D. **A Supremacia do Interesse Público e o Direito Tributário**. Porto Alegre, Núria Fabris, 2012.

FOLLONI, A. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**. v. 10. n. 1. 2014
Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322014000100008>. Acesso: 28 out. 2022.

GARCÍA-QUINTANA, C. A.. Los impuestos de ordenamiento económico. **Hacienda Pública Española**, n. 71, 1981. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

GRIZIOTTI, B.. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. Madrid, Instituto Editorial Reus, 1958.

GOLDMAN, D.; LAKDAWALL, D; ZHENG, Y. **Food prices and the dynamics of body weight**. NBER Working Paper n.º 15096, 2009.

GONZALEZ, C. C. (1983). Impuestos com fines fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admissibilidad conconstitucional. **Revista Española de Derecho Financiero**. n. 40. 1983. p. 505-516.

GUTIÉRREZ, C. R. 2003. Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. **Revista de Derecho**, n. 1. Quito, UASB-Ecuador, 2003.

HOLM A., LAURSEN, M., KOCH, M., JENSEN, J., & DIDERICHSEN, F. The health benefits of selective taxation as an economic instrument in relation to IHD and nutrition-related cancers. **Public Health Nutr**. n. 16. v. 12. 2013. p. 2124-31.

KEELER, T. E.; HU, T.; BARNETT, P.; MANNING, W.; SUNG, H. Do cigarette producers price-discriminate by state? An empirical analysis of local cigarette pricing and taxation. **Journal of Health Economics**. v. 15. n. 4. 1996. p. 499-512.

LAPATZA, J. J. F. **Curso de Derecho Tributario Español**. Madrid, Marcial Pons, 1999.

LHACHIMI, S. K., et al. Health impacts of increasing alcohol prices in the European Union: A dynamic projection. **Preventive Medicine**. v. 55. n. 3. 2012. p. 237-243.

MEIER, P.; PURSHOUSE, R. C.; BRENNAN, A. Policy options for alcohol price regulation: the importance of modeling population heterogeneity. **Addiction**, v. 105 n. 3, 2010, p. 383-393.

OCDE. **The Heavy Burden of Obesity: The Economics of Prevention**. Paris: OCDE Health Policy Studies, 2019. doi: 10.1787/67450d67-en

OLLERO, G.. Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E. **Hacienda Pública Española**. n. 96. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1985.

PIGOU, A. C. **A Study in Public Finance**. London, Macmillan and Co, 1929.

SAINZ DE BUJANDA, F. **Hacienda y Derecho** – Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo. Madrid, IEP, 1975.

POWELL, L. M.; CHRIQUI, J.; CHALOUKKA, F. J. Associations between State-level Soda Taxes and Adolescent Body Mass Index. **Journal of Adolescent Health**. v. 45. n. 3. 2009. p. S57–S63.

PURSHOUSE R. C.; MEIER, P.; BRENNAN, A.; TAYLOR, K.; RAFIA, R. **Estimated effect of alcohol pricing policies on health and health economic outcomes in England: an epidemiological model**. Lancet, v. 375, n. 9723, 2010, p. 1355-1364.

SASSI, F. **Obesity and the economics of prevention: fit not fat**. Paris, OECD Publishing, 2010.

SASSI, F.; BELLONI, A.; CAPOBIANCO, C. **The Role of Fiscal Policies in Health**

Promotion. OECD Health Working Papers. 2013. *Online*. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/5k3twr94kvzx-en>. Acesso: 28 out. 2022.

SOARES, R. M. **O IVA no paradigma da eficiência e simplicidade**: uma proposta para a implementação de uma taxa única de IVA; A tributação indireta sobre o consumo em sede de IVA. Um estudo de modelos alternativos de taxa de imposto.

TORRES, R. L. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16.º edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

WHO. **Guideline: sugars intake for adults and children**. Geneva, 2015. ISBN 9789241549028

WHO. **Reducing consumption of sugar-sweetened beverages to reduce the risk of unhealthy weight gain in adults** - Biological, behavioural and contextual rationale. 2014. *Online*. Disponível em: http://www.who.int/elena/bbc/ssbs_adult_weight/en/. Acesso: 28 out. 2022.

VAN DEN BERG, M., VAN BAAL, P., Tariq, L., SCHUIT, A., WIT, G. A., & HOOGENVEEN, R. (2008). The cost-effectiveness of increasing alcohol taxes: a modelling study. **BMC Med**. v. 6. n. 36.

VASQUES, S. **Os Impostos do Pecado: O Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco.** Almedina, 1999.

WOODWARD-LOPEZ, G.; GOSLINER, W.; SAMUELS, S. E.; CRAYPO, L.; KAO, J.; CRAWFORD, P. B. (2010). Lessons learned from evaluations of California's statewide school nutrition standards. **American Journal of Public Health.** v. 100. n. 11. 2010. p. 2137-2145.

WOODWARD-LOPEZ, G.; KAO, J.; RITCHIE, L. To what extent have sweetened beverages contributed to the obesity epidemic?. **Public health nutrition.** v. 14. n. 3. 2011. p. 499-509.

ZUBILLAGA, J. M. A. **La Utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria.** Bilbao, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 2000.