



Editora Fundação Fênix

TRIBUTAÇÃO DAS BEBIDAS ADOÇADAS: EXTRAFISCALIDADE EM PROL DA SAÚDE

**Paulo Caliendo
Denise Lucena Cavalcante
João Ricardo Catarino
Orgs.**

A presente coletânea é fruto das pesquisas e debates realizados em virtude do Projeto de Pesquisa **Avaliação do impacto da taxação de bebidas adoçadas no Brasil** (Chamada MS-SCTIE-Decit/CNPq n. 26/2019 – Pesquisas em Alimentação e Nutrição - Eixo 1 - Economia da saúde com foco nas ações de alimentação e nutrição. Linha 2 - Taxação de bebidas adoçadas), tendo como Coordenadora a Prof. Dra. Denise Petrucci Gigante.

A especificidade da presente pesquisa foi um grande desafio para todos os envolvidos, tanto no contexto nacional como no âmbito internacional, com a participação dos pesquisadores lusitanos. A premissa de grande parte das pesquisas partiu dos dados da Organização Mundial da Saúde (**WHO urges global action to curtail consumption and health impacts of sugary drinks**, 2016), que afirma ser o consumo excessivo de bebidas adoçadas um dos maiores contribuintes para a obesidade e diabetes.

Com fulcro na extrafiscalidade, os textos apresentados buscam averiguar se os instrumentos fiscais podem ser utilizados em benefício à alimentação saudável e, conseqüentemente, efetivar uma correlação direta com o desincentivo ao consumo de bebidas adoçadas, usando como exemplo, os refrigerantes. No contexto brasileiro, a coletânea inicia com o artigo **EXTRAFISCALIDADE NO ÂMBITO DA INDÚSTRIA ALIMENTAR: REFLEXOS NO CONSUMO DE REFRIGERANTES**, elaborado em parceria pela Prof. Dra. Denise Lucena Cavalcante, da Universidade Federal do Ceará e pelo Prof. Dr. Paulo Caliendo, da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.



Editora Fundação Fênix



**Tributação das bebidas adoçadas:
extrafiscalidade em prol da saúde**

Série Direito

Conselho Editorial

Editor

Ingo Wolfgang Sarlet

Conselho Científico – PPG Direito PUCRS

Gilberto Stürmer – Ingo Wolfgang Sarlet

Marco Felix Jobim – Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

Regina Linden Ruaro – Ricardo Lupion Garcia

Conselho Editorial Nacional

Adalberto de Souza Pasqualotto -PUCRS

Amanda Costa Thomé Travincas - Centro Universitário UNDB

Ana Elisa Liberatore Silva Bechara – USP

Ana Paula Gonçalves Pereira de Barcellos - UERJ

Angélica Luciá Carlini – UNIP

Augusto Jaeger Júnior – UFRGS

Carlos Bolonha – UFRJ

Claudia Mansani Queda de Toledo- Centro Universitário Toledo de Ensino de Bauru

Cláudia Lima Marques – UFRGS

Danielle Pamplona – PUCRS

Daniel Antônio de Moraes Sarmento - UERJ

Daniel Wunder Hachem - PUCPR e UFPR

Daniel Mitidiero - UFRGS

Denise Pires Fincato - PUCRS

Draiton Gonzaga de Souza - PUCRS

Eugênio Facchini Neto - PUCRS

Fabio Siebeneichler de Andrade - PUCRS

Fabiano Menke – UFRGS

Flavia Cristina Piovesan - PUC-SP

Gabriel de Jesus Tedesco Wedy – UNISINOS

Gabrielle Bezerra Sales Sarlet - PUCRS

Germano André Doederlein Schwartz – UNIRITTER

Gilmar Ferreira Mendes – Ministro do STF, Professor Titular do IDP e Professor aposentado da UNB

Gisele Cittadino - PUC-Rio

Gina Vidal Marcilio Pompeu – UNIFOR

Giovani Agostini Saavedra - Universidade Presbiteriana Mackenzie – SP

Guilherme Camargo Massaú – UFPel

Gustavo Osna - PUCRS

Hermes Zaneti Jr

Hermilio Pereira dos Santos Filho - PUCRS

Ivar Alberto Martins Hartmann - FGV Direito Rio

Jane Reis Gonçalves Pereira - UERJ

Juliana Neuenschwander Magalhães - UFRJ

Laura Schertel Mendes

Lilian Rose Lemos Rocha – Uniceub

Luis Alberto Reichelt – PUCRS

Luís Roberto Barroso – Ministro do STF, Professor Titular da UERJ, UNICEUB, Sênior Fellow na Harvard Kennedy School,
Mônia Clarissa Hennig Leal – UNISC
Otavio Luiz Rodrigues Jr – USP
Patryck de Araújo Ayala – UFMT
Paulo Ricardo Schier - Unibrasil
Phillip Gil França - UNIVEL – PR
Teresa Arruda Alvim – PUC-SP
Thadeu Weber – PUCRS

Conselho Editorial Internacional

Alexandra dos Santos Aragão - Universidade de Coimbra
Alvaro Avelino Sanchez Bravo - Universidade de Sevilha
Catarina Isabel Tomaz Santos Botelho - Universidade Católica Portuguesa
Carlos Blanco de Moraes – Universidade de Lisboa
Cristina Maria de Gouveia Caldeira - Universidade Europeia
César Landa Arroyo - PUC de Lima, Peru
Elena Cecilia Alvites Alvites - Pontifícia Universidade Católica do Peru
Francisco Pereira Coutinho - Universidade NOVA de Lisboa
Francisco Ballaguer Callejón - Universidade de Granada - Espanha
Fernando Fita Ortega - Universidade de Valência
Giuseppe Ludovico - Universidade de Milão
Gonzalo Aguilar Cavallo – Universidade de Talca
Jorge Pereira da Silva - Universidade Católica Portuguesa
José João Abrantes – Universidade NOVA de Lisboa
José Maria Porrás Ramirez - Universidade de Granada – Espanha
Manuel A Carneiro da Frada – Universidade do Porto
Paulo Mota Pinto – Universidade de Coimbra
Pedro Paulino Grandez Castro - Pontificia Universidad Católica del Peru
Víctor Bazán - Universidade Católica de Cuyo

Paulo Caliendo
Denise Lucena Cavalcante
João Ricardo Catarino
Organizadores

**Tributação das bebidas adoçadas:
extrafiscalidade em prol da saúde**



Editora Fundação Fênix

Porto Alegre, 2022

Direção editorial: Ingo Wolfgang Sarlet
Diagramação: Editora Fundação Fênix
Concepção da Capa: Editora Fundação Fênix

O padrão ortográfico, o sistema de citações, as referências bibliográficas, o conteúdo e a revisão de cada capítulo são de inteira responsabilidade de seu respectivo autor.

Todas as obras publicadas pela Editora Fundação Fênix estão sob os direitos da Creative Commons 4.0 –
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR

Obra editada com apoio CAPES AUXPE/PROEX 0737/2020



Série Direito – 63

Catálogo na Fonte

T822 Tributação das bebidas adoçadas [recurso eletrônico] : extrafiscalidade em prol da saúde / Paulo Caliendo, Denise Lucena Cavalcante, João Ricardo Catarino Organizadores. – Porto Alegre : Editora Fundação Fênix, 2022.

218 p. : il. (Série Direito ; 63)

Disponível em: <<http://www.fundarfenix.com.br>>

ISBN 978-65-5460-007-1

DOI <https://doi.org/10.36592/9786554600071>

1. Direito tributário. 2. Tributos e impostos. 3. Tributação – Bebidas adoçadas. 4. Políticas públicas. 5. Saúde pública. 6. Direito tributário ambiental. I. Caliendo, Paulo (org.). II. Cavalcante, Denise Lucena (org.). III. Catarino, João Ricardo (org.).

CDD:340

Responsável pela catalogação: Lidiane Corrêa Souza Morschel CRB10/1721

SUMÁRIO

PREFÁCIO

Ronaldo Seroa da Motta11

APRESENTAÇÃO

Os Organizadores15

1. EXTRAFISCALIDADE NO ÂMBITO DA INDÚSTRIA ALIMENTAR: REFLEXOS NO CONSUMO DE REFRIGERANTES

Denise Lucena Cavalcante; Paulo Caliendo19

2. A UTILIZAÇÃO DA POLÍTICA EXTRAFISCAL COMO DESESTÍMULO AO CONSUMO DE ALIMENTOS NÃO-SAUDÁVEIS NO BRASIL

Lucas Antunes Santos; Adriana Fonteles Silva33

3. O IMPACTO DO CONSUMO DE BEBIDAS AÇUCARADAS NA SAÚDE EM PORTUGAL

Raquel Marques.....51

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

João Ricardo Catarino; Nuno Victorino; Susana Sobral67

5. A TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS AÇUCARADAS À LUZ DE AMILCARE PULVIANI E ARTHUR PIGOU

Roney Sandro Freire Corrêa107

6. OS BENEFÍCIOS DE IPI E ICMS NA ZONA FRANCA DE MANAUS NA CADEIA PRODUTIVA DE REFRIGERANTES

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho125

7. A UNIFORMIZAÇÃO DE UM CONCEITO DE BEBIDA AÇUCARADA PARA FINS DE ELABORAÇÃO DE POLÍTICAS FISCAIS DE DESESTÍMULO AO CONSUMO E APOIO À SAÚDE PÚBLICA

Lucas Holanda; Artur Hauser Schmitz147

8. EXTRAFISCALIDADE E O SIN TAX: UM ESTUDO A PARTIR DP BRASIL E DA EXPERIÊNCIA MEXICANA

Stefanie Turatti; Victória Maltchik Salles Jung165

9. REGIME FISCAL DE PIS/COFINS APLICADO AOS REFRIGERANTES: UMA SISTEMÁTICA "BIFÁSICA"

Lucas Nogueira Holanda; Ana Letícia Coutinho Sabino183

10. A TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS AÇUCARADAS: O CENÁRIO GLOBAL E BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O PANORAMA BRASILEIRO

Isabela Weingärtner Welter; Luísa Knorre Rabadan.....203

PREFÁCIO

A teoria econômica estuda a interação entre os agentes do mercado, ou seja, a interação entre oferta e demanda. Os preços dela resultantes representam a escassez do bem ou serviço transacionado.

Em outras palavras, o mercado precifica a importância daquele bem ou serviço para o bem-estar dos consumidores e para o lucro dos produtores. Porém, em alguns casos, há variações de bem-estar e de lucro que não são precificadas nas relações de mercado, as chamadas externalidades econômicas. Neles, as ações de consumo ou produção geram variações de perdas ou ganhos além daquelas percebidas pelos consumidores ou produtores e que, conseqüentemente, afetam outros agentes fora dessa transação de mercado.

Um exemplo de externalidade negativa seria a poluição, derivada de consumo ou produção, que afeta a saúde de uma população maior do que a que participou da compra ou venda do produto, ou bem, causador da degradação ambiental.

Tal impacto na saúde não só reduz o bem-estar e a produtividade dos afetados, mas coloca também um esforço orçamentário nos programas de saúde pública que poderia ser alocado para outros problemas sobre os quais o indivíduo não tem controle.

Nos programas de saúde privados, esses impactos oneram sua manutenção e, conseqüentemente, seus usuários, chegando até a inviabilizar a adesão de muitos. Ou seja, observam-se custos sociais externos associados a saúde nos mercados dos bens e serviços que geram a poluição.

O efeito nocivo à saúde do uso de certas substâncias nos alimentos agrava e desvia também os custos dos programas de saúde públicos e privados, afetando assim todos os seus beneficiários, semelhantemente ao que ocorre no caso da poluição. Assim, gera custos externos além daqueles em que incorrem os participantes desses mercados.

Outros casos similares são relativos ao uso excessivo de álcool e tabaco ou dirigir em velocidade perigosa, por exemplo. Nessas situações, os agentes econômicos não terão incentivo a moderar suas decisões sem a certeza de que

outros também o farão, caso contrário, ficam com a percepção de que incorrem no custo de mudança sem que haja reversão no impacto geral.

Como essa supervisão dos outros é complexa e custosa, a ação mais barata será a de não cooperar e manter o comportamento atual.

Nesses casos, a teoria econômica prescreve uma regulação do mercado na qual uma das formas seria a criação de tributos que incentivem a alteração de comportamento, tornando mais cara a atividade de consumo ou produção cujo nível de externalidade se quer reduzir.

Embora seja possível argumentar que a restrição a esses usos via tributação se justifique por uma questão moral ou ética, a precificação das externalidades, na teoria econômica, visa apenas a garantir que os ganhos de alguns não sejam superiores às perdas de outros e que, no agregado, ao final, o bem-estar de todos, em conjunto, seja maior.

A tributação seletiva sobre bebidas adoçadas é uma forma de criar justamente esse incentivo à maximização do bem-estar social. Contudo, há de se estudar e analisar como a oferta e a demanda reagem a variações de preços, o que depende, também, de como esse consumo pode ser substituído por bens não nocivos. Sendo assim, é necessário incentivar produtos alternativos mais saudáveis.

Embora o objetivo maior dessa tributação seja reduzir o consumo de substâncias que prejudicam a saúde humana, é possível sempre considerar que a receita tributária adicional obtida com o consumo de bens e serviços nocivos à saúde possa reduzir a carga fiscal ou, até mesmo, subsidiar essas opções alternativas.

As experiências com a tributação sobre bebidas adoçadas são recentes em todo mundo e estão em discussão no Brasil. Por isso, a extrema importância e relevância deste livro para a política pública no país.

Como se percebe o tema é complexo do ponto de vista técnico da teoria econômica e, ainda mais, no seu rebatimento na doutrina tributária, sem a qual não há como desenhar iniciativas legislativas.

Os coordenadores dessa obra, Professores Denise Lucena, Paulo Caliendo e João Catarino, em suas brilhantes trajetórias acadêmicas, conseguiram reunir renomados pesquisadores da Ciência do Direito para nos oferecer uma avaliação

pioneira, sob o enfoque das doutrinas tributárias no Brasil e em Portugal, do tema da tributação extrafiscal das bebidas adoçadas.

Assim, o leitor terá, em cada capítulo, o benefício de encontrar textos cientificamente bem elaborados, em linguagem objetiva com avaliações dos diversos aspectos desse importante tema e, sobretudo, que nos apontam caminhos de política pública a serem seguidos.

Como professor de Economia, encontrei neste livro novos desafios intelectuais e acadêmicos que reforçaram a minha convicção na importância da abordagem multidisciplinar.

Agradeço, assim, a oportunidade de escrever este prefácio e ser testemunha da magnífica jornada iniciada por esses brilhantes autores.

Ronaldo Seroa da Motta.

Professor de Economia da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

Doutor em Economia – *University College London.*

Ex-Coordenador de Estudos de Regulação e de Meio Ambiente do IPEA.

Ex-Diretor de Políticas Ambientais do Ministério do Meio Ambiente.

APRESENTAÇÃO

A presente coletânea é fruto das pesquisas e debates realizados em virtude do Projeto de Pesquisa **Avaliação do impacto da taxação de bebidas adoçadas no Brasil** (Chamada MS-SCTIE-Decit/CNPq n. 26/2019 – Pesquisas em Alimentação e Nutrição - Eixo 1 - Economia da saúde com foco nas ações de alimentação e nutrição. Linha 2 - Taxação de bebidas adoçadas), tendo como Coordenadora a Prof. Dra. Denise Petrucci Gigante.

A especificidade da presente pesquisa foi um grande desafio para todos os envolvidos, tanto no contexto nacional como no âmbito internacional, com a participação dos pesquisadores lusitanos.

A premissa de grande parte das pesquisas partiu dos dados da Organização Mundial da Saúde (*WHO urges global action to curtail consumption and health impacts of sugary drinks*, 2016), que afirma ser o consumo excessivo de bebidas adoçadas um dos maiores contribuintes para a obesidade e diabetes.

Com fulcro na extrafiscalidade, os textos apresentados buscam averiguar se os instrumentos fiscais podem ser utilizados em benefício à alimentação saudável e, conseqüentemente, efetivar uma correlação direta com o desincentivo ao consumo de bebidas adoçadas, usando como exemplo, os refrigerantes.

No contexto brasileiro, a coletânea inicia com o artigo EXTRAFISCALIDADE NO ÂMBITO DA INDÚSTRIA ALIMENTAR: REFLEXOS NO CONSUMO DE REFRIGERANTES, elaborado em parceria pela Prof. Dra. Denise Lucena Cavalcante, da Universidade Federal do Ceará e pelo Prof. Dr. Paulo Caliendo, da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

O artigo A UTILIZAÇÃO DA POLÍTICA EXTRAFISCAL COMO DESESTÍMULO AO CONSUMO DE ALIMENTOS NÃO-SAUDÁVEIS NO BRASIL é de autoria dos mestrandos do Programa de Pós-graduação da Universidade Federal do Ceará, Adriana Fonteles Silva e Lucas Antunes Santos. Também da PPGD/UFC participam Lucas Nogueira Holanda e Ana Letícia Coutinho Sabino, graduanda da Universidade de Fortaleza – UNIFOR, com o estudo REGIME FISCAL DE PIS/COFINS APLICADO AOS REFRIGERANTES: UMA SISTEMÁTICA BIFÁSICA e; o artigo A UNIFORMIZAÇÃO DE UM CONCEITO DE BEBIDA AÇUCARADA PARA FINS DE ELABORAÇÃO DE

POLÍTICAS FISCAIS DE DESESTÍMULO AO CONSUMO E APOIO À SAÚDE PÚBLICA, de Lucas Nogueira Holanda e Artur Hauser Schmitz.

O doutorando em Direito da Universidade Federal Fluminense/RJ e Auditor da Receita Federal do Brasil, Roney Sandro Freire Corrêa, apresenta o artigo intitulado A TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS AÇUCARADAS À LUZ DE AMILCAR E PULVIANI E ARTHUR PIGOU.

O Prof. Dr. Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, Procurador do Estado do Amazonas e Professor da Universidade Federal do Amazonas acrescenta à obra um relevante estudo sobre OS BENEFÍCIOS DE IPI E ICMS NA ZONA FRANCA DE MANAUS NA CADEIA PRODUTIVA DE REFRIGERANTES.

As autoras Isabela Weingärtner Welter e Luísa Knorre Rabadan, respectivamente graduanda e mestranda da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul apresentam o artigo A TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS AÇUCARADAS: O CENÁRIO GLOBAL E BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O PANORAMA BRASILEIRO. Também da PUC/RS, as mestrandas Stefanie Turatti e Victória Maltchik Salles Jung abordam o tema EXTRAFISCALIDADE E O SIN TAX: UM ESTUDO A PARTIR DO BRASIL E DA EXPERIÊNCIA MEXICANA.

Como convidados especiais e que muito acrescentaram os debates em torno do tema central da obra, agradecemos aos pesquisadores portugueses do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas – Lisboa, Prof. Nuno Victorino; Mestranda Suzana Sobral e Prof. Dr. João Ricardo Catarino, que apresentam com maestria o texto A UTILIZAÇÃO DO IMPOSTO PARA O ALCANÇAR FINALIDADES EXTRAFISCAIS: O IMPOSTO ESPECIAL SOBRE O CONSUMO DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS ADICIONADAS DE AÇÚCAR OU EDULCORANTES EM PORTUGAL.

Também de Portugal, contamos com a participação da médica Raquel Marques, com importantes esclarecimentos sobre O IMPACTO DO CONSUMO DE BEBIDAS AÇUCARADAS NA SAÚDE EM PORTUGAL.

Registramos a participação especial do economista, Prof. Dr. Ronaldo Seroa da Motta, que muito engrandece a presente coletânea ao apresentar importantes lições de economia no prefácio da obra.

Por fim, agradecemos a todos os participantes que prontamente acataram nosso convite para participar dessa desafiante coletânea que comprova a

transversalidade da questão da saúde pública, permitindo reflexões de diferentes setores, possibilitando lançar luzes para futuras políticas públicas voltadas à garantia fundamental do direito à alimentação saudável.

Que o Direito Tributário Ambiental possa ser útil nessa caminhada em prol do bem-estar e da saúde pública.

Desejamos a todos uma excelente leitura!

Fortaleza; Porto Alegre; Lisboa, em agosto de 2022.

Denise Lucena Cavalcante – UFC.

Paulo Caliendo – PUC/RS.

João Ricardo Catarino – ISCSP/Portugal.

1. EXTRAFISCALIDADE NO ÂMBITO DA INDÚSTRIA ALIMENTAR: REFLEXOS NO CONSUMO DE REFRIGERANTES



<https://doi.org/10.36592/9786554600071-01>

*Denise Lucena Cavalcante*¹

*Paulo Caliendo*²

1 Considerações iniciais

A extrafiscalidade é um tema que sempre está no foco dos intensos debates entre os tributaristas, ora sendo a solução para vários problemas, ora sendo a culpada das tantas distorções do sistema tributário. Da mesma forma que representa para muitos um avanço e para tantos outros é considerada um retrocesso. O fato é que nunca foi uma questão pacífica e em momentos de crise econômica, agravada pela crise ambiental, torna-se de extrema relevância. Partiremos, assim, da premissa de sua relevância e utilidade no fomento de políticas públicas em prol do bem-estar social no tocante à alimentação saudável.

Sabemos que, quando a crise econômica prevalece há uma forte tendência de esta ofuscar outras questões relevantes de médio a longo prazo nas diversas outras áreas. No campo alimentar essa situação é bem visível, quando a defesa do princípio da capacidade contributiva passa a ser invocado, inclusive em prejuízo à saúde dos cidadãos economicamente menos favorecidos, com o forte argumento do preço acessível, independentemente da qualidade do produto.

Para superar as diversas distorções que surgem dessa realidade, torna-se essencial a atuação do Estado com a promoção de políticas públicas eficientes e que auxiliem no consumo de alimentos mais saudáveis e, principalmente, na liberação de informação compreensível para todos os consumidores.

¹ Professora Titular/UFC. Pós-doutorado pela Universidade de Lisboa. Doutora - PUC/SP. Líder do Grupo de Pesquisa em Tributação Ambiental - CNPq/UFC. Procuradora da Fazenda Nacional. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4121-1149>. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0507796051252311>. E-mail: deniselucenac@gmail.com.

² Mestre em Direito dos Negócios pela Faculdade de Direito da UFRGS. Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Doutor em Filosofia pela PUC/RS. Professor Titular na PUCRS. Membro permanente do PPGD (Capes 6). Advogado no DF, SP e RS. E-mail: caliendo@cedadvogados.com.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7549-8275>. Currículo lattes: <http://lattes.cnpq.br/9047483160060734>.

O texto constitucional em seu art. 196 determina o dever do Estado em assegurar *políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença* e exige amplas medidas de proteção da saúde e combate às causas de riscos de doenças. É por meio de políticas sociais e econômicas coerentes, eficientes e eficazes que irá se concretizar o direito à saúde como um Direito de todos. Trata-se de um mandamento com eficácia positiva, exigindo a ação do Estado, em todas as suas esferas e dimensões, atuar ativa e positivamente em prol da proteção, reparação e promoção do citado bem constitucional.

Partindo da premissa de que alimentação saudável é um direito fundamental do cidadão brasileiro, apresentaremos nesse estudo a importância da extrafiscalidade e da necessária atuação do Estado por intermédio de políticas públicas eficientes, podendo ser utilizados instrumentos fiscais, tanto indutores de condutas positivas como inibidores de condutas negativas, que auxiliem a transição para uma tributação sustentável e, por que não dizer, mais saudável.

O Brasil se alinha dessa forma à experiência internacional de utilização de instrumentos extrafiscais de incentivo e desincentivo ao consumo de alimentos saudáveis ou prejudiciais à saúde é denominada internacionalmente de "*fat taxes*", em homenagem à proposta realizada pelo Dr. Kelly D. Brownell, na década de 80. Ele foi o primeiro cientista americano a propor uso de tributos como mecanismo de desestímulo a alimentos causadores de obesidade. Em seu estudo notou que os alimentos ultraprocessados e altamente gordurosos ("*junk food*") eram mais baratos, desviando o consumo de alimentos saudáveis para alimentos prejudiciais.

Desse modo, uma interpretação conforme do texto constitucional alinha-se às melhores práticas em políticas públicas no âmbito da promoção de uma alimentação saudável, que demanda esforços de todos os níveis da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), bem como dos seus três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário).

A presente análise tem como um dos objetivos despertar o debate sobre como a tributação pode auxiliar no combate ao sério e crescente problema de saúde pública, apontado pelo Ministério da Saúde em 2018³, decorrente do consumo

³ "As bebidas ultraprocessadas, tais como refrigerantes e sucos artificiais, apresentam características peculiares. Seu consumo está associado ao ganho de peso devido a redução compensatória

excessivo de alimentos ultraprocessados, dentre os quais se encontram os refrescos e refrigerantes, associados com síndrome metabólica, excesso de peso e obesidade, colesterol total e LDL, doenças cardiovasculares, adiposidade corporal dentre outras doenças, que geram uma aumento na despesa pública no tocante à saúde pública quando do atendimento à população doente.

É fato que no momento não temos como apontar com segurança as possíveis consequências de uma tributação diferenciada voltada para as bebidas adoçadas e os reflexos no seu consumo e, conseqüentemente, na melhoria da saúde pública. Mas é possível partir da premissa inversa, pois mesmo sem ter como afirmar que tais bebidas façam mal, também não é possível afirmar que elas façam bem.

Dessa forma, não é factível que não se pode incentivar o consumo de produtos sem nenhum valor nutritivo e com alto teor de açúcar, o que comprovadamente é prejudicial à saúde.

Especificamente no caso dos refrigerantes, estamos cientes que a análise dos reflexos da tributação no seu consumo seriam necessários vários outros estudos e dados que comprovassem se, com o aumento dos tributos e, conseqüentemente, do preço dos refrigerantes, haveria uma diminuição do seu consumo, bem como, seus reflexos no contexto da saúde pública. A complexidade dessa análise na vinculação de medidas fiscais e os resultados obtidos dependem de pesquisas empíricas que requerem estudos extensos e multidisciplinares. Mas essa complexidade não deve inibir a relevância da adoção dos instrumentos fiscais em prol da saúde pública, ao

incompleta no consumo de energia nas refeições subsequentes a ingestão de líquidos. Alguns compostos presentes em sua formulação, tais como os produtos finais da glicação avançada gerados no processo de caramelização das bebidas do tipo cola, também podem afetar vias fisiopatológicas relacionadas ao diabetes do tipo 2 e a síndrome metabólica. Outra característica que pode associar o consumo de alimentos ultraprocessados com a obesidade e o tamanho da porção. A quantidade servida nas porções de alimentos ultraprocessados, como no caso das *fast foods*, aumentou significativamente nas últimas décadas e muitos estudos tem mostrado uma associação direta com consumo total de energia e o ganho de peso. Nos EUA, o aumento do tamanho das porções foi responsável por grande parte do incremento no consumo de energia pela população nos últimos 30 anos. Para além do seu papel no mecanismo da obesidade, também há alguns nutrientes isolados, presentes em abundância nos alimentos ultraprocessados, que já foram independentemente associados com o risco de doenças. O alto consumo de açúcar, gordura saturada e sódio e o baixo consumo de fibras são independentemente associados com doenças cardiovasculares. (BRASIL. Ministério da Saúde. **Saúde Brasil 2018 - uma análise de situação de saúde e das doenças e agravos crônicos**: desafios e perspectivas. Brasília: Ministério da Saúde, 2019, p. 256).

contrário, o debate instaurado muito tem a colaborar para futuras medidas que esclareçam e beneficiem a sociedade.

Nessa fase inicial não temos como responder se o aumento dos tributos sobre os refrigerantes reduziria a ingestão de açúcar pela coletividade, mas, temos sim, como apontar os graves problemas decorrentes de uma tributação baixa que favorece a redução no custo de mercadorias com zero nutrientes, cujo consumo tem aumentado rapidamente no país, com muitos consumidores que sequer tem o conhecimento necessário dos danos provenientes do consumo elevado dessas bebidas.

Daí a relevância de o Direito Tributário ingressar no presente debate e auxiliar, no que for possível, somando forças à necessária mudança de comportamento do cidadão brasileiro em prol da sua própria saúde. Afinal, grandes mudanças iniciam com importantes debates.

2 Extrafiscalidade e as possibilidades de aprimoramento de políticas fiscais vinculadas às políticas de saúde pública e ao direito fundamental da alimentação saudável

Os instrumentos fiscais podem e devem ser utilizados no aprimoramento das políticas públicas em prol da saúde. Sabemos que a tributação isoladamente utilizada não é suficiente para interferir numa mudança de comportamento, mas somada aos demais instrumentos, tende a fortalecer as estratégias que sejam definidas em políticas previamente delineadas.

Considerando a presente abordagem com foco na saúde pública, destacamos dentre os *Objetivos do Desenvolvimento Sustentável* das Nações Unidas para cumprir a Agenda 2030, a saúde e o bem-estar (ODS 3). E o Brasil, para atingir as metas da Agenda 2030, necessita efetivar os dispositivos constitucionais e legais existentes no país, além de promover o diálogo constante entre os responsáveis pelas políticas fiscais e de saúde pública para alinhar as ações em prol da segurança alimentar, daí a relevância de incluir a extrafiscalidade nesse debate, que muito tem a somar na efetivação desse direito fundamental, afinal, como bem afirmam Celso

Fiorillo e Renata Marques, *os alimentos têm evidente natureza jurídica constitucional de bem ambiental*.⁴

A tributação, bem como a não-tributação (incentivos fiscais) em determinados momentos e situações, certamente agregam forças na indução de comportamentos positivos e negativos da coletividade.

O Estado contemporâneo tem enfatizado a função extrafiscal dos tributos, que além da finalidade arrecadatória, são utilizados na promoção dos direitos fundamentais prestacionais, como são os casos da saúde e da alimentação saudável.

De outro lado, a extrafiscalidade também atua como mecanismo regulatório econômico, podendo induzir os agentes econômicos a comportamentos mais ou menos desejáveis em face do interesse público.

No século passado, os incentivos foram muito utilizados em prol do desenvolvimento econômico, ocupando este o lugar de maior importância entre os princípios econômicos⁵. Desenvolver era a meta, não importassem os custos.

Nesse século XXI, constatamos a necessária inclusão do critério ambiental nos princípios da Economia e do Direito, uma vez que a **saúde planetária** passa a ser fator relevante para a sobrevivência humana.

O que enfatizamos é que não se pode mais simplesmente fomentar indústrias com base no desenvolvimento econômico. É preciso considerar os demais fatores, inclusive o da saúde pública, a proteção ambiental, o bem-estar coletivo, enfim, considerar todos os demais fatores e não somente o econômico. Essa é a principal lição do século passado que nos deixa um preço alto que pagamos hoje e não podemos mais agir sem considerar o bem-estar das gerações futuras.

O uso de extrafiscalidade com finalidade de incentivos ao consumo de alimentos saudáveis e desincentivo ao prejudiciais encontra ampla aceitação na literatura técnica internacional e nos estudos de organismos internacionais, tais como a Organização Mundial da Saúde (OMS). Essa conclusão foi especialmente dirigida aos alimentos açucarados, com o entendimento que o seu consumo poderia

⁴ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Segurança alimentar e desenvolvimento sustentável**: a tutela jurídica da alimentação e das empresas alimentares em face do direito ambiental brasileiro. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 55.

⁵ ELALI, André. **Incentivos fiscais internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2001, p. 110.

ser limitado pela imposição de uma carga tributária majorada ou agravada, como forma de desestimular o excessivo consumo de alimentos e bebidas açucaradas, tais como os refrigerantes. Essa imposição foi denominada de “*Sugar Tax*”⁶ e adotada em diversos países do mundo. A importância dessa cobrança diferenciada justifica-se pela natureza prejudicial do elevado consumo de açúcar, devido a sua alta toxicidade e baixo valor nutricional.

Em novembro de 2013 o México tornou-se o primeiro país da América Latina a adotar um adicional ao imposto incidente sobre os alimentos, relacionado com a proteção da saúde.⁷ Tal medida deu-se em resposta ao surto de obesidade que acometeu o país criando índices alarmantes de pessoas com sobrepeso e obesidade - 70% dos adultos e 33% das crianças – acarretando inclusive o aumento da diabetes tipo 2 em jovens maiores de 20 anos. Entre as causas desse crescimento exacerbado do sobrepeso e obesidade está o consumo de bebidas açucaradas, especialmente o refrigerante. Por isso, o México incluiu em sua “*ley del impuesto especial sobre producción y servicios*” tributações extrafiscais sobre alimentos elencados como supérfluos e bebidas com alto teor de açúcar.⁸

Ainda que tenha gerado grande revolta das indústrias, o estabelecimento destas tributações demonstrou grandes avanços, como os exemplos do México que registrou uma redução de 12% no primeiro ano da implementação do imposto e a Hungria que teve uma redução de 40% da utilização de açúcar nos produtos.⁹

No caso das grandes indústrias de refrigerantes, o Brasil sempre ofereceu grandes atrativos fiscais para a instalação dessas empresas, principalmente no âmbito da Zona Franca de Manaus, com o objetivo de desenvolver a economia local. Ocorre que referidos incentivos tornam-se quase um “direito adquirido” e quando

⁶ BIRCHALL, Guy, et al. Sugar tax 2018 explained – what is it, when did it start, how much is the new fizzy drinks tax and is Coke now more expensive?. **The Sun**. 2018. Disponível em: <<https://www.thesun.co.uk/news/1619208/sugar-tax-uk-fizzy-drinks-coke-sugar-cost/>> Acesso em 27 de abr. 2022.

⁷ CORNELSEN, Laura et al. Why fat taxes won't make us thin. **Journal of public health**, v. 37, n. 1, p. 18-23, 2014. Disponível em: <<https://doi.org/10.1093/pubmed/fdu032>> Acesso em 10 de maio 2018.

⁸ CALIENDO, Paulo; SILVA, Bruno Costa. Direito à saúde, alimentação saudável e extrafiscalidade. **Revista de Direito do Consumidor**, coord. Claudia Lima Marques, v. 108, p. 191-210, 2016.

⁹ BIRCHALL, Guy, et al. Sugar tax 2018 explained – what is it, when did it start, how much is the new fizzy drinks tax and is Coke now more expensive?. **The Sun**. 2018. Disponível em: <<https://www.thesun.co.uk/news/1619208/sugar-tax-uk-fizzy-drinks-coke-sugar-cost/>> Acesso em 27 de abr. 2022.

diminuídos ou retirados, a pressão das multinacionais é extrema, ao ponto de se retirarem do País. Vejamos o exemplo da PEPSI¹⁰. Em 2018, a empresa fechou a fábrica de concentrados em Manaus (AM) após a mudança das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, reduzindo o aproveitamento do seu crédito.

Certamente condutas como essa são extremas. O que é preciso analisar é se o eventual aumento dos tributos inviabilizaria a atividade econômica das indústrias de refrigerante, o que é muito improvável.

Não se trata de cercear a livre iniciativa ou a concorrência, mas sim de rever os estímulos fiscais em virtude de fatos novos, como é o do aumento de doenças crônicas não transmissíveis decorrentes do consumo elevado de alimentos ultraprocessados, conforme divulgado no plano estratégico da Organização Mundial de Saúde (OMS)¹¹ como um dos graves problemas que precisam ser contratados com urgência.

No âmbito nacional, o Plenário do Conselho Nacional de Saúde, na 293ª Reunião Ordinária, realizada em 2017, recomendou expressamente a redução do consumo de refrigerantes, adotando como uma das estratégias o aumento de tributos, que pela relevância, merece a transcrição:

“[...] considerando que o consumo de alimentos e bebidas não saudáveis tem impactos negativos sobre a saúde população e também apresentam custos econômicos, como a perda de produtividade e horas de trabalho, com impactos sobre a renda e a produtividade do país; considerando o Plano de Ação (2014-2019) para Prevenção da Obesidade em Crianças e adolescentes da Organização Pan-Americana da Saúde (OPAS) de 2014, referendado pelo Brasil, que prevê políticas fiscais sendo uma das estratégias, como a inclusão de impostos sobre

¹⁰ “A decisão ocorre meses depois de o Governo Federal mudar a taxa IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) das companhias de refrigerante instaladas na Zona Franca de Manaus. As empresas pagavam alíquota de 20%, porém, o índice foi reduzido para 4% para bancar os subsídios do óleo prometidos para encerrar a greve dos caminhoneiros. O governo Temer anunciou a mudança em maio e a reverteu em setembro. A ação foi feita depois da pressão de diversas empresas do ramo, entre elas o grupo Coca-Cola, que ameaçaram deixar a região. No primeiro trimestre de 2019, o índice será de 12%, e no segundo, 8%. Para 2020 está previsto em 4% novamente.” Disponível em: <https://www.istoedinheiro.com.br/pepsi-deixa-a-zona-franca-de-manaus-apos-mudanca-de-tributacao/>. Acesso em: 15 set. 2022.

¹¹ Disponível em: <https://www.who.int/about/what-we-do/thirteenth-general-programme-of-work-2019---2023>. Acesso em: 30 set. 2022.

as bebidas açucaradas e de produtos com alto valor energético e pobres em nutrientes; considerando que Organização Mundial da Saúde (OMS) recomendou em outubro de 2016, um aumento de 20% nos preços de refrigerantes e outras bebidas açucaradas com o objetivo de reduzir seu consumo e salvar vidas; considerando os acordos 02/2015 e 03/2015 do MERCOSUL que contém, respectivamente, recomendações de políticas e medidas regulatórias para a redução do consumo de sódio e recomendações de políticas e medidas regulatórias para a prevenção e controle da obesidade, **que inclui adoção de medidas regulatórias e fiscais para reduzir o acesso a produtos não saudáveis;** considerando as metas contidas no Plano Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional (PLANSAN) 2016-2019 de deter o crescimento da obesidade na população adulta até 2019, por meio de políticas intersetoriais de saúde e segurança alimentar e nutricional; **reduzir o consumo regular de refrigerante e suco artificial em pelo menos 30% na população adulta, até 2019;** e ampliar em, no mínimo, 17,8% o percentual de adultos que consomem frutas e hortaliças regularmente até 2019;[...] **considerando que as empresas do setor vêm recebendo reduções de impostos e isenções fiscais como parte da estratégia de fortalecimento da indústria nacional;** considerando a política de redução do fumo do Brasil, que utilizou entre outras estratégias de aumentos nos preços dos produtos, reduzindo da prevalência de fumantes no Brasil entre 1989 e 2008 e mudando os padrões de iniciação e cessação no consumo; considerando a experiência do México em taxar bebidas açucaradas desde 2014 para aumentar seus preços, que em um ano levou a redução de vendas de refrigerantes em 6% e aumento de consumo de água em 4%, segundo estudo publicado por Colchero em 2016; e considerando o exemplo de países como Portugal, que iniciou a taxação de refrigerantes em fevereiro de 2017, Espanha, que anunciou novo imposto em 2017 e pretende aumentar a arrecadação em 200 milhões de euros/ano e Reino Unido, que anunciou novo imposto para abril/2018.

Recomenda

Ao Ministério da Fazenda

1. **Que acolha as recomendações da Organização Mundial da Saúde (OMS) e aumente a tributação dos refrigerantes e outras bebidas açucaradas em, no mínimo, 20% por meio de tributos específicos com o objetivo de reduzir seu consumo e prevenir doenças;**

2. Que utilize os recursos obtidos com o aumento de impostos para financiar políticas de enfrentamento à obesidade infantil."

Diante dos dados dos órgãos oficiais que monitoram a saúde pública no âmbito nacional e internacional, constatamos que o momento enseja a necessidade de revisão das políticas fiscais, inclusive analisando medidas econômicas que permitam internalizar as externalidades negativas decorrentes do consumo elevado de refrigerantes no Brasil. Nesse momento, enseja-se a adoção da extrafiscalidade na função desincentivadora (com base da dissuasão) de comportamentos¹².

Resta claro que a utilização de normas indutoras que visam a desestimular o consumo excessivo de refrigerantes não ofende o princípio econômico da livre concorrência, considerando que a atividade industrial em questão é lícita, mas visa a desestimular e alertar a população sobre os riscos do consumo excessivo do produto. Como bem afirma Diego Bonfim,¹³ o desestímulo é apenas quanto aos efeitos colaterais que a atividade econômica pode gerar.

3 *Sin taxes* e a questão da regressividade

O debate público referente aos "impostos sobre o pecado", que versam sobre cigarros, bebidas alcoólicas e produtos com adição de açúcar teve considerável repercussão no Brasil em 2020, quando o Ministro da Economia, Paulo Guedes, durante o Fórum Econômico Mundial em Davos¹⁴ mencionou seu projeto em implementá-los. Infelizmente, esse debate não só estagnou como ainda, por falta de um processo de conscientização coletiva, gerou inúmeras reações negativas na sociedade brasileira.

Comumente, quando o Estado utiliza seu poder de intervenção, há sempre um receio de que ele exagere na dose e invada a privacidade dos cidadãos, afinal, cada

¹² Nesse sentido, ver: SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e concorrência**. Série Doutrina Tributária. Vol. IV, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 93.

¹³ BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 101.

¹⁴ Valor Econômico. Matéria: **Guedes avalia "imposto do pecado" sobre cigarros, bebidas e produtos com açúcar** (Em 23/01/2020). Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/01/23/guedes-avalia-imposto-do-pecado-sobre-cigarros-bebidas-e-produtos-com-acar.ghtml>. Acesso em: 30 ago. 2022.

um tem a liberdade de consumir o alimento que lhe convém. É tênue a linha entre a proteção estatal e a liberdade individual. Ao concordamos com a intervenção estatal por intermédio da extrafiscalidade no consumo de refrigerantes não se está pretendendo limitar a individualidade dos cidadãos, mas tão somente dar-lhes todas as informações necessárias e relevantes sobre os bens que consomem, incentivando-os a consumir alimentos mais saudáveis em prol da sua própria saúde.

Nesse sentido, como propõem Cass R. Sunstein e Richard H. Thaler, as políticas públicas devem atuar como “arquitetos de escolhas” que auxiliam nas decisões individuais, induzindo as pessoas a escolherem caminhos que melhorarão suas vidas. O paternalismo libertário não pretende proibir o consumo de refrigerantes, mas sim induzir ao consumo de alimentos mais saudáveis¹⁵. E isso ocorre não somente com o preço, mas também, por outros fatores que auxiliam no momento da escolha. Vê-se, pois, que vários fatores juntos podem influir na melhor opção pelo alimento saudável.

A tributação dos refrigerantes entra nesse grupo do *Sin Taxes* e é um tema antigo, todavia, com abordagens diferentes, considerando a época e o local. Na literatura americana, por exemplo, houveram movimentos no início do século passado onde crianças são incluídas em manifestação defendendo a não tributação dos refrigerantes na cidade de Nova York. É fato que, nessa época, ainda não havia o problema contemporâneo da obesidade e diabetes como problema de saúde pública.

Os atuais movimentos com foco nas doenças decorrentes do excesso de consumos de açúcar são recentes e ainda muito tímida. O peso da indústria de refrigerantes ainda é muito forte. Provável que ainda estejamos no início do processo ocorrido em relação às restrições ao fumo, que no passado permitia propagandas e estas eram super produções com a participação de jovens e atletas de sucesso e saudáveis. Atualmente, além de ser proibida a propaganda comercial, os produtos são obrigados a trazer nas embalagens as advertências sanitárias¹⁶. Tais produtos

¹⁵ SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. **Nudge**: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade. Trad. Ângelo Lessa. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 14.

¹⁶ Lei nº 12.546/2011: “Art. 3º É vedada, em todo o território nacional, a propaganda comercial de cigarros, cigarrilhas, charutos, cachimbos ou qualquer outro produto fumígeno, derivado ou não do tabaco, com exceção apenas da exposição dos referidos produtos nos locais de vendas, desde que

também têm elevadas alíquotas na sua comercialização (IPI – alíquota 300%).¹⁷

É nova, portanto, a perspectiva de vinculação à saúde pública e a consciência contemporânea dos malefícios provenientes do consumo em excesso de açúcar.

Vemos pois, que o debate da tributação dos refrigerantes¹⁸ tem diferentes conotações ao longo da história. No início do século passado, a tributação era meramente arrecadatória e seu aumento devia-se à necessidade de incremento da arrecadação. Atualmente, os movimentos de aumento de tributos sobre os refrigerantes devem ter um foco diferente, buscando elevar o preço para diminuir seu consumo¹⁹.

A adoção da extrafiscalidade no caso dos refrigerantes deve ter como base uma política pública prévia e bem estruturada. A tributação não se restringe a arrecadação, mas sim à mudança de comportamento, esperando-se que se concretize o resultado pretendido com o aumento da carga tributária e conseqüentemente do preço, desestimulando o consumo. Evidente que, paralelo a política fiscal, deve haver a inserção do esclarecimento ao público dos danos provenientes do consumo excessivo de alimentos e bebidas não saudáveis.

Uma das tantas dificuldades que encontramos nesse debate é a promoção da adequada compreensão pela sociedade. Simplesmente aumentar os tributos

acompanhada das cláusulas de advertência a que se referem os §§ 2º, 3º e 4º deste artigo e da respectiva tabela de preços, que deve incluir o preço mínimo de venda no varejo de cigarros classificados no código 2402.20.00 da Tipi, vigente à época, conforme estabelecido pelo Poder Executivo.

§5º Nas embalagens de produtos fumígenos vendidas diretamente ao consumidor, as cláusulas de advertência a que se refere o § 2º deste artigo serão sequencialmente usadas, de forma simultânea ou rotativa, nesta última hipótese devendo variar no máximo a cada 5 (cinco) meses, inseridas, de forma legível e ostensivamente destacada, em 100% (cem por cento) de sua face posterior e de uma de suas laterais."

¹⁷ A alíquota do IPI para cigarros que contenham tabaco é de 300% - NCM 2402.20.00 (Decreto n. 11.158, de 29/07/2022).

¹⁸ Esse estudo utiliza como parâmetro os refrigerantes, contudo, o raciocínio se aplica para todas as demais bebidas industrializadas adocicadas.

¹⁹ "The analogy to tobacco in the soda tax debate is one that public health officials are examining. The coincident increase in the taxation of tobacco products and decline in tobacco use in the United States over the last several decades suggests that increasing the tax inclusive price reduces tobacco use. This possibility has encouraged public health advocates to consider whether health risks associated with sugar consumption can be mitigated in the same way. State and local taxation of sugary drinks in the U.S. began long ago, not so much as a way to discourage consumption, but simply to raise revenue." (DANA, David A.; NADLER, Janice. **Soda taxes as a legal and social movement**. Northwestern University Pritzker School of Law. Public Law and Legal Theory Series, n. 17-27, vol. 13, Issue 2, 2017).

esperando uma reação positiva da coletividade e a compreensão de que o aumento foi em prol da saúde pública dificilmente funcionará.

Outro fator relevante é a importância econômica das indústrias de refrigerantes do contexto mundial. A maioria delas são multinacionais de grande porte e com forte influência econômica e política nas localidades onde estão instauradas, o que dificulta muita a intervenção estatal.

Deve-se considerar ainda o reduzido custo dos refrigerantes e sua ampla inserção no consumo das famílias de baixa renda. O aumento do preço sem o processo de conscientização coletiva tende a aflorar o velho debate da regressividade do sistema tributário. O princípio da capacidade contributiva é utilizado com frequência nos aumentos dos bens de consumo, mesmo quando esses bens causem danos à saúde.

Daí a relevantíssima inclusão do debate público prévio antes da implementação de medidas fiscais que aumente o preço final dos produtos com o fim de alterar condutas.

A exemplo disso, lembramos aqui “movimento dos coletes amarelos” na França, que iniciou devido ao aumento dos tributos sobre o combustível de origem fóssil e as emissões de carbono feito pelo Presidente Emmanuel Macron, em outubro de 2018. Esse aumento impactou diretamente as classes trabalhadoras e médias que saíram as ruas numa forte reação social à medida fiscal. A medida embora adequada do ponto de vista ambiental, teria relevantes benefícios ambientais a longo prazo e, conseqüentemente, beneficiando à coletividade, mas, no momento de sua implementação, por falta de um prévio processo de conscientização coletiva, foi fortemente atacada pela sociedade.

É preciso, pois, termos muita atenção na aplicação da extrafiscalidade, devendo ficarmos atentos para não retroagirmos aos modelos dos antigos “impostos suntuosas”, que discriminavam os mais pobres e enalteciam os mais ricos. Não se trata, portanto, em transformar os refrigerantes em bebidas de luxo. É preciso ponderar o risco de aumentar o preço dos produtos que, quando consumidos em excesso, são considerados danosos à saúde e, conseqüentemente, causar danos para os mais carentes.

Considerações finais

A adoção de uma política fiscal com foco no aumento do preço dos refrigerantes enseja a análise de questões difíceis que merecem profundas reflexões, tais como: se o aumento dos tributos sobre os refrigerantes, elevando o seu custo final, reduzirá o consumo. Se a redução do consumo reduzirá a diabetes e obesidade no País. Se o aumento do preço dos refrigerantes implicará paralelamente na redução do preço de outros produtos saudáveis para substituí-los. E, ainda, como comprovar ou mesmo garantir a eficácia das medidas fiscais ora sugeridas.

O início desse debate deve iniciar com a transparência na arrecadação tributária no âmbito da indústria dos refrigerantes e, principalmente, nos subsídios e incentivos concedidos ao setor. Essa informação é de suma importância para toda a sociedade, não tendo nenhuma justificativa plausível a omissão desses dados. Torna-se cada vez mais importante mensurar concretamente o custo social de alimentos prejudiciais à saúde e os seus incentivos e desincentivos fiscais, que podem e devem ser estabelecidos sobre esse setor econômico marcado pela complexidade.

A desoneração tributária é a exceção e, como tal, deve ser cuidadosamente fiscalizada e com o devido controle dos resultados obtidos, inclusive dos impactos causados, no caso, no âmbito da saúde pública.

Enfatizamos, ainda, que os incentivos fiscais não geram direito adquirido, podendo ser extintos caso não ocorram os resultados que motivaram sua concessão ou quando não mais se justifiquem. Inclusive, deveriam ser extintos se os incentivos se tornarem disfuncionais e deixarem de alcançar os fins pretendidos e passarem a desorganizar as escolhas econômicas, premiando setores e barrando o desenvolvimento de outros mais competitivos.

Diante disto, o momento exige maior clareza das informações fiscais, bem como uma nova postura do Estado, tanto em alertar a sociedade brasileira sobre os alarmantes dados referentes às doenças crônicas não transmissíveis decorrentes do consumo de alimentos ultraprocessados, dentre esses os refrigerantes, como também rever a política fiscal vigente que, ao que nos parece, ao invés de desestimular o elevado consumo de refrigerantes no País, ao contrário, tem

estimulado o seu consumo em virtude dos preços módicos e uma tributação reduzida.

REFERÊNCIAS

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Saúde Brasil 2018 - uma análise de situação de saúde e das doenças e agravos crônicos: desafios e perspectivas**. Brasília: Ministério da Saúde, 2019.

CALIENDO, Paulo; SILVA, Bruno Costa. Direito à saúde, alimentação saudável e extrafiscalidade. **Revista de Direito do Consumidor**, coord. Cláudia Lima Marques, v. 108, p. 191-210, 2016.

CORNELSEN, Laura et al. Why fat taxes won't make us thin. **Journal of public health**, v. 37, n. 1, p. 18-23, 2014. Disponível em: <<https://doi.org/10.1093/pubmed/fdu032>> Acesso em 22.12.2022.

DANA, David A.; NADLER, Janice. **Soda taxes as a legal and social movement**. Northwestern University Pritzker School of Law. Public Law and Legal Theory Series, n. 17-27, vol. 13, Issue 2, 2017.

ELALI, André. **Incentivos fiscais internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2001.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Segurança alimentar e desenvolvimento sustentável: a tutela jurídica da alimentação e das empresas alimentares em face do direito ambiental brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e concorrência**. Série Doutrina Tributária. Vol. IV, São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. **Nudge: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade**. Trad. Ângelo Lessa. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

2. A UTILIZAÇÃO DA POLÍTICA EXTRAFISCAL COMO DESESTÍMULO AO CONSUMO DE ALIMENTOS NÃO-SAUDÁVEIS NO BRASIL



<https://doi.org/10.36592/9786554600071-02>

Lucas Antunes Santos¹

Adriana Fonteles Silva²

Introdução

Investiga-se a possibilidade da instituição de tributos indutores de comportamentos no Brasil, a exemplo da tributação sobre bebidas açucaradas. Essa medida vem sendo estudada com o intuito de intervir no comportamento da população com objetivo de reduzir o consumo desse tipo de bebida. Havendo essa possibilidade, busca-se estudar as delimitações dos tributos indutores diferenciadas das delimitações aos tributos de caráter eminentemente fiscal, uma vez que, intentando a induzir comportamentos, o Estado necessariamente precisa privilegiar certos grupos em detrimento de outros, algo que seria impensável para o tributo que tenha, em sua natureza, o caráter prevalente fiscal, já que todos os tributos possuem caráter fiscal e extrafiscal.

O tema trata de questão que envolve a saúde pública diante do aumento da obesidade no mundo, estimula-se cada vez mais a criação hábitos saudáveis na população, entre eles, o menor consumo de bebidas açucaradas, e a criação de um tributo, busca desestimular o consumo desses produtos por meio de aumento do custo. No Brasil, ainda não houve a instituição do tributo sobre bebidas açucaradas,

¹ Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Especialista em Direito Público pela Faculdade Damásio (2019). Especialista em Direito e Processo Tributário pela Universidade de Fortaleza (2017). Membro do Grupo de Pesquisa em Tributação Ambiental da Universidade Federal do Ceará (2020 - atual). Membro do Grupo de Pesquisa em Administração Pública e Tributação no Brasil da Universidade de Fortaleza (2020 - atual). Advogado. Professor de Direito Tributário da Faculdade Luciano Feijão (2021 - atual). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário. E-mail: lucasantunesadv@hotmail.com

²Mestranda em Direito Constitucional pela Universidade Estadual do Ceará, Pós-graduanda em Direito Civil pela Fundação Escola Superior do Ministério Público do Rio Grande do Sul; Pós-graduanda em Direito Tributário pela Unichristus. Estagiária do Ministério Público Federal no Ceará. Advogada licenciada. Membro do Grupo de Pesquisa em Tributação Ambiental da Universidade Federal do Ceará. Membro do Grupo de Pesquisa Ecomplex. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3714475868077384>. E-mail adrianafonteles.af@gmail.com

o qual pretende induzir comportamentos, diante disso, surgem diversas discussões sobre a temática abordada, motivo pelo qual se estuda a própria natureza do conceito de tributo trazida no artigo 3º do CTN e sua legitimidade no que toca à possibilidade de utilização do tributo como instrumento indutor de conduta social, comportamental e econômica.

O artigo examina a compatibilidade entre a norma tributária fiscal e a norma tributária indutora, visto que ainda há um certo receio por parte da sociedade de que a utilização da norma indutora possa gerar prejuízos ao contribuinte. Por outro lado, o art. 170, da CF, ganha papel de destaque no estudo da delimitação do efeito indutor da norma tributária, levando-se em consideração a definição de moldes estatais para a ordem econômica. Além disso, há um sopesamento a ser realizados na instituição da tributação sobre bebidas açucaradas, uma vez que o instituto interfere direto na vida privada do indivíduo, pois envolve as liberdades individuais garantidas no artigo 5º, da Constituição e o direito à saúde, previstos art. 6º, art. 24, inciso XII, da Constituição. O objetivo principal do artigo é analisar como a extrafiscalidade pode ser utilizada no desestímulo do consumo de bebidas açucaradas, bem como estimular os fabricantes desse tipo de produto para reduzirem ou substituam a quantidade de açúcares visando uma não incidência, ou menor tributação.

O artigo está estruturado em três tópicos, tratando o primeiro deles da Introdução, apresentando o tema estudado, trazendo dados empíricos acerca da situação global e nacional em relação aos índices de obesidade, indicando-se os objetivos da pesquisa, bem como sua estrutura. No segundo tópico, "A construção de políticas públicas direcionadas à alimentação saudável", discute se as transformações sociais que redefiniram o papel do estado e a necessidade de adoção de mecanismos institucionais que visem a concretização de políticas de bem-estar social atende às necessidades coletivas? No terceiro tópico tratamos da "Intervenção do estado na economia por meio da extrafiscalidade", discutindo-se a proposição de soluções úteis para a maximização da proteção ambiental e a internalização das externalidades negativas.

No penúltimo tópico estuda a "Extrafiscalidade do IPI como instrumento de desestímulo ao consumo de alimentos não saudáveis", busca-se o entendimento sobre os limites impostos ao tributo indutor, considerado o limite principiológico, que

deve ser seguido pelo legislador na incidência e na majoração da alíquota do IPI, pois embora não se trate de um novo encargo fiscal a sua majoração não pode inviabilizar a atividade empresarial. Por fim, nas considerações finais, expõe-se a síntese de todas as informações estudadas no presente estudo, compilando as formas e balizas que devem nortear a majoração do tributo.

2 A CONSTRUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS DIRECIONADAS À ALIMENTAÇÃO SAUDÁVEL

As transformações sociais redefiniram o papel do Estado, exigindo um distanciamento do modelo liberal. Isso não significa, contudo, o surgimento de um novo Estado, mas a adoção de mecanismos institucionais que visem a concretização de políticas de bem-estar e o atendimento às necessidades coletivas³. Para Celso Fiorillo e Thaís do Carmo⁴ a necessidade de manutenção e promoção da qualidade de vida da população fez com que o legislador se afastasse do sistema liberal tradicional para adotar um modelo intervencionista, de índole Keynesiana.

A forma de atuação do Estado passou a compreender as políticas públicas a partir da dinamicidade própria da sociedade contemporânea, implicando medidas concretas do Poder Público. Para Bucci⁵ as políticas públicas são concebidas como um programa ou conjunto de ações estatais – intervencionistas – com objetivo central de concretizar direitos. No mesmo sentido, Pereira⁶ defende que as políticas públicas possuem o escopo de concretizar direitos sociais, por meio de programas e projetos, e que esses direitos só se materializam por meio das políticas públicas.

Nesse sentido, surge para o Estado o dever de intervir no âmbito econômico,

³ SILVA FILHO, Francisco Cláudio Oliveira; MARIANO, Cynara Monteiro. **Estado, desenvolvimento econômico e políticas públicas**: uma análise da Lei n. 12.858/2013 e o financiamento da educação no Brasil. In: GIANEZINI, Kelly; RODRIGUES, Adriane Bandeira. Políticas públicas no século XXI. Criciúma (SC): UNESC, 2019. p. 163-180.

⁴ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; CARMO, Thaís Maria Leonel do. **Desenvolvimento sustentável: ordem econômica do capitalismo e a questão do meio ambiente na Constituição Federal de 1988 – Art. 170, VI**. In: MARQUES, José Roberto (Org.). Sustentabilidade e temas fundamentais de direito ambiental. São Paulo: Millenium, 2009, p. 67.

⁵ BUCCI, M. P. D. **O conceito de política pública em direito**. In: BUCCI, M. P. D. (org.). Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.

⁶ PEREIRA, P. A. P. **Discussões conceituais sobre política social como política pública e direito de cidadania**. In: BEHRING, E. et al. (org.). Política social no capitalismo: tendências contemporâneas. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2009.

se utilizando dos meios disponíveis para tanto, a fim de garantir os melhores resultados possíveis relacionados à melhoria da qualidade de vida da população. Assume o ente governamental, portanto, a função de regular, fiscalizar e incentivar políticas fiscais capazes de promover uma alimentação mais saudável e, de igual forma, desestimular o consumo de alimentos não-saudáveis. Essa nova atuação pauta-se, em grande medida, no reconhecimento dos direitos fundamentais prestacionais.

No intento de estabelecer as bases formadoras das políticas públicas é preciso compreender seu processo de produção. Parte-se do pressuposto de que as políticas públicas surgem da relação entre o pensamento e a ação, ou seja, não acontecem num vácuo, mas da análise dos valores sociais, institucionais e das necessidades públicas.

Nesse sentido, o processo de produção das políticas públicas subdivide-se em⁷: a) Formação de assuntos Públicos e de Políticas Públicas; b) Formulação de Políticas Públicas; c) Processo decisório; d) Implementação das Políticas; e) Avaliação das Políticas. A não observância de qualquer destas etapas, que apesar de distintas devem ser interpretadas conjuntamente, fragilizam a efetividade da política pública a ser posta em prática.

Alguns autores incluem neste modelo sequencial de políticas públicas o “reconhecimento do problema”⁸ como sendo parte do processo de construção. Se reconhece a existência de uma situação que exija intervenção estatal. Essa verificação se dá de forma fática e analítica, centrando o foco da atuação no problema.

Quando a preocupação dos governantes e da sociedade gira em torno de políticas públicas capazes de promover o estímulo à alimentação saudável, deve o responsável pela formulação e implementação destas políticas fundamentar sua decisão na teoria da “Formulação Responsável de Políticas Públicas”⁹. Ela introduz

⁷ PEDONE, Luiz. **Formulação, implementação e avaliação de políticas públicas**. Brasília, Fundação Centro de Formação do Servidor Público - FUNCEP, 1986. p. 12.

⁸ VALLE, Vanice Regina Lírio. **Políticas Públicas, direitos fundamentais e controle judicial**. Belo Horizonte. Editora Fórum. 2016. p. 39

⁹ PEDONE, Luiz. **Formulação, implementação e avaliação de políticas públicas**. Brasília, Fundação Centro de Formação do Servidor Público - FUNCEP, 1986. p. 22.

considerações éticas e dimensões de responsabilidade na formulação das políticas públicas, orientando o agir estatal no sentido de compreender melhor os problemas sociais e propor soluções adequadas a estes.

Quatro principais características marcam esse paradigma: a) compreensão dos problemas sociais e formulação das políticas públicas a partir daí; b) a escolha das políticas públicas orientadas pelos valores; c) os valores como vetores interpretativos historicamente mutáveis e capazes de promoverem uma maior participação popular.

É possível perceber que a formulação responsável de políticas públicas, tal como proposta por Pedone, parece a que mais se coaduna com os ideais das políticas públicas atuais. Sensível aos valores que norteiam as escolhas públicas, esta busca compreender melhor os problemas sociais para só então apresentar uma resolução adequada para o caso. A própria noção de Estado social e direito estão interligados a essa formulação de política pública. Uma vez reconhecida a existência de necessidades humanas fundamentais, passa-se a demandar ações políticas para satisfazê-las¹⁰.

Uma vez formulada a política, surge a necessidade de implementá-la, sob pena de recair em retórica vazia. No intuito de se desenvolver um esquema – circular – sobre as fases da política pública, parte-se da seguinte ideia: Os atores envolvidos participam de todo o processo de criação das políticas, que vai desde as demandas sociais pressionando pela atuação proativa do Estado, passando pelo processo de conversão da demanda em projeto ou programa, até se alcançar o desempenho da política implementada com a posterior avaliação de sua efetividade pela coleta dos resultados e informações disponíveis – pós-implementação. Esse esquema permite compreender como as decisões governamentais transformam-se em políticas públicas direcionadas à coletividade.

¹⁰ SILVA FILHO, Francisco Cláudio Oliveira; MARIANO, Cynara Monteiro. **Estado, desenvolvimento econômico e políticas públicas**: uma análise da Lei n. 12.858/2013 e o financiamento da educação no Brasil. In: GIANEZINI, Kelly; RODRIGUES, Adriane Bandeira. Políticas públicas no século XXI. Criciúma (SC): UNESC, 2019. p. 163-180.

3 A INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA POR MEIO DA EXTRAFISCALIDADE

A ineficiência dos atores privados em propor soluções úteis para a maximização da proteção ambiental e a internalização das externalidades negativas da produção mercadológica, abre espaço para o agir positivamente do Estado. Essa atuação interventiva não pressupõe a eliminação do sistema econômico de mercado, mas objetiva propor estímulos para que a proteção econômica e a proteção ambiental estejam em equilíbrio.

A apropriação dessa técnica pelo governo alarga o âmbito de atuação estatal (qualitativa) otimizando a criação de políticas públicas voltadas à prevenção de DCNTs e promoção da alimentação saudável, ao passo que dá margem para que o legislador ordinário possa (ou melhor, deva) prever formas de intervenção na ordem econômica.

Com efeito, a intervenção do Estado na ordem econômica a partir da tributação representa o compromisso do governo com a qualidade de vida da população. O argumento de que incluir essa perspectiva no modelo de produção e comercialização de produtos pode causar prejuízos à economia é temerário. Os efeitos prejudiciais à saúde pelo consumo das bebidas açucaradas e os refrigerantes, por exemplo, se sobrepõem à redução de determinado segmento da indústria. Além disso, os eventuais efeitos concorrenciais são desejáveis, pois através deles torna-se possível direcionar o mercado à adoção de medidas consideradas mais sustentáveis e saudáveis.

No tocante à necessidade de mudança de perspectiva quanto a produção e consumo de determinados alimentos, dois paradigmas marcam a relação entre tributação e atuação estatal. O primeiro refere-se às normas jurídicas indutoras de comportamento e o segundo liga-se ao combate às DCNTs e desestímulo ao consumo de alimentos não-saudáveis.

Nessa perspectiva, pretende-se verificar se e como o direito tributário, utilizando-se de sua função extrafiscal e das influências da teoria econômica, é capaz de estimular e desestimular condutas. Em outras palavras, será observado de que maneira essa relação entre alimentação saudável, atuação governamental e tributação pode contribuir para a melhora da qualidade de vida da população.

O interesse da coletividade, capaz de ultrapassar a realização dos interesses individuais, deve guiar o agir estatal na promoção da alimentação saudável, propiciando a inibição de comportamentos indesejáveis. Dentre os instrumentos à disposição do Estado para o alcance dos objetivos fundamentais da Constituição está a tributação.

Como defendido por Bobbio¹¹, é preciso superar a ideia do protetor-repressivo, passando-se a adotar a função promocional do direito como alternativa a proteção do meio ambiente. O Estado "direcionador", além de possibilitar a captação de recursos que poderão ser usados no investimento de políticas públicas voltadas às ações e serviços públicos de saúde, garante a melhora da alimentação e combate das DCNTs.

Influenciado pelo pensamento do autor, Sebastião¹² assevera que o surgimento do Estado Social, ao passo que exigiu uma maior intervenção do Estado, também provocou uma participação mais ativa dos cidadãos, aumentando a utilização das técnicas promocionais do direito.

Nesse sentir, o tributo assume um importante papel para o alcance das finalidades constitucionais, exercendo influência direta nas decisões e comportamentos. Oliveira e Périllier¹³ afirmam que

Com efeito, é possível apontar como razão primordial da existência das exações tributárias a geração de recursos para suportar os gastos do Estado na consecução das suas finalidades públicas. No entanto, outras funções surgiram como a de incentivar ou desestimular a prática de determinadas atividades. Trata-se da chamada extrafiscalidade, onde o fim maior não é o de arrecadar,

¹¹ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; Revisão Técnica de Orlando Seixas Bechara e Renata Nagamine. Barueri: Manole, 2007, p. 71.

Para Bobbio "o fenômeno do direito promocional revela a passagem do Estado que, quando intervém na esfera econômica, limita-se a proteger esta ou aquela atividade produtiva para si, ao Estado que se propõe também a dirigir a atividade econômica de um país em seu todo, em direção a este ou aquele objetivo – a passagem do Estado apenas protecionista para o Estado programático".

¹² SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2011. p. 65.

¹³ OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira; PÉRILLIER, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (orgs.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Ed. Lúmen Júris, 2009. p. 104.

mais sim o de regular determinada atividade, conduzindo o administrado a uma ação ou omissão.

A histórica função do direito tributário, imantada pela finalidade arrecadatória do Estado, assume atualmente outras preocupações para além da mera apropriação de recursos. A partir da aproximação desse ramo do direito a outros campos do saber, a fiscalidade pura se mostrou insuficiente para lidar com a complexidade inerente à atual vida em sociedade. Não se afirma, entretanto, que houve o abandono dessa função, mas sim a elevação do direito tributário a outro patamar, cingido ao atendimento das necessidades humanas.

É evidente que o indivíduo tende a adotar determinados comportamentos desejáveis se essa conduta estiver ligada à obtenção de alguma vantagem. Nesse modelo não existem antagonismos, pois o interesse do Estado e do cidadão contribuinte afluem na mesma direção, qual seja, a melhoria da qualidade de vida para a presente e futura geração.

A tributação pode ser comumente usada para desestimular uma conduta indesejada que importe em prejuízos à saúde pública, mediante o aumento da carga tributária. Nesse sentido, o Projeto de Lei nº 2183/2019 defende o aumento de tributos sobre refrigerantes e bebidas açucaradas, por meio da instituição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a comercialização da produção e da importação desses produtos, denominada Cide-Refrigerantes. Além disso, defende o projeto que a arrecadação da Cide-Refrigerantes será destinada às despesas com ações e serviços públicos de saúde.

A progressividade, por exemplo, técnica de tributação largamente utilizada, induz o contribuinte a um fazer ou não fazer, a depender do interesse em jogo. É possível também que a tributação garanta um tratamento mais favorável ao contribuinte, através dos incentivos fiscais.

Toma-se como exemplo da adoção da extrafiscalidade o caso do cigarro no contexto brasileiro. Procurando alinhar a política fiscal aos objetivos da OMS, o Ministério da Fazenda realizou sucessivos aumentos dos tributos incidentes sobre cigarros e outros produtos ligados ao tabaco, o que culminou no aumento dos preços ao consumidor. Estudos realizados indicaram que esse aumento dos derivados do

tabaco conduziu à redução do consumo¹⁴, além de induzir fumantes a deixarem a prática e inibir que crianças e adolescentes a iniciarem. Segundo a OMS, o aumento da tributação para o controle da epidemia do tabaco representa um dos pilares no combate ao consumo e a comercialização.

Foi elencado uma série de medidas (MPOWER¹⁵) capazes de auxiliar na implementação de intervenções efetivas no combate ao tabaco, dentre elas: a) monitoramento do uso do tabaco b) protegendo as pessoas da fumaça do tabaco c) abandonando o tabaco d) alerta sobre os perigos do tabaco e) impor publicidade de tabaco, promoção e proibição de patrocínio f) aumento de impostos sobre o tabaco. Com isso, "o aumento dos impostos sobre os produtos do tabaco que levam a aumentos em seus preços torna o tabaco menos acessível. Quando o tabaco se torna menos acessível, às pessoas o usam menos e a iniciação juvenil é prevenida"¹⁶.

Além dos efeitos negativos à saúde humana provocados pelo tabaco, o impacto ambiental do produto é inquestionável. O uso do cigarro contribui para o aumento dos índices de GEE, envenenamento do solo através da liberação dos mais de 7 mil produtos químicos tóxicos presentes em sua composição e ampliação da poluição na terra, representando de 30 a 40% de todos os produtos coletados em limpezas costeiras e urbanas¹⁷.

Por fim, estima-se que o consumo de cigarro represente aos governos um gasto anual de mais de US\$ 1,4 trilhão com saúde e perdas econômicas. Tais dados servem para reforçar a necessidade de utilização da tributação, a partir da sua função "extra", para implementação de políticas públicas positivas ao meio ambiente. James Anderson¹⁸ afirma que a tributação, quando utilizada para essa finalidade,

¹⁴ THE W. **Curbing the epidemic**: governments and the economics of tobacco control. The World Bank. *Tob Control*. 1999 Summer;8(2):196-201. doi: 10.1136/tc.8.2.196. PMID: 10478406; PMCID: PMC1759728.

¹⁵ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **MPOWER**. Disponível em: <MPOWER (who.int)>. Acesso: 15 mai. 2022.

¹⁶ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Raising taxes on tobacco**. Disponível em: < Raising taxes on tobacco (who.int)>. Acesso: 15 mai. 2022.

¹⁷ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Word No Tobacco Day 2017**: Beating tobacco for health, prosperity, the environment and national development. Genebra: WHO, 2017. Disponível em: < World No Tobacco Day 2017: Beating tobacco for health, prosperity, the environment and national development (who.int)>. Acesso: 15 mai. 2022.

¹⁸ ANDERSON, James E.. **Public Policymaking**: an introduction. 5ª ed. Boston: Houghton Mifflin Company, 2003.

denomina-se *positive use of taxation*. O caso apresentado revela, portanto, a utilização da tributação para desestimular condutas.

O Estado participa editando leis gerais e específicas que considerem temas sociais sensíveis. Determinada a relevância do tema, a concessão de descontos, isenções e benefícios fiscais, a partir das políticas públicas, servem de contrapartida para o cumprimento de determinados preceitos pelos cidadãos contribuintes em prol da sociedade. É importante que da medida adotada decorram resultados físicos, tangíveis, mensuráveis e subjetivos¹⁹. Quanto a esse último, relaciona-se a mudança de opiniões, atitudes e comportamentos dos contribuintes.

Destaque-se que nesse modelo de indução é possível manter a liberdade do cidadão para decidir sobre suas ações e os rumos de seus negócios. Os mecanismos utilizados pelo Estado devem agir sutilmente sobre essa autodeterminação, orientando as pessoas em direção ao cumprimento daquilo que se espera com a implementação da política pública. Ultrapassar esse limite de liberdade, todavia, pode configurar violação dos direitos fundamentais do contribuinte, esvaziando o objetivo da política.

Ao agir de forma responsável em prol da coletividade, se está concretizando o princípio da solidariedade, constitucionalmente protegido. Francesco Moschetti²⁰ confirma esse entendimento ao elencar três elementos constitutivos da solidariedade, quais sejam: a) o sacrifício do interesse individual; b) a ausência de uma contraprestação direta; c) interesse coletivo. A adoção de medidas indutoras de comportamento que favoreçam a solidariedade torna-se um dever por parte do poder público, sob pena de recair em omissão prejudicial.

A imposição (coerção) deve ceder espaço para a utilização de artifícios de convencimento que farão com que o cidadão adira ao comportamento desejado pelo Estado. A tradicional manifestação estatal através do ato de comando é substituída pelo convite, mantendo a opção pela adesão ao incentivo proposto a cargo do

¹⁹ FIGUEIREDO, Marcus; FIGUEIREDO, Argelina C. **Avaliação Política e Avaliação de Políticas**: Um Quadro de Referência Teórica. In: Revista Fundação João Pinheiro: 108-129. 1986. p. 109.

²⁰ Son, pues, elementos constitutivos del deber de solidaridad: 'a)' el sacrificio de un interés individual; 'b)' la ausencia (o la accidentalidad) de una contraprestación directa; 'c)' el fin de interés colectivo". (MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Tradução Juan M. Gallego e Rafael Navas Vásquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980).

indivíduo. Nesse sentido, Eros Grau²¹ afirma que:

No caso das normas de intervenção por indução defrontamo-nos com preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Trata-se de normas dispositivas. [...] Nelas, a sanção, tradicionalmente manifestada como comando, é substituída pelo expediente do convite – ou, como averba Washigton Peluso Albino de Souza – “incitações, dos estímulos, dos incentivos, de toda ordem, oferecidos, pela lei, a quem participe de determinada atividade de interesse geral e patrocinada, ou não, pelo Estado” [...] Penetramos, aí, o universo do Direito premial.

O convite feito ao contribuinte é hipótese de indução positiva do Estado, quando este reduz o ônus fiscal com a extrafiscalidade negativa. Esse comportamento estatal funciona com “sinais trocados”. Quando se aumenta o ônus tributário, através da extrafiscalidade positiva, se quer desestimular determinados comportamentos (indução negativa), ao passo que quando se diminui o ônus se quer estimular comportamentos ativos por parte do contribuinte.

É possível, porém, que esses dois vieses de indução, negativa e positiva, estejam presentes em uma mesma política fiscal, como, por exemplo, na progressividade de alíquotas conforme o grau de poluição gerado pela energia adotada. Assim, enquanto se verifica uma indução negativa, pois se tributa mais pesadamente a escolha mais danosa à saúde pública, se está prestigiando também a adoção de alimentos mais saudáveis.

²¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: (interpretação e crítica). 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 143

4 A EXTRAFISCALIDADE DO IPI COMO INSTRUMENTO DE DESESTÍMULO AO CONSUMO DE ALIMENTOS NÃO-SAUDÁVEIS

O excesso de ingestão de bebidas açucaradas vem sendo muito discutido no Brasil, uma vez que estudos elaborados pela OMS²² relacionam a ingestão desordenada desses produtos ao excesso de peso e a obesidade. Cada vez mais, o Estado é chamado a atender casos de doenças relacionadas diretamente ao sobrepeso/obesidade, como diabete e câncer, através do Sistema Único de Saúde (SUS).

Diante disso, se impõe o dever do Estado de intervir na sociedade, por meio de regra jurídica que induza, diretamente, o comportamento da sociedade, seja proibindo a conduta ou criando mecanismos que inibam/desestimulem determinado comportamento. Sob esta perspectiva de indução de comportamentos, trataremos neste capítulo sobre a extrafiscalidade no direito tributário como um instrumento que já é utilizado, em vários países, para mitigar o consumo dos produtos açucarados, em favor de uma melhora na qualidade da saúde da população, refletindo na redução de custos associados às externalidades causadas por consumo excessivo de bebidas açucaradas, a exemplo dos refrigerantes.

De acordo com Alfredo Augusto Becker²³ "a principal finalidade de muitos tributos não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada." depreendendo-se que na composição de cada tributo há sempre o critério da fiscalidade e da extrafiscalidade. "Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste, ou daquele finalismo"²⁴. Para CAVALCANTE²⁵ "independente da finalidade do tributo, as suas características serão sempre as mesmas e deverão se adequar aos

²² BANCO MUNDIAL. **Taxes on Sugar-sweetened beverages: International Evidence and Experiences. Health nutrition, and population.** World Bank Group, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3bza8Mb>. Acesso: 7 set. 2022.

²³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p.536

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Introdução à ciência das finanças.** 2. ed. Rio de Janeiro: 1958. p.254.

²⁵CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/%E2%80%A2tributacao-ambiental-e-aspectos-da-extrafiscalidade-por-denise-lucena-cavalcante/>>. Acesso: 9 set. 2022.

princípios constitucionais tributários e compatibilizar-se com os diversos objetivos de sua natureza".

Nesse sentido, indaga-se, a utilização da extrafiscalidade tributária através da possibilidade de majoração da alíquota do IPI, (tributo já incidente nesse tipo de produto) com objetivo de desestimular o consumo, concomitantemente com medidas de prevenção e educação na área de saúde, para reduzir a incidência da obesidade e das doenças e ela associadas. A Constituição da República expressa no art. n° 153 que compete à União instituir impostos sobre produtos industrializados e manifesta que o referido imposto será seletivo em função da essencialidade do produto. No entanto, não é verificado o princípio da seletividade²⁶ na tributação do setor de bebidas adoçadas, por uma escolha política de dar benefícios fiscais a esse setor.

Embora previsto na Constituição como instrumento de função extrafiscal, esse imposto tem sofrido substanciais reduções operadas em suas alíquotas, muitas das quais reduzidas a zero para beneficiar determinados setores econômicos em detrimento dos direitos da sociedade, uma vez que a CR/88 traz, no artigo n° 196,²⁷ que "a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação." Juntando-se ao art. n° 198,²⁸ que assenta que "os serviços públicos de saúde devem ser organizados observando-se, dentre outras, a diretriz de prioridade para as atividades preventivas". Depreende-se dos artigos que, receitas e despesas devem ser otimizados em prol da saúde, no entanto, o Brasil vem na contramão da previsão constitucional.

De acordo com nota técnica da FEBRAFIT²⁹

²⁶ MIRANDA, Ricardo Nunes. Zona Franca de Manaus: desafios e vulnerabilidade. Texto para Discussão n° 126, 2013. [Brasília, DF]: Senado Federal, Núcleo de estudos e pesquisas do Senado Federal, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/3s3yQtO>. Acesso: 7 set. 2022.

²⁷ BRASIL, [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Coordenação de Edições Técnicas, 2016. 496 p.

²⁸ BRASIL, [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Coordenação de Edições Técnicas, 2016. 496 p.

²⁹ FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE ASSOCIAÇÕES DE FISCAIS DE TRIBUTOS ESTADUAIS. **Reflexões sobre a tributação de bebidas açucaradas no Brasil**. Brasília: FEBRAFIT, 2021. 11 p.

A fabricação de refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas auferiu uma receita bruta de R\$ 31,4 bilhões de reais em 2018 – correspondente a um crescimento de 4,9% em relação ao observado no ano imediatamente anterior. Deste valor, R\$ 554 milhões foram referentes ao PIS e ao COFINS e apenas R\$ 38 milhões foi referente ao IPI. As informações divulgadas pela SRFB, também trazem recortes por Unidades da Federação. Pelo recorte regional, é possível notar que cerca de 37% do faturamento do setor ocorreu no Amazonas, onde fica localizado a Zona Franca de Manaus.

No entanto, embora tenha tido um aumento no faturamento da atividade, houve uma baixa nos empregos e massa de salários, se comparado ao ano de 2017. Sem contar que as empresas localizadas na Zona Franca de Manaus recebem expressivos benefícios fiscais, inclusive a redução da alíquota do IPI. Pois bem, se levarmos a risca o previsto na Constituição, conclui-se que o setor de bebidas açucaradas não constitui produtos essenciais, de modo que é de se esperar que a tributação incidente seja mais elevada, assim como ocorre com outros bens que geram externalidades negativas, a exemplo dos cigarros e bebidas alcoólicas.

É incontestável que predomine a função extrafiscal, do IPI, em função da essencialidade dos produtos, é imperativo adotar a seletividade tributária no que diz respeito às bebidas açucaradas, de modo a aumentar a tributação para desestimular o consumo desses produtos. Pois, o Brasil está na contramão do que diz a Constituição e do que vem sendo adotado pelo mundo no tocante a política fiscal de desestímulo ao consumo de bebidas açucaradas, uma vez que não segue a determinação constitucional da seletividade do IPI, e em vez de aumentar alíquota incidente sobre o tributo, conforme a essencialidade do produto, vem concedendo benefícios fiscais aos setores de produção de refrigerantes e bebidas açucaradas, deixando de se utilizar de políticas fiscais que tenham como objetivo redução do consumo e o combate à obesidade e como consequente a diminuição os gastos do Sistema Único de Saúde.

Outra opção viável seria no caso de aprovado uma das reformas tributárias que estão sendo discutidas no Congresso Nacional, a exemplo da PEC 145/2019 e a PEC 110/2019, que tem como plano a unificação sobre a tributação do setor de

consumo, o que de certa forma extinguiria os incentivos fiscais dados a esses setores, e criaria a possibilidade de uma tributação direta sobre as bebidas açucaradas.

A PEC 45/2019³⁰, prevê em seu artigo 154, inciso III, a instituição de impostos de caráter extrafiscal sobre bens, serviços ou direitos, os quais caberá a lei complementar defini-los, o que abrirá uma margem direta para a instituição de tributos sobre bebidas açucaradas e sobre demais produtos que se enquadrem neste conceito.

Em relação a PEC 110/2019³¹, embora não preveja tributação específica para essas bebidas, a exemplo da previsão do imposto sobre o cigarro, por alteração no art. 153, com inserção do inciso VIII, de toda forma, ainda que não haja a inserção de um inciso II, a redação atual do art. 154, II da CR/88 autoriza que a União institua outros impostos que não estejam previstos no rol do artigo, podendo, portanto, ser cogitado a instituição do tributo direto sobre as bebidas açucaradas.

No entanto, além de medidas tributárias indutoras, o Estado deve em paralelo criar medidas de incentivo aos setores da economia para investirem no desenvolvimento de bebidas saudáveis e acessíveis aos consumidores, bem como investir em educação alimentar nas escolas para que as crianças do ensino básico desenvolvam hábitos mais saudáveis.

CONCLUSÃO

Diante das mudanças sociais e econômicas enfrentadas mundialmente, alterando-se o papel do Estado na sociedade, é cada vez mais comum se discutir a intervenção do estado nos hábitos dos cidadãos, não fugindo ao Direito Tributário a necessidade de se amoldar às novas questões trazidas pela sociedade moderna. Diante desse panorama, tributar de maneira mais gravosa as bebidas açucaradas

³⁰ BRASIL, Câmara dos Deputados. Projeto de emenda à Constituição nº 45/2019. Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0ucy8hrm28jhn y5naamso77xt8402020.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>. Acesso: 9 set. 2022.

³¹ BRASIL, Senado Federal. Projeto de emenda à Constituição nº 110/2019. Senado Federal, 2019. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1654087970632&disposition=inline>>. Acesso: 9 set. 2022.

poderá ser uma das opções viáveis para a mudança de comportamento da sociedade e do setor produtivo.

Embora tenha divergências sobre a incidência ou majoração da tributação sobre bebidas açucaradas, se pensarmos a luz de uma visão paternalista do Estado concluímos que a imposição desse tributo ou sua majoração através da alíquota do IPI constituirá verdadeira correção de falha de mercado, uma vez que a intervenção estatal com a imposição do tributo corrigiria prejuízos trazidos aos cidadãos, já que, em um primeiro momento, a saúde da população estaria sendo colocada em segundo plano, em detrimento dos interesses empresariais e econômicos.

Conclui-se, portanto, que uma das vias alternativas seria adotar a seletividade tributária do IPI no que diz respeito às bebidas açucaradas, de modo a aumentar a tributação e desestimular o consumo desses produtos, e como consequência melhorar a saúde da população e tornar a tributação mais justa, uma vez que não se justifica a manutenção da concessão de benefícios tributários a esse setor produtivo, ao contrário, deve-se desestimular por meio da tributação mais onerosa e forçá-los a buscar formas de reduzir ou erradicar a adição de açúcares nos seus meios de produção.

REFERÊNCIAS

ANDERSON, James E. **Public Policymaking**: an introduction. 5. ed. Boston: Houghton Mifflin Company, 2003.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; Revisão Técnica de Orlando Seixas Bechara e Renata Nagamine. Barueri: Manole, 2007.

BUCCI, M. P. D. **O conceito de política pública em direito**. In: BUCCI, M. P. D. (org.). Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BALEEIRO, Aliomar. **Introdução à ciência das finanças**. 2. ed. Rio de Janeiro: 1958.

BANCO MUNDIAL. **Taxes on Sugar-sweetened beverages: International Evidence and Experiences. Health nutrition, and population.** World Bank Group, 2020.

Disponível em: <<https://bit.ly/3bza8Mb>>. Acesso: 9 set. 2022.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.**

Coordenação de Edições Técnicas, 2016. 496 p.

_____, Câmara dos Deputados. **Projeto de emenda à Constituição nº 45/2019.**

Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=note0ucy8hrm28jhny5naamso77xt8402020.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>. Acesso: 9 set. 2022.

_____, Senado Federal. **Projeto de emenda à Constituição nº 110/2019.** Senado

Federal, 2019. Disponível em: <[https://legis.senado.leg.br/sdleg-](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1654087970632&disposition=inline)

[getter/documento?dm=7977850&ts=1654087970632&disposition=inline](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1654087970632&disposition=inline)>. Acesso: 9 set. 2022.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade.**

Disponível em:<<https://www.ibet.com.br/%E2%80%A2tributacao-ambiental-e-aspectos-da-extrafiscalidade-por-denise-lucena-cavalcante/>>. Acesso em 9 de set. 2022.

_____. **A (in) sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins**

ambientais. 2018, p. 199-217. Disponível em: <A (in)sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais, por Denise Lucena Cavalcante - IBET>. Acesso: 30 ago. 2022.

FIGUEIREDO, Marcus; FIGUEIREDO, Argelina C. **Avaliação Política e Avaliação de**

Políticas: Um Quadro de Referência Teórica. In: Revista Fundação João Pinheiro: 108-129. 1986.

FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE ASSOCIAÇÕES DE FISCAIS DE TRIBUTOS ESTADUAIS.

Reflexões sobre a tributação de bebidas açucaradas no Brasil. Brasília: FEBRAFIT, 2021.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; CARMO, Thaís Maria Leonel do. **Desenvolvimento**

sustentável: ordem econômica do capitalismo e a questão do meio ambiente na

Constituição Federal de 1988 – Art. 170, VI. In: MARQUES, José Roberto (Org.).

Sustentabilidade e temas fundamentais de direito ambiental. São Paulo: Millenium, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988:** (interpretação e

crítica). 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva.** Tradução Juan M.

Gallego e Rafael Navas Vásquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira; PÉRILLIER, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (orgs.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Ed. Lúmen Júris, 2009.

PEDONE, Luiz. **Formulação, implementação e avaliação de políticas públicas**. Brasília, Fundação Centro de Formação do Servidor Público - FUNCEP, 1986.

PEREIRA, P. A. P. **Discussões conceituais sobre Política Social como Política Pública e Direito de cidadania**. In: BEHRING, E. et al. (org.). Política social no capitalismo: tendências contemporâneas. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2009.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito**. Curitiba: Juruá, 2011.

MIRANDA, Ricardo Nunes. **Zona Franca de Manaus: desafios e vulnerabilidade**. Texto para discussão nº 126, 2013. [Brasília, DF]: Senado Federal, Núcleo de estudos e pesquisas do Senado Federal, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/3s3yQtO>. Acesso: 7 set. 2022

SILVA FILHO, Francisco Cláudio Oliveira; MARIANO, Cynara Monteiro. **Estado, desenvolvimento econômico e políticas públicas: uma análise da Lei n. 12.858/2013 e o financiamento da educação no Brasil**. In: GIANEZINI, Kelly; RODRIGUES, Adriane Bandeira. Políticas públicas no século XXI. Criciúma (SC): UNESC, 2019.

THE W. **Curbing the epidemic: governments and the economics of tobacco control**. The World Bank. Tob Control. 1999 Summer;8(2):196-201. doi: 10.1136/tc.8.2.196. PMID: 10478406; PMCID: PMC1759728.

VALLE, Vanice Regina Lírio. **Políticas Públicas, direitos fundamentais e controle judicial**. Belo Horizonte: Fórum. 2016.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **MPOWER**. Disponível em: <[MPOWER \(who.int\)](https://www.who.int/mpower)>. Acesso: 15 mai. 2022.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Raising taxes on tobacco**. Disponível em: <[Raising taxes on tobacco \(who.int\)](https://www.who.int/tobacco/taxation)>. Acesso: 15 mai. 2022.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **World No Tobacco Day 2017: Beating tobacco for health, prosperity, the environment and national development**. Genebra: WHO, 2017. Disponível em: <[World No Tobacco Day 2017: Beating tobacco for health, prosperity, the environment and national development \(who.int\)](https://www.who.int/world-no-tobacco-day)>. Acesso: 15 mai. 2022.

3. O IMPACTO DO CONSUMO DE BEBIDAS AÇUCARADAS NA SAÚDE EM PORTUGAL



<https://doi.org/10.36592/9786554600071-03>

Raquel Marques¹

1. Introdução

A promoção de um estilo de vida saudável tem sido alvo de uma atenção crescente da população, da comunicação social e progressivamente dos governos da maioria dos países. Dentro das medidas de estilo de vida saudável, os hábitos da dieta são cruciais na melhoria da saúde pública, com impacto direto na prevenção e tratamento de doenças crônicas como a obesidade, diabetes tipo 2 e doenças cardiovasculares.

2. Os açúcares

O consumo de açúcares livres na dieta humana e os seus efeitos na saúde humana têm sido motivo de cuidado e preocupação na saúde pública.¹

Os açúcares são hidratos de carbono (HC), grupo de nutrientes presentes nos alimentos essencialmente fornecedores de energia e podem ser classificados como simples ou complexos. Os HC simples são todos os monossacáridos e dissacáridos adicionados aos alimentos ou às bebidas pelo fabricante, ou consumidor e os açúcares naturalmente presentes no mel, xaropes e sumos de fruta. São constituídos por um ou dois açúcares simples, como, por exemplo, a frutose, lactose e sacarose e caracterizam-se por serem rapidamente digeridos e absorvidos pelo organismo. Os HC complexos são constituídos por cadeias longas de açúcares (ex: amido) que são digeridos e absorvidos de forma lenta.

¹ Licenciatura em Medicina, Faculdade de Medicina de Lisboa. Diplômes Inter-Universitaires d' Études approfondies de polyarthrites et Maladies systémiques e Poumon et Maladies Systémiques Faculdade de Medicina de Lille. Assistente Hospitalar de Medicina Interna. Subespecialista em Medicina Intensiva, Centro Hospitalar Lisboa Norte, Lisboa. European Diploma Intensive Care Medicine. Assistente Hospitalar Graduada de Medicina Interna e Especialista em Medicina Intensiva na UCI do Hospital Lusíadas Lisboa 2021 Exame de Consultora de Medicina Interna.

O consumo de açúcar em quantidade superior a 10% do total da ingestão energética diária está associado ao excesso de peso/obesidade e doenças crônicas, como doença cardiovascular e diabetes tipo 2. ¹ Salienta-se também a relação existente entre a ingestão excessiva de açúcares simples e a incidência de cárie dentária. ² A OMS (Organização Mundial de Saúde) recomenda que o consumo diário de açúcares simples não sejam a 10% do total da energia diária ingerida. Adicionalmente podem ser colhidos benefícios para a saúde se o consumo diário de açúcares simples forem a 5% do valor energético total diário. Isto é equivalente a menos do que uma bebida açucarada das mais comuns por dia ¹. Estas recomendações mais restritas são suportadas por outras organizações científicas ao nível internacional, nomeadamente pelo *Scientific Advisory Committee of Nutrition* do Reino Unido, que recomenda que o consumo diário de açúcares simples sejam a 5% do valor energético total diário.³

A ingestão excessiva de açúcares simples pode representar um risco aumentado para o desenvolvimento de doença cardiovascular e diabetes tipo 2, independentemente do ganho de peso corporal e da ingestão energética total. Associa-se também a hipertrigliceridémia, a hipertensão arterial (HTA) e a diminuição do colesterol- HDL(*high density lipoproteins*), conhecido como o colesterol bom para o funcionamento do nosso organismo, fatores estes que estão associados ao risco aumentado de doença cardiovascular⁴.

A referir que os açúcares simples, quando adicionados aos alimentos, fornecem calorias vazias, ou seja, os açúcares simples ao serem adicionados a um alimento aumentam-lhe o valor energético sem lhe adicionar qualquer valor nutricional (por ex. vitaminas ou minerais), contribuindo assim para uma menor qualidade do alimento.

3. Relação entre as bebidas açucaradas e a Saúde

As bebidas açucaradas têm sido alvo de maior preocupação uma vez que o seu consumo é elevado e tem sido relacionado com o ganho de peso de forma mais efetiva, não representando benefícios nutricionais além do ganho energético e hidratação.

Os estudos apontam para que o consumo de bebidas açucaradas está associado à obesidade, a diabetes e a cáries dentárias.^{5,6}

Os alimentos líquidos, nomeadamente as bebidas açucaradas, tais como os refrigerantes, contribuem para uma menor saciedade. Os refrigerantes são bebidas habitualmente consumidas e absorvidas rapidamente, o que pode não estimular sinais de saciedade da mesma forma que acontece com os alimentos sólidos. Por outro lado, os líquidos são menos eficazes na estimulação da libertação de insulina, um dos sinais fisiológicos para o controlo da ingestão alimentar. De facto, as bebidas açucaradas quando comparadas com alimentos sólidos açucarados, em estudos de curta duração, revelam menor efeito saciante. O consumo de açúcar na forma líquida parece promover maior ingestão energética e ganho de peso do que o seu consumo em alimentos sólidos e é mais rapidamente digerido e absorvido do que o açúcar presente em alimentos sólidos, o que resulta em consequências para a saúde mais nocivas.^{7,8}

4. Consumo de bebidas açucaradas e obesidade

A obesidade é um problema global. As taxas de obesidade globais são crescentes. É determinada pela proporção de tecido adiposo, sendo nos homens definida por >25% e nas mulheres de > 33% do peso corporal.

A patogênese da obesidade é multifatorial, sendo as suas maiores causas a dieta e estilo de vida não saudável, enquanto os fatores genéticos modulam a forma como se manifesta a própria obesidade fisicamente.

O seu grau é determinado pelo índice de massa corporal (IMC) de acordo com a classificação da Organização Mundial de Saúde (OMS) e calcula-se da seguinte forma:

$$IMC = \frac{\text{peso (kg)}}{\text{altura(m)}^2}$$

Um IMC de 25–29.9 kg/m² constitui excesso de peso; de 30 -39,9 kg/m², define-se como obesidade e acima de 40 kg/m², trata-se de obesidade mórbida.

Associada a obesidade existem uma série de comorbilidades que incluem HTA, diabetes tipo 2, dislipidemia, aterosclerose coronária, apneia do sono e cancro.⁹

Além disso, a obesidade está relacionada com o risco de doença da vesícula biliar, hiperuricemia, gota e osteoartrose.¹⁰

A obesidade é um dos fatores de risco major para doença coronária, tal como reconhecido pela *American Heart Association*.¹¹

Um ponto importante é a obesidade crescente nas crianças e adolescentes que está a aumentar no mundo ocidental, levando a que estes desenvolvam precocemente doenças que eram vistas anteriormente em idades mais avançadas, nomeadamente dislipidemia, hipertensão arterial e diabetes tipo 2.¹² Isto leva inevitavelmente a que se estabeleça doença cardiovascular mais precocemente.

Relativamente à doença oncológica, a obesidade também está relacionada, nomeadamente com o cancro colorretal¹³, com o cancro da próstata¹⁴ e do útero¹⁵, da mama e da vesícula biliar nas mulheres.

A destacar ainda a ligação entre a obesidade e a prevalência de doenças hematológicas como a leucemia e linfoma não-Hodgkin, especialmente o linfoma de grandes células difusas.¹⁶

A obesidade está ligada a doença hepática, nomeadamente a esteatohepatite (inflamação do fígado associada à sua infiltração com gordura, com repercussão nas enzimas produzidas por este) não alcoólica que pode variar desde a esteatose simples, mas que pode levar a formas mais graves que incluem cirrose hepática e carcinoma hepato-celular.¹⁷

5. Consumo de bebidas açucaradas e outras doenças

Além da sua influência na obesidade com um conjunto de consequências associadas, nas doenças cardiovasculares, diabetes e caries dentárias, existem outras doenças, que são associadas ao consumo de bebidas açucaradas, beneficiando de um efeito positivo quando reduzido o seu consumo.

É importante salientar o papel das bebidas açucaradas nas doenças do fígado. Num estudo randomizado e controlado de 2019 em 40 adolescentes com esteatohepatite não alcoólica, quando foi implementada uma dieta baixa em

açúcares (representando menos de 3% das calorias diárias) durante 8 semanas comparado com a dieta usual, resultou numa melhoria significativa da esteatose hepática.¹⁸

A salientar ainda o papel da frutose adicionada como adoçante às bebidas açucaradas que leva a um aumento da lipogénese (produção de gorduras) no fígado tal como comprovado em estudos recentes, ou seja, leva a produção da mesma doença – esteatose hepática.^{19,20}

O fígado converte o excesso de açúcar em gordura que depois vai lesar o funcionamento do fígado e que leva a esteatose hepática e às suas consequências, doença hepática crônica, por exemplo, e nomeadamente numa fase mais avançada a cirrose hepática. Com défice de produção de fatores de coagulação e enzimas metabolizadoras de toxinas.

6. Hábitos de consumo de bebidas açucaradas

O açúcar é consumido em quantidades elevadas em todo o mundo, sendo os Estados Unidos da América o primeiro consumidor de acordo com os dados do *Euromonitor*.²¹

Constatou-se que indivíduos de grupos socio-econômicos mais desfavorecidos consomem mais bebidas açucaradas do que dos mais favorecidos, contribuindo para desigualdades observadas no excesso de peso e suas doenças associadas.^{22,23}

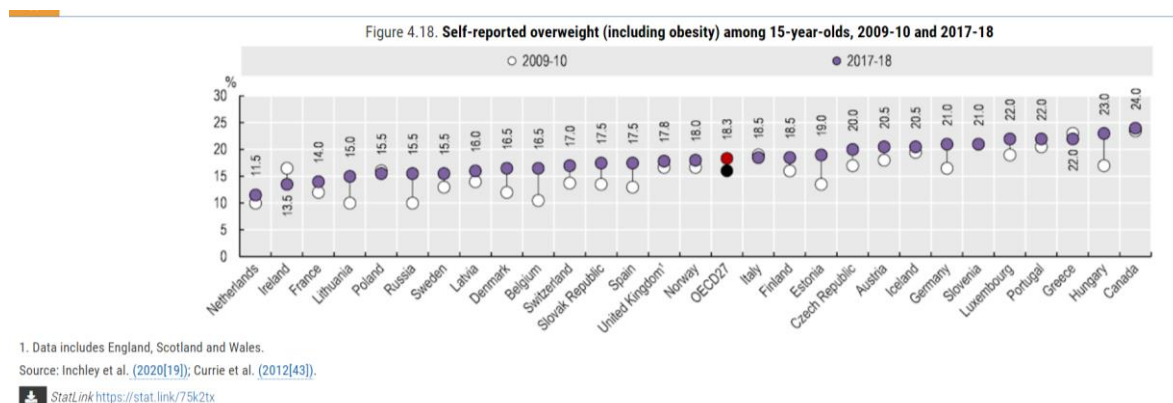
Em Portugal, de acordo com o Inquérito Alimentar Nacional e de Atividade Física 2015-2016 (IAN-AF),²⁴ que foi desenvolvido por iniciativa de um consórcio que envolveu um total de nove instituições e que teve como promotor a Universidade do Porto, com amostra global de 6.553 cidadãos, entre outubro de 2015 e setembro de 2016, com idades compreendidas entre os 3 meses e os 84 anos, e representativa da população portuguesa, estimou-se que 5,9 Milhões de portugueses têm excesso de peso. Salienta-se que 8 em cada 10 idosos apresentam excesso de peso. Relativamente à população infantil, de acordo com *Childhood Obesity Surveillance Initiative* (Sistema de Vigilância Nutricional Infantil) 2016,²⁵ estimou-se que 30,7%

das crianças portuguesas apresentam excesso de peso e 11,7% das crianças portuguesas cumprem critérios de obesidade.

Segundo o relatório Health at a Glance 2021 ²⁶, que apresenta os principais indicadores de saúde da OCDE (Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico), as taxas de excesso de peso nas crianças, incluindo obesidade e pré-obesidade têm aumentado ao longo do tempo nas últimas décadas. Concorrem para esse facto fatores ambientais, estilo de vida, carga genética e hábitos culturais. A obesidade infantil é um forte preditor de obesidade na idade adulta com as consequências já descritas previamente. Os confinamentos e encerramentos de escolas relacionados com a pandemia pelo Coronavirus SARS Cov2 provocaram disrupção nas vidas das crianças e adolescentes, incluindo os seus hábitos de alimentação e atividades físicas. Existe evidência de vários países, como a China e EUA em que as taxas de obesidade nas crianças e adolescentes aumentaram após a pandemia. ²⁷

Os dados da era pré-COVID 19 ²⁷ em 2017-2018 mostram que uma média de 18,3% dos adolescentes com mais de 15 anos tinham excesso de peso ou obesidade nos 27 países da OCDE, sendo que em Portugal esse valor chega aos 22%, que subiu relativamente a 2009-2010 em que era de 20,5%.

Tabela 1



Fonte: OECD²

² Overweight and obesity among adolescents | Health at a Glance 2021 : OECD Indicators | OECD iLibrary (oecd-ilibrary.org). Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/ae3016b9->

A associação positiva entre o consumo de bebidas açucaradas, o excesso de peso/obesidade e o risco para o desenvolvimento de doenças crônicas tem sido consistentemente descrita na literatura, tendo sido publicadas nos últimos anos revisões da literatura que sistematizam os resultados. A grande maioria dos estudos observacionais incluídos nestes estudos de revisão sugere que o consumo de bebidas açucaradas está positivamente associado à adiposidade e à obesidade.²⁸

Segundo o Inquérito Alimentar Nacional e de Atividade Física (IAN-AF)²⁴, destaca-se que no que diz respeito ao consumo de bebidas, os refrigerantes apresentam o consumo médio mais elevado a seguir à água (88 g/dia). Os adolescentes destacam-se pelo consumo muito superior de bebidas açucaradas, quer de refrigerantes (161 g/dia) ou de néctares (38 g/dia) relativamente aos outros grupos etários (Figura 1)

O contributo dos açúcares livres, a nível nacional, para o total energético diário é de 7,5%, representando mais de 10% do aporte energético em 24,3% da população nacional, sendo esta prevalência superior nos adolescentes (48,7%) e nas crianças (40,7%). Os alimentos que mais contribuem para o aporte de açúcares livres na população portuguesa são o açúcar "de mesa" adicionado a alimentos e bebidas (21,4%), os doces (como rebuçados, gomas, compotas, mel, chocolates, entre outros) (16,8%) e os refrigerantes (11,9%).

Figura 1

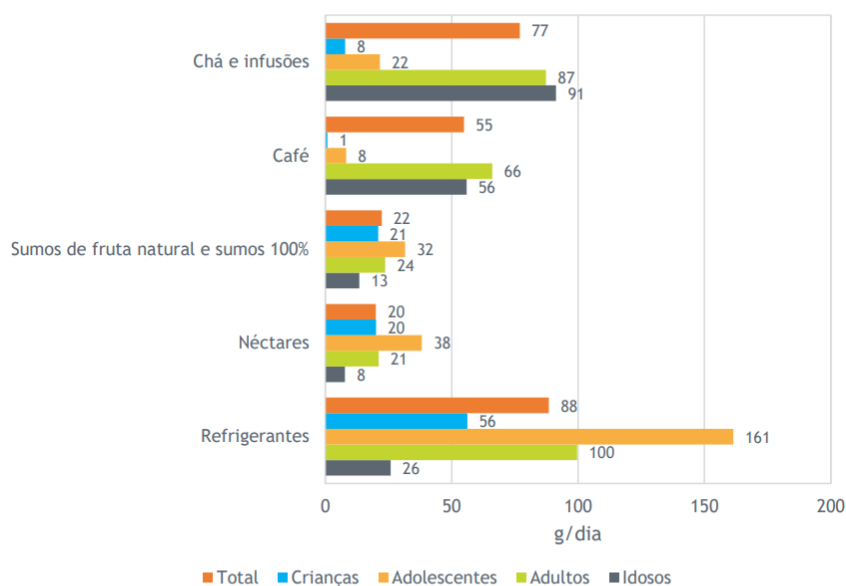


Figura 1.9. Consumo habitual de alguns tipos de bebidas, em gramas por dia, para o total nacional e por grupos etários (IAN-AF 2015-2016), ponderado para a distribuição da população portuguesa.

Fonte: ³

Entre os vários resultados alcançados concluiu-se que a prevalência de consumo diário de um ou mais refrigerantes ou néctares (≥ 220 g/dia) na população portuguesa é de 18%. Os adolescentes são o grupo etário com prevalência mais elevada (42%, 34% nas raparigas e 51% nos rapazes). Em termos gerais, a prevalência de consumo diário de pelo menos um refrigerante ou néctar é superior nos homens (26%) relativamente às mulheres (11%).

Tal como foi referido anteriormente, dados do Inquérito Alimentar Nacional e de Atividade Física (IAN-AF 2015-2016) evidenciam níveis de consumo de açúcares simples muito superiores às recomendações da OMS. Considerando apenas os que reportam algum consumo destas bebidas, 25% bebe aproximadamente o equivalente a dois refrigerantes por dia. Considerando que o consumo de açúcar deve ser inferior a 10% do total do valor energético total (VET) diário (2000 kcal), ou seja, cerca de 200 kcal.

³ IAN-AF Relatório Resultados_0.pdf (up.pt) https://ian-af.up.pt/sites/default/files/IAN-AF%20Relat%C3%B3rio%20Resultados_0.pdf

7. Adoçantes de baixo valor calórico e desafios atuais

Os adoçantes são aditivos alimentares adicionados intencionalmente aos alimentos com o objetivo de lhes conferir sabor doce a um baixo ou nenhum valor energético, são utilizados pela indústria alimentar como substitutos do açúcar.

Os adoçantes fornecem o sabor doce desejado sem adição de conteúdo calórico relevante e ajudam a manter o sabor dos produtos que os contêm.

Antes da sua aprovação, todos os adoçantes passam por uma avaliação extensa de segurança por entidades como a *European Food Safety Authority* (EFSA), o *FAO/WHO Joint Expert Committee on Food Additives* (JEFCA) e a *US Food and Drug Administration* (FDA). Estabeleceram-se doses diárias aceitáveis para cada adoçante, com margem de segurança elevada mesmo em crianças e grávidas (Tabela 2). Podem ser uma ferramenta eficaz para reduzir o consumo de açúcares nas bebidas e comidas, mas persistem falsas crenças baseadas em falta de evidência científica.²⁹

Em 2011, a EFSA³⁰ concluiu que existe evidência científica suficiente que suporta que os adoçantes levam a redução dos níveis de açúcar no sangue pós-prandial (após as refeições) se consumidos no lugar dos açúcares. Em Inglaterra estes substitutos são recomendados para adoçar as bebidas pelo sistema de saúde pública. A *British Dietetic Association* (BDA),³¹ salienta que as bebidas adoçadas com adoçantes de baixo valor calórico beneficiam provavelmente a maioria dos indivíduos que estão em programa de perda de peso, a saúde dentária e a diabetes. Esta recomenda de qualquer forma que devem ser encontradas bebidas alternativas mais saudáveis como os derivados do leite, uma vez que são mais ricos em benefícios nutricionais. O controlo do peso é fundamental para prevenir a diabetes tipo 2 pelo que a BDA advoga nas crianças e nos adultos o uso de adoçantes de baixo valor calórico no lugar dos açúcares para manter um peso saudável. Em 2018, a *Diabetes UK* publicou um *Position Statement*³², que conclui que os adoçantes de baixo valor calórico são seguros e que podem ser usados por adultos e crianças na abordagem do peso e da diabetes. A *American Diabetes Association* (ADA) publicou um consenso em 2019³³ que reforça a mesma conclusão de que substituir os açúcares com adoçantes de baixo valor calórico poderia diminuir a ingesta diária de

hidratos de carbono e calorias, afetando o controlo glicémico de peso e cardio-metabólico.

A AAP (*American Academy of Pediatrics*) publicou um parecer³⁴ acerca desta temática, corroborando as outras entidades, quando os adoçantes de baixo valor calórico são usados em vez do açúcar nas bebidas e comidas podem reduzir o ganho de peso e promover a perda de peso, embora numa escala menor nas crianças, mas reconhecem que os dados são limitados. Não existem contraindicações absolutas para o seu uso nas crianças e, admite-se que no que diz respeito a doenças como a obesidade e a diabetes podem ter benefícios, se usados em vez dos açúcares livres. A única exceção é o uso de aspartame e neotame nas crianças com fenilcetonúria, visto que estes 2 adoçantes contêm fenilalanina que não consegue ser metabolizada nos doentes com essa doença.

Tabela 2 – Adoçantes de baixo valor calórico aprovados para uso na Europa

Table 1. LCS approved for use in Europe

LCS	E-number	Year of first EU safety evaluation and approval	Sweetness ^a	ADI (mg/kg/BW)
Saccharin and its salts	E954	1977	300–500	5
Aspartame	E951	1984	180–200	40
Acesulfame-K (Ace-K)	E950	1984	200	9
Cyclamates	E952	1984	30	7
Thaumatococin	E957	1984	2000–3000	ADI not specified
Neohesperidine dihydrochalcone	E959	1988	1900	5
Aspartame–acesulfame salt	E962	2000	350	As for aspartame and Ace-K
Sucralose	E955	2000	600	15
Neotame	E961	2007	7000–13 000	2
Steviol glycosides	E960	2010	300	4
Advantame	E969	2013	37 000	5

^a Sweetness relative to sucrose; LCS, low-calorie sweeteners; ADI, Acceptable Daily Intake; BW, body weight.
Source: Adapted from Logue *et al.*⁽⁴⁾

Fonte: Gallagher A et al⁴

A mudança de hábitos relativamente às bebidas poderá passar por estimular o consumo de bebidas adoçadas com menores quantidades de adoçantes e com sabores mais naturais, efetuando, no fundo, uma desabituacão progressiva de sabor doce que poderá ser conseguida progressivamente.

⁴ Gallagher A et al, Low-calorie sweeteners in the human diet: scientific evidence, recommendations, challenges and future needs. A symposium report from the FENS 2019 conference; *Journal of Nutritional Science* (2021), vol. 10, e7.

8. Desafios atuais e proposta de medidas para melhoria

O potencial negativo do excesso de consumo de açúcares livres, particularmente nas bebidas açucaradas, é bem reconhecido e levou a recomendações para reduzir a 5 a 10% do total da ingesta calórica. Para alcançar essa redução desafiante, urge refletir sobre a implementação de uma série de medidas de saúde pública, incluindo redução do tamanho das porções, promover dietas mais saudáveis e reformulação das bebidas e comidas, com eventual uso de taxas sobre as bebidas açucaradas. A recomendação da *American Heart Association* é que os homens limitem os açúcares a 36g por dia e as mulheres a 25 g/dia de forma a reduzir o risco cardiovascular.³⁵

A melhoria dos hábitos alimentares do consumidor, nomeadamente a redução da ingestão de açúcares poderá ser alcançada através de algumas medidas que poderão incluir:

- 1- Redução das promoções nos supermercados relacionadas com os produtos açucarados
- 2- Criação de rótulos esclarecedores nas bebidas açucaradas com clareza na transmissão dos conteúdos calóricos dos produtos para que seja mais facilmente apreendido pelo consumidor, indicando claramente que é prejudicial para o consumidor
- 3- Reformular as receitas, usando adoçantes e reduzir as porções na indústria alimentar, restaurantes e cafés
- 4- Aplicação de impostos sobre as bebidas açucaradas.
- 5- Formação nos meios de comunicação social, com campanhas sensibilizadoras do público para esta área no âmbito da Saúde Pública
- 6- Promoção de incentivos às empresas que tenham esta preocupação quer na produção de bebidas não açucaradas, quer no uso de produtos sem açúcar nas cantinas e refeitórios para os trabalhadores
- 7- Realização de concursos promovendo hábitos de consumo saudáveis, usando as redes sociais dirigidos maioritariamente à população mais jovem
- 8- Apoio à investigação de novos adoçantes e realização de mais estudos com os que já existem no mercado.

Conclusões

O consumo de açúcares livres na dieta humana e os seus efeitos na saúde humana têm sido motivo de preocupação na saúde pública, em particular nas gerações mais jovens. A prevalência de consumo diário de um ou mais refrigerantes, ou néctares (≥ 220 g/dia) na população portuguesa é de 18% e os adolescentes são o grupo etário com prevalência mais elevada (42%).²⁴ De acordo com os dados mais recentes de que dispomos ²⁷, 18,3% dos adolescentes com mais de 15 anos tinham excesso de peso ou obesidade nos 27 países da OCDE, sendo que em Portugal esse valor chega aos 22%. O potencial negativo do excesso de consumo de açúcares livres, particularmente nas bebidas açucaradas, é bem reconhecido. Além da sua influência na obesidade com um conjunto de consequências associadas, nas doenças cardiovasculares, diabetes e caries dentárias e também na doença hepática e oncológica. Atualmente as recomendações internacionais apontam para o objetivo de 5 a 10% do total da ingesta calórica no consumo de açúcares livres. Várias entidades internacionais têm-se pronunciado favoravelmente sobre a substituição dos açúcares por adoçantes de baixo valor calórico, admitindo que poderia diminuir a ingesta diária de hidratos de carbono e calorias, afetando o controlo glicémico de peso e cardio-metabólico, com um perfil de segurança aceitável. Por outro lado, para alcançar essa redução poderão ser implementadas outras medidas de saúde pública com eventual uso de taxas sobre as bebidas açucaradas.

Bibliografia

- 1 - WHO urges global action to curtail consumption and health impacts of sugary drinks <https://www.who.int/news/item/11-10-2016-who-urges-global-action-to-curtail-consumption-and-health-impacts-of-sugary-drinks>
- 2- Freeman R. Moderate evidence support a relationship between sugar intake and dental caries. *Evid Based Dent.* 2014;15(4):98-9
- 3- Buttriss J. Why 5%? An explanation of SACN's recommendations about sugars and health. London: Public Health England; 2015. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/769482/Why_5_-_The_Science_Behind_SACN.pdf

- 4- Appel LJ, Sacks FM, Carey VJ, et al. Effects of protein, monounsaturated fat, and carbohydrate intake on blood pressure and serum lipids: results of the OmniHeart randomized trial. *JAMA*. 2005; 294:2455–64.
- 5-Vartanian LR, Schwartz MB & Brownell KD (2007) Effects of soft drink consumption on nutrition and health: a systematic review and meta-analysis. *Am J Public Health* 97, 667–675.
- 6- Malik VS, Popkin BM, Bray GA et al. (2010) Sugar sweetened beverages, obesity, type 2 diabetes mellitus, and cardiovascular disease risk. *Circulation* 121, 1356–1364.
- 7-DiMeglio DP & Mattes RD (2000) Liquid versus solid carbohydrate: effects on food intake and body weight. *Int J Obes Relat Metab Disord* 24, 794–800
- 8-<https://alimentacaosaudavel.dgs.pt/activeapp2020/wp-content/uploads/2019/12/Relatorio-final-IABA.pdf>
- 9- Zhiyong C, Ping Z, Zhiqing H, Jing Y, Chun L, Yusheng R, Zonggui W (2016) Obstructive sleep apnea combined dyslipidemia render additive effect on increasing atherosclerotic cardiovascular diseases prevalence. *Lipids Health Dis* 15: 98
- 10- Khaodhlar L, McCowen KC, Blackburn GL(1999) Obesity and its comorbid conditions. *Clinical Cornerstone* 2 (3):17-31
- 11-Eckel RH, Krauss RM (1998) American Heart Association call to action: obesity as a major risk factor for coronary heart disease. *AHA Nutrition Committee Circulation* 97: 2099-2100
- 12- Freedman DS, Mei Z, Srinivasan SR, Berenson GS, Dietz WH (2007) Cardiovascular risk factors and excess adiposity among overweight children and adolescents: the Bogalusa Heart Study. *J Pediatr* 150: 12-17.
- 13 - Kutty MK, Osman MT *Obesity and Cancer Current Concepts 2013 Edition: 1st Publisher: LAP LAMBERT Academic Publishing, Germany ISBN: 978-3-659-44993- 2*
- 14 -Allott EH, Masko EM, Freedland SJ (2013) Obesity and prostate cancer: weighing the evidence. *Eur Urol* 63(5): 800-809
- 15-Michaela AO, Rosemarie ES, Karen HL (2016) Addressing the role of obesity in endometrial cancer risk, prevention, and treatment. *J Clin Oncol* 34(35): 4225-4230
- 16- Marshall A. Lichtman, (2010) Obesity and the Risk for a Hematological Malignancy: Leukemia, Lymphoma, or Myeloma. *The Oncologist* 15 (10):1083-1101

17- Schwenger KJ, Bolzon CM, Li C, Allard JP (2019) Non-alcoholic fatty liver disease and obesity: the role of the gut bacteria. *Eur J Nutr* 58(5): 1771-1784

18- Schwimmer et al, Effect of a Low Free Sugar Diet vs Usual Diet on Nonalcoholic Fatty Liver Disease in Adolescent Boys: A Randomized Clinical Trial *JAMA* 2019 Jan 22;321(3):256-265.

19- Beysen C, Ruddy M, Stoch A, Mixson L, Rosko K, Riiff T, et al. Dose-dependent quantitative effects of acute fructose administration on hepatic de novo lipogenesis in healthy humans. *Am J Physiol Endocrinol Metab* 2018;315:E126-E132. 7)

20- Sanders FWB, Acharjee A, Walker C, Marney L, Roberts LD, Imamura F, et al. Hepatic steatosis risk is partly driven by increased de novo lipogenesis following carbohydrate consumption. *Genome Biology* 2018;19:79.6 e 7)

21- Ferdman R (2015) Where people around the world eat the most sugar and fat. In *Washington Post*. <https://www.washingtonpost.com/news/wonk/wp/2015/02/05/where-people-around-the-world-eat-the-most-sugar-and-fat/>

22 - Mullie P, Aerenhouts D & Clarys P (2012) Demographic, socioeconomic and nutritional determinants of daily versus non-daily sugar-sweetened and artificially sweetened beverage consumption. *Eur J Clin Nutr* 66, 150–155.

23 - van Ansem WJ, van Lenthe FJ, Schrijvers CT et al. (2014) Socio-economic inequalities in children's snack consumption and sugar-sweetened beverage consumption: the contribution of home environmental factors. *Br J Nutr* 112, 467–476.

24 - Lopes C, Torres D, Oliveira A, Severo M, Alarcão V, Guiomar S, Mota J, Teixeira P, Rodrigues S, Lobato L, Magalhães V, Correia D, Carvalho C, Pizarro A, Marques A, Vilela S, Oliveira L, Nicola P, Soares S, Ramos E. Inquérito Alimentar Nacional e de Atividade Física, IAN-AF 2015-2016: Relatório de resultados. Universidade do Porto, 2017. ISBN: 978-989-746-181-1. Disponível em: www.ian-af.up.pt.

25 - Rito A, Sousa RCd, Mendes S, Graça P. Childhood Obesity Surveillance Initiative. COSI Portugal 2016. Lisboa: Instituto Nacional de Saúde Doutor Ricardo Jorge; 2017

26 – Health at a Glance https://www.oecd-ilibrary.org/sites/ae3016b9-en/1/3/4/7/index.html?itemId=/content/publication/ae3016b9-en&csp_=ca413da5d44587bc56446341952c275e&itemIGO=oecd&itemContentType=book

27 -Stavridou, A. et al. (2021), "Obesity in Children and Adolescents during COVID-19 Pandemic", *Children*, Vol. 8/2, p. 135

28- Woodward-Lopez G, Kao J, Ritchie L. To what extent have sweetened beverages contributed to the obesity epidemic? *Public Health Nutrition*. 2010;14(3):499–509

29 -Gallagher A et al, Low-calorie sweeteners in the human diet: scientific evidence, recommendations, challenges and future needs. A symposium report from the FENS 2019 conference; *Journal of Nutritional Science* (2021), vol. 10, e7

30 - European Food Safety Authority (2011) EFSA scientific opinion on the substantiation of health claims related to intense sweeteners and contribution to the maintenance or achievement of a normal body weight (ID 1136, 1444, 4299), reduction of post-prandial glycaemic responses (ID 4298), maintenance of normal blood glucose concentrations (ID 1221, 4298), and maintenance of tooth mineralisation by decreasing tooth demineralisation (ID 1134, 1167, 1283) pursuant to Article 13(1) of Regulation (EC) No 1924/2006. *EFSA J* 9(6), 2229

31 - British Dietetic Association (2016) The Use of Artificial Sweeteners. <https://www.bda.uk.com/uploads/assets/11ea5867-96eb-43dfb61f2cbe9673530d/policystatementsweetners.pdf>

32- Diabetes UK (2018) The Use of Low or No Calorie Sweeteners. Position Statement (Updated December 2018). <https://www.diabetes.org.uk/professionals/position-statements-reports/food-nutrition-lifestyle/use-of-low-or-no-calorie-sweetners>

33-Evert AB, Dennison M, Gardner CD, et al. (2019) Nutrition therapy for adults with diabetes or prediabetes: a consensus report. *Diabetes Care* 42, 731–754

34 -Baker-Smith CM, de Ferranti SD, Cochran WJ, et al. (2019) The use of nonnutritive sweeteners in children. *Paediatrics* 144, e20192765

35 - Johnson RK, Appel LJ, Brands M, Howard BV, Lefevre M, Lustig RH, et al. Dietary sugars intake and cardiovascular health: a scientific statement from the American Heart Association. *Circulation* 2009; 120:1011-1020

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).

Sucedo 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 percebidas 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 noutra parte, 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.; CHALOUPEK, 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.

5. A TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS AÇUCARADAS À LUZ DE AMILCARE PULVIANI E ARTHUR PIGOU



<https://doi.org/10.36592/9786554600071-05>

Roney Sandro Freire Corrêa¹

INTRODUÇÃO

O presente artigo pretende investigar a eficiência quanto a eventual instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) sobre o setor de bebidas açucaradas à luz das teorias de Almicare Pulviani e de Arthur Cecil Pigou.

Para isso, registram-se dois recortes. O primeiro, objeto desse estudo, que o item 11.21-6 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), está inserido no maior grupo 11.2 (fabricação de bebidas não alcoólicas), da divisão 11 (fabricação de bebidas). Na sequência, dentro do item do grupo, especificamos o segundo recorte, restringindo apenas aos refrigerantes de bebidas açucaradas.

Dessa forma, a legislação reconhece como refrigerante, a bebida gaseificada, obtida pela dissolução em água, de suco ou extrato natural, adicionada de açúcar ou edulcorantes (adoçantes) (BRASIL, DECRETO Nº 6.871, 2009).

A partir dessas considerações, o objetivo central é analisar a interrelação entre a instituição da contribuição para o desenvolvimento econômico e sua eficiência (CIDE-Refrigerante), apto a fomentar comportamentos saudáveis, investigando não apenas sob a ótica da renda e do aumento de arrecadação, mas utilizando-se da racionalidade e ante a perspectiva holística a ser observada pelo poder estatal.

A metodologia utilizada é o método indutivo, por meio de pesquisas bibliográficas e modelos consagrados em diversos países sul-americanos que já instituíram variadas tipologias de tributação sobre bebidas açucaradas, bem como demonstrar os seus consequentes efeitos.

Essa investigação parte de uma sucinta abordagem setorial, destacando a regressividade provocada pela sistemática da tributação sobre o consumo, bem

¹ Doutorando em Direito pela Universidade Federal Fluminense, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e Participante do Grupo de Pesquisas em Tributação Ambiental na Universidade Federal do Ceará.

como seus nefastos efeitos que recaem tanto sobre o contribuinte-consumidor, quanto sobre o contribuinte-produtor.

Na sequência, às análises ocorrerão à luz das teorias da ilusão fiscal e do imposto pigouviano, respectivamente propostas por Amilcare Pulviani e Arthur Cecil Pigou, entendendo como tais fenômenos se fazem presentes na tributação sobre o setor de bebidas.

Por fim, analisaremos às experiências adotadas em diversos países, sobretudo sul-americanos, objetivando verificar se tal medida terá o condão de promover o induzimento de comportamentos saudáveis, consequentemente reduzindo às doenças crônicas não transmissíveis.

1. O FENÔMENO DA REGRESSIVIDADE, O SETOR DE BEBIDAS AÇUCARADAS E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

O sistema fiscal deve retratar a sociedade em relação ao seu tempo (VASQUES, 1999, p.12). O sociólogo fiscal Goldscheid, (GOLDSCHEID,1958, p.202) aludiu à importância de se acompanhar os tributos à luz do contexto em vigência, de tal forma, quando se analisa a moldura tributária do setor de bebidas açucaradas, especialmente quanto aos refrigerantes, constatam-se distorções de diferentes matizes.

De início, segundo o pensamento de Murphy e Nagel (2005, p. 101), a tributação possui duas principais funções:

(1) Ela determina que proporção dos recursos da sociedade vai estar sob o controle do governo para ser gasta de acordo algum procedimento de decisão coletiva, e que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos particulares. Essa é a repartição entre público e privado.

(2) Ela é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada quanto sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública. Essa é a distribuição.

Certamente, o setor de bebidas açucaradas não se coaduna com as supracitadas funções, pois, o atual desenho normativo tributário compele os atores econômicos a extração máxima de benefícios, fatores que determinarão a permanência ou não no mercado, tão importante quanto ao conjunto de barreiras nas cadeias produtivas que demandam grandes escalas nas operações, ou na redução sistemática de custos.

A peculiaridade não se esgota no campo econômico, pois os insumos produtivos utilizados basicamente para a elaboração de refrigerantes são: água, açúcar (edulcorantes), extratos concentrados e gás carbônico.

A fim de garantir vantagens em relação à concorrência, o Estado legitima que contribuintes produtores situados na Zona Franca de Manaus possam se valer de um conjunto de benefícios fiscais, abatimentos ou isenções de diversos tributos, que possibilitam desenvolver mecanismos de anular os efeitos decorrentes da própria tributação, com destaque para a isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre os concentrados e, a possibilidade de gerar o acúmulo de crédito aos compradores.

Esse panorama revela uma contraditória irracionalidade provocada pelo próprio Poder Público, pois, ao incentivar o setor concedendo benefícios fiscais, apenas às duas maiores empresas, que se diga de passagem, são norte-americanas, afetam a tributação sobre o consumo e deformam os efeitos pretendidos pela neutralidade tributária.

Ademais, esses causam um duplo prejuízo aos contribuintes. Enquanto de um lado há a concessão de benefícios fiscais a empresas estrangeiras, do outro, o próprio Estado arca com o ônus no tratamento de doenças crônicas não transmissíveis, resultante de seu esforço impeditivo de desestimular o consumo de bebidas açucaradas.

Essa ilógica deformação afronta princípios tributários constitucionais, como o da seletividade e da capacidade contributiva, legitimando e aprofundando a regressividade, de modo que consumidores-contribuintes são onerados de forma assimétrica e desigual. Ao seu turno, Derzi (2010, p. 1097) alude que:

[...] Tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo. Por isso, a Constituição Federal, seguindo a melhor doutrina, fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece em substituição, o princípio da seletividade para o Imposto sobre Produtos Industrializados e para o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços nos arts. 153, § 3º, I, e 155, ° 2º, III.

Ao conferir significativa distorção, perpetuando a assimetria no próprio mercado, produtores, inseridos ou não na Zona Franca de Manaus, recebem tratamentos tributários distintos, fazendo com que aquela jurisdição seja tratada como um local de mera atração de benefícios.

Nesse caso, a seletividade no mercado de bebidas açucaradas, essencial para definir a essencialidade em questão, se subtrai e, a quebra de isonomia entre contribuintes que se encontram em situações análogas se sobressai.

Dessa forma, a lógica que compele o raciocínio impõe uma análise que nos impede que apontamentos já consolidados sobre certos aspectos referentes ao conteúdo e ao alcance da capacidade contributiva e da seletividade sejam colocados na penumbra, o que reforça à regressividade tributária do setor.

Não por menos, esse poder/dever não pode resultar em arbitrariedade estatal em face dos direitos e garantias fundamentais em sentido amplo, sobretudo na distinção tributária entre atores econômicos de diferentes portes, no reforço de políticas tributárias discriminatórias e na incongruência lógica na aplicação da seletividade.

Nesse sentido, há de se concordar com as lições de Tipke (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, 2015, p.17-18):

O Direito Tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte.

No presente caso, a aplicação da técnica da progressividade, da seletividade e da isonomia devem ser observadas, em detrimento da subtração proporcional levada a cabo pela Administração Tributária.

De plano, a visão espelha a ausência da capacidade contributiva em prol do alcance indiscriminado da grande massa de contribuintes, que sem direito de escolha ou por ausência no poder de compra, são compelidos a participarem da circulação econômica e, nesse caso, optando, na grande maioria das vezes, pelo produto de menor onerosidade, nesse caso, sem qualquer apreço às questões nutricionais.

Isso destaca a necessidade de se aperfeiçoar a técnica da regressividade e da seletividade tributária quanto aos tributos sobre o consumo, tanto no sentido de proporcionar diferenças entre diferentes portes econômicos, quanto na capacidade de acesso a produtos com maiores densidades nutricionais, de modo que a sistemática creditória e o conjunto de benefícios fiscais merecem ser amplamente rediscutidos.

2. A TEORIA DE PIGOU COMO INSTRUMENTO DE REFORÇO DA EXTRAFISCALIDADE

Em 1920, o professor de economia política na Universidade de Cambridge, Arthur Cecil Pigou, com base em diversos exemplos, formulou o conceito de externalidade, editando a clássica obra *The Economics of Welfare*.

Pigou compreendeu as externalidades, pela impossibilidade de compensação de custos decorrentes de decisões que repercutem em benefícios ou prejuízos para outros. Dessa forma, pretendeu resolver o problema lançando mão da diferença entre o valor social e o valor privado dos bens, utilizando-se de impostos corretivos, ao passo que a própria tributação poderia corrigir as ineficiências do mercado. (PIGOU, 2021 apud VASQUES, 1999)

Assim, diversos países, ao instituírem impostos pigouvianos, objetivavam, no primeiro momento, induzir comportamentos pretendidos pelo poder estatal e na sequência, direcionavam os pensamentos sob os aspectos arrecadatários.

Não é diferente no setor de bebidas açucaradas, cujo panorama revela um duplo e perverso efeito, ao prevenir os malefícios à saúde na correção de

externalidades e, caso o contribuinte-consumidor resolva manter o comportamento prejudicial à saúde, a oportunidade de promover à alteração de hábitos.

Diversas críticas surgiram em torno deste modelo, centrados na dificuldade de se mensurar o custo da externalidade, de verificar a eficiência econômica em sua correção e na dificuldade na tomada de decisão a fim de se reparar suas incapacidades (VASQUES, 1999, p.208).

De plano, Andrade teceu críticas em relação às fórmulas adotadas, aludindo o excesso de paternalismo estatal político e a ineficiência quanto a intervenção estatal direcionada a um único produto para se evitar a obesidade (ANDRADE, 2022, p.2-3), o que se sugere uma ampliação na tributação de outros produtos processados ou ultra processados.

Não obstante, a própria Organização Mundial da Saúde (OMS) tem amplamente recomendado a utilização de instrumentos fiscais a serviço do desenvolvimento e da indução de políticas públicas e, nesse sentido, a extrafiscalidade resulta como um desses artifícios (PAN AMERICAN HEALTH ORGANIZATION, 2014, p.8).

A base teórica da extrafiscalidade foi objeto de estudo de Selligman e Wagner, referenciada na concepção da sua dupla finalidade, enfatizando o caráter político e social, contrapondo a técnica do individualismo e do isolacionismo econômico, até então advogada por Adam Smith (CALIENDO et al, 2018, p.99).

Wagner combateu o sentido da destinação única e exclusiva do tributo como elemento financiador do Estado, centrado apenas no viés econômico, propondo o desenvolvimento de uma função redistributiva que atenuasse as desigualdades e assegurasse o caráter indutor de determinados comportamentos (ADAMY, 2018, p.105).

Estes pensamentos consagraram a viabilidade do princípio republicano, cuja dependência e a adequada participação estatal no sucesso econômico, prepondera para justificar a intervenção e atuar na diminuição da desigualdade.

Dessa forma, a política tributária abdicou de sua função meramente fiscal, sob a base da doutrina positivista-fiscalista, passando a investigar um modelo calcado na indução permissiva de comportamentos pretendidos pelo Estado junto à sociedade.

Wagner já “defendia a indução do direito tributário como manifestação do poder estatal” (ADAMY, 2018, apud CALIENDO, 2018, p.106), promovendo a intercessão do pensamento econômico e jurídico, resultando assim na denominada extrafiscalidade.

Isso foi determinante para que o poder estatal atestasse a tributação como fator de indução de comportamentos ou de desestímulo de condutas indevidas ou não desejadas pelo Poder Público.

No entanto, esta nova concepção foi objeto de críticas de diversos doutrinadores, que centraram seus estudos apenas nas normas como elementos de um direito tributário puro e reducionista, declinando as finalidades, acepções fundamentais e o caráter extrajurídico dos fenômenos que alcançavam tais normas indutoras.

Nesse sentido, a extrafiscalidade passou a ser considerada um instrumento estatal que intervinha na economia com determinada finalidade, seja de caráter social, político, econômico ou moral, mas sempre alinhada aos preceitos constitucionais, conforme alude Becker (2007, p.629):

Nenhuma das reivindicações pleiteadas hoje sob o título de direitos sociais poderá alcançar seu objetivo sem uma intervenção do Estado na economia. [...] Ora, o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia. A utilização do instrumental jurídico-tributário com esta finalidade fez surgir, nos últimos anos, uma nova Ciência: a política fiscal.

No Brasil, além de Becker, coube ao doutrinador Ataliba lecionar e corroborar com tal entendimento, aludindo que a extrafiscalidade tem objetivos ordinatórios, por meio de instrumentos tributários com finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, políticos e econômicos pretendidos pelo poder estatal (ATALIBA, 1966, p.3).

Ataliba cita a resistência sofrida ao tempo da Constituição de 1937, destacando o pensamento esposado à época por Theotônio Monteiro de Barros:

“Para consecução de tais fins será o poder de polícia levado a estabelecer serviços públicos, aos quais imprimirá ou não um cunho de obrigatoriedade quanto ao consumo, conforme venha a ser indicado pela maior ou menor intensidade do interesse público em jogo. E, desses serviços públicos, em que a finalidade fiscal é puramente secundária, nascerão taxas cujo regime jurídico não poderá ser o mesmo existente para os tributos de fins exclusivos (Ataliba, 1966, p.6)”.

Ao final, tal pensamento foi esvaziado pela própria evolução da temática no tocante ao seu aspecto temporal, consolidado como lícito e de integral submissão aos regimes tributários e, utilizado potencialmente como instrumento tributário, apto a modular comportamentos sociais.

3. A TEORIA DA ILUSÃO FISCAL DE PULVIANI E OS EFEITOS DECORRENTES DO SETOR DE BEBIDAS AÇUCARADAS

O financista e economista italiano Amilcare Puviani, ao desenvolver a teoria da ilusão fiscal, compreendeu que o Estado, na condição de ente tributante, dispõe de instrumentos fiscais para alterar a percepção dos contribuintes quanto a real incidência da carga tributária, subestimando-a entre os próprios contribuintes.

Assim, ocorre um problema de ação coletiva, onde as benesses dessa ilusão são partilhadas por poucos, muito das vezes capitaneadas por lobbies ou ações orquestradas, mas, onerando toda a coletividade.

No caso do setor de bebidas açucaradas, por se tratar de uma tipologia de mercado de concorrência imperfeita, são as empresas que definem a oferta e a formulação de preços, evidenciado por vantagens tributárias, tanto no setor industrial, quanto no varejista.

Dessa integração entre o setor industrial e varejista, a legislação tributária permite que contribuintes industriais localizados na Zona Franca de Manaus se apropriem integralmente do crédito de IPI, ainda que não devido, o que distorce a neutralidade tributária, quando em comparação com empresas localizadas fora dessa jurisdição.

De idêntica forma, o setor varejista, sob o manto da Lei nº 13.907/2015, introduziu um regime próprio, possibilitando não apenas incentivos de PIS/COFINS para indústrias localizadas fora da Zona Franca de Manaus, mas redução à zero do PIS/COFINS devido pelos varejistas na hipótese de comercialização de refrigerantes.

Em ambas medidas, o caráter regressivo é reforçado, ofuscado pela não percepção do quanto se paga de tributos pelos contribuintes consumidores. Assim, a incidência tributária sobre o consumo, que tem como princípio a neutralidade, é decotada pelo conjunto de benefícios fiscais concedidos, mitigando princípios constitucionais consagrados. É o que, ao seu turno, aduz Gruppenmacher (2012, p.13):

Os benefícios e incentivos fiscais devem ser reconhecidos como instrumentos idôneos, sobretudo, quando buscam a redistribuição da carga tributária, o desenvolvimento econômico e social, a promoção do bem-estar familiar e a preservação do meio ambiente e de suas riquezas, sendo que no caso brasileiro deveria ter um viés de atender aos destinatários sociais, em regiões de menor desenvolvimento.

Constata-se, portanto, que a tributação sobre o consumo do setor de bebidas açucaradas encapsula o fenômeno da ilusão fiscal, tão somente pela perpetuação do caráter regressivo e ante a penumbra na identificação dos valores tributários efetivamente destacados e pagos pelos contribuintes.

4. A INSTITUIÇÃO DE UM TRIBUTO SOBRE OS REFRIGERANTES E AS EXPERIÊNCIAS COMPARADAS

A preocupação demonstrada em relação ao consumo de produtos alimentares saudáveis já é objeto de discussão desde o primeiro quadrante do último século, quando a Dinamarca foi o primeiro país do mundo a instituir tal medida, estabelecendo um valor fixo de DKK 1,64 por litro de refrigerante consumido (PAHO, 2015).

No entanto, foi a partir da virada do século, diante das recomendações da Organização Mundial da Saúde (OMS), que diversos outros países aceleraram o processo de implementação de uma tributação sobre bebidas açucaradas, conforme orientado na linha do tempo (WTO, 2022):



Fonte: (WHO,2022)

No caso dos países latino-americanos, destaca-se o caso da experiência mexicana, que detinha a posição de maior consumidor de bebidas açucaradas do mundo - com média de 163 litros por pessoa/ano.

Temendo o número de internações e mortes decorrentes de doenças crônicas não transmissíveis, tais como diabetes, obesidade, hipertensão, dentre outras, o país aprovou em 2013, um imposto sobre bebidas açucaradas, provocando a redução de 12% na compra desses produtos entre todas as classes sociais. Esses índices foram determinantes para reduzir o surto de obesidade que acometia o país (OPS,2015).

No tocante aos países sul-americanos, o processo não foi diferente. Motivados pelo aumento de mais de 100% no consumo de refrigerantes, no período entre 2000 e 2012, os casos de obesidade e doenças crônicas não transmissíveis cresceram em igual proporção (PAHO, 2015).

O processo foi deflagrado em 2006 pelo Suriname, seguido pelo Chile, Paraguay e Equador. No caso do Chile, quando incorporou em sua "*ley del impuesto especial sobre producción y servicios*", o item tributações extrafiscais sobre alimentos com alto teor de açúcar, com alíquotas diferenciadas conforme a quantidade e concentração, o país passou a ter resultados imediatos na redução da obesidade (CALIENDO, Paulo; SILVA, Bruno Costa, 2016, 191-210); (WHO, 2016).

De todos os países sul-americanos, apenas a Colômbia, a Venezuela e o Brasil ainda não instituíram tal medida. No caso da Colômbia, o país apresentou uma proposta em 2016, para instituir um imposto sobre bebidas açucaradas com alíquota de 20%, sendo rejeitada pelo Poder Legislativo, contradizendo a época o amplo apoio popular (JACOBS, Andrew; RICHTEL, Matt, 2017).

Ainda assim, o país conseguiu instituir, em 2019, um imposto sobre valor agregado (IVA), com alíquota de 19%, aplicado a todas as fases da cadeia de abastecimento, resultando diretamente no próprio consumo.

No Brasil, a questão é ainda mais preocupante, não só pela ausência de uma tipologia tributária específica para essa finalidade, mas pelos resultados crescentes de casos de obesidade, diabetes e hipertensão.

Em estudo recente, constatou-se que o país gasta quase R\$ 3 bilhões/ano com doenças causadas pelo consumo de bebidas açucaradas, quase R\$ 140 milhões usados para o tratamento de pessoas com obesidade e sobrepeso e R\$ 2,86 bilhões com as demais doenças, como diabetes tipo 2, doenças cardíacas e câncer (NILSON, Eduardo Augusto Fernandes; ANDRADE, Rafaella da Costa Santin; BRITO, Daniela Aquino de; OLIVEIRA, Michele Lessa de, 2020).

Ou seja, enquanto todos os demais instituíram medidas tributárias específicas para desestimular o consumo, no caso brasileiro criou-se um arcabouço de incentivos e estímulos creditórios que impulsionam o consumo de bebidas açucaradas.

Ainda que de forma tímida, o Poder Legislativo já manifestou sua preocupação. Ao investigar os projetos de lei em tramitação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, constatam-se dezenas que buscam instituir tratamentos tributários diferenciados para o setor de bebidas açucaradas, tanto propondo majorar a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quanto instituir uma Contribuição sobre a Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

Na Câmara dos Deputados, há o PL nº 8.675, de 2017 e diversos outros que estão em estágios menos avançados para a sua aprovação. No caso do Senado Federal, o projeto de lei que se encontra na iminência para votação é o PL nº 2183/2019, recentemente aprovado na Comissão de Saúde e Assistência Social

(CAS) e pendente de votação, desde o dia 25 de maio de 2022, na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE).

Destaca-se que todas essas propostas se coadunam com a Recomendação nº 21, de 9 junho de 2017, do Conselho Nacional de Saúde, que sugeriu ao antigo Ministério da Fazenda, atual Ministério da Economia:

“Que acolha as recomendações da Organização Mundial da Saúde (OMS) e aumente a tributação dos refrigerantes e outras bebidas açucaradas em, no mínimo, 20% por meio de tributos específicos com o objetivo de reduzir seu consumo e prevenir doenças;

Que utilize os recursos obtidos com o aumento de impostos para financiar políticas de enfrentamento à obesidade infantil.” (BRASIL, 2017)

Assim, caso o projeto de lei seja aprovado, não sofrendo nenhuma alteração, terá como fato gerador a comercialização da produção ou da importação, no mercado interno, de refrigerantes e bebidas açucaradas e alíquota ad valorem de 20%.

Essa opção dessa alíquota, segundo estudos da Fipe, tem potencial de provocar uma redução no consumo de 19,8% (Luciana & Haddad, 2020).

Não obstante, o projeto produziu diferentes manifestações na sociedade. O ex-secretário da Receita Federal do Brasil, Everardo Maciel, um dos mentores da criação das contribuições interventivas no domínio econômico, disse que “é uma excentricidade tributária criar uma Cide para conter o consumo de refrigerantes” (REVISTA EXAME ONLINE, 2022).

Não obstante, a maior preocupação reside no país de se posicionar como um dos poucos países da América do Sul, com resultados de doenças provocadas pela ingestão de bebidas açucaradas tão preocupantes, carecer de uma tipologia tributária específica apta a conter o consumo de refrigerantes.

É importante sublinhar, que a literatura consagrada assinala, que na seara tributária, qualquer medida não deve desacompanhada ou dissociada de políticas públicas em curso ou recomendadas, sob pena de se anular os efeitos pretendidos ou ainda, causar conflitos políticos ou axiológicos.

Resumidamente, a tabela em epígrafe evidencia o panorama tributário de medidas adotadas por países na América do Sul:

Tabela: Países que tributam bebidas açucaradas na América do Sul

País	Ano de implementação	Alíquota – Legislação
Argentina	Sim – 2018	Ad valorem – 25% - <i>Ley de Impuestos Internos N 24.674 Decreto N 2682-1979.</i>
Brasil	Em discussão - (CIDE - Refrigerantes)	Ad valorem – 20% - PL Nº 2183/2019.
Bolívia	Sim – 2018	Específica - <i>Directorio Actualización de la Alícuotas Específicas del ICE para la gestión 2019.</i>
Chile	Sim – 2014	Ad valorem - 18%, para bebidas contendo 6,25g de açúcar adicionado por 100ml. Bebidas com menos açúcar adicionado - 10% - <i>Ley N 21.045, D.O. 3 nov 2017 Decreto de ley N 825.</i>
Colômbia	Não *	*IVA – 19% - Aplicado a todas as fases da cadeia de abastecimento. Anteriormente aplicado apenas à fase de produção.
Equador	Sim – 2016	Imposto sobre consumo ad valorem + imposto sobre consumo baseado no teor de nutriente. Mista - <i>Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas, 2016.</i> US\$ 0,18 por 100 g de açúcar e bebidas com nível inferior de 2,5 g/100 ml ou, adicional de 10%, se superior a 2,5 g/100 ml.
Paraguai	Sim – 2015	Ad valorem – 5% - <i>Ley N 5538/15; Ley N 125/91.</i>
Peru	Sim – 2018	Ad valorem – 25% - Decreto Supremo N 091-2018-EF Título II - Decreto Supremo N 055-99-EF.
Suriname	Sim – 2006	Específica - S.B. 2006 no. 27.
Uruguay	Sim – 2019	Específica - Decreto 20.019; Decreto N 96/990; IMESI título 11-1996.
Venezuela	Não	

Fonte: (Sandoval et al., 2021, p.4 – adaptado e tradução livre)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em 2014, a Organização Pan Americana de Saúde (OPS), organização internacional que reúne os países do continente americano, incluindo o Brasil, assinaram o Plano para a Prevenção da Obesidade em Crianças e Adolescentes (OPS, 2104, Online).

Dentre as várias medidas propostas, destacam-se à implementação de políticas fiscais, tais como impostos sobre as bebidas açucaradas e sobre os produtos com alto valor energético e pobres em nutrientes, a regulamentação da comercialização e da rotulagem de alimentos, a melhora da alimentação escolar e dos ambientes de atividade física e a promoção da amamentação e da alimentação saudável.

Isso requer uma estrutura normativa diametralmente oposta ao que está posto no contexto normativo pátrio. Enquanto a Constituição dispõe no artigo 153, parágrafo terceiro, inciso I, que a seletividade, em função da essencialidade dos produtos deve ser observada, o que se presencia são alimentos com baixa densidade nutricional, dentre esses os refrigerantes, recebendo benefícios fiscais e atendidos por uma sistemática creditória vantajosa para o aumento da produção.

Ademais, ao descumprir a essência do princípio da essencialidade, o país declina a sua capacidade de induzir comportamentos saudáveis, concentrando apenas na tributação sobre o consumo e no aumento arrecadatório, resultando no incremento da própria regressividade tributária.

Dessa forma, medidas como essas, além de aumentar o grau de ilusão fiscal, causam externalidades negativas, pois, o que o governo arrecada, não supera os custos gerados para os tratamentos decorrentes de doenças crônicas não transmissíveis.

Assim, a técnica tributária mais apropriada, em consonância com os demais países sul-americanos, é a instituição de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre refrigerantes – CIDE Refrigerantes, cujo país aguarda sua aprovação.

Com alíquota determinada de 20%, a CIDE-Refrigerante é uma medida satisfatória, pois induzirá condutas saudáveis e substituição de produtos análogos em determinadas faixas de consumo, não obstante, a alteração de hábitos, sobretudo na classe mais pobre, dependerá de outros fatores, como a análise das elasticidades dos bens a serem consumidos.

Se tal medida não for acompanhada de medidas tributárias seletivas, no tocante aos demais produtos processados e ultra processados, corre-se o risco de

mitigar os efeitos pretendidos pela extrafiscalidade, de modo que essa deve ser apenas uma, dentre outras várias, que merecem apreciação do poder público.

Por fim, registra-se que a alíquota de 20%, conforme consta no PL nº 2183, é ad valorem. Experiências de diversos países do mundo constatam que a adoção de bases de cálculo aferidas pelo conteúdo de açúcar (por grama), pelo volume de bebida (por litro) ou pelo valor de venda do produto (porcentagem do preço) (MARRON, D.; GEARIN, M.; ISELIN, J.2015, p.2), são mais eficientes para o desestímulo de condutas indesejáveis. Nesse caso, portanto, a aferição pela quantidade de açúcar ou de edulcorantes artificiais seria a mais recomendável.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Regime Jurídico da Extrafiscalidade**. São Paulo: Publicado pela Universidade de São Paulo, 1966.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **Pesquisa de orçamentos familiares 2017-2018: análise do consumo alimentar pessoal no Brasil / IBGE**, Coordenação de Trabalho e Rendimento. - Rio de Janeiro: IBGE, 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 2183, de 2019**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=7939786&ts=1654269388160&disposition=inline>>. Acesso: 4 jul. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Saúde. **Recomendação nº 021, 9 de junho de 2017**. Disponível em: <<https://conselho.saude.gov.br/recomendacoes/2017/Reco021.pdf>>. Acesso: 4 jul. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Extrafiscalidade econômica: possibilidades e limites constitucionais**. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação, Porto Alegre, v.1, n.1., p.1-42, 2017.

CALIENDO, Paulo et al. **Leituras Clássicas de Direito Tributário**. In: ADAMY, Pedro. Adolph Wagner. Salvador: Jus Podium, 2018.

CALIENDO, Paulo; SILVA, Bruno Costa. **Direito à saúde, alimentação saudável e extrafiscalidade**. Revista de Direito do Consumidor. Coord. Claudia Lima Marques, V. 108, p. 191-210, 2016.

GOLDSCHIED, R. A. **Sociological approach to problems of public finance**. In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. (Eds.). *Classics in the theory of public finance*. London: MacMillan, 1958.

GRUPENMARCHER, Betina Treiger et al. **Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso-brasileiro**. In: GRUPENMARCHER, Betina Treiger (Org.). *Das Exonerações Tributárias: Incentivos e Benefícios fiscais*. Coimbra: Almedina, 2012.

JACOBS, Andrew; RICHTEL, Matt. **"She took on Colombia's Soda Industry. Then She was silenced"**. *The New York Times* (online). November 13th, 2017. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2017/11/13/health/colombia-soda-tax-obesity.html>>. Acesso: 4 jul. 2022.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Augustin Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

Lucinda CR, Haddad EA, coordenadores. Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE). ACT Promoção da Saúde. **Impactos sistêmicos das mudanças no padrão de consumo de bebidas açucaradas, adoçadas ou não, devido aos diferentes cenários de tributação**. São Paulo: FIPE/ACT Promoção da Saúde [Internet]; 2020. Disponível em: <<https://evidencias.tributosaudavel.org.br>>. Acesso: 4 de jul. 2022.

MARRON, Donald; GEARING, Maeve; ISELIN, John. **SHOULD WE TAX UNHEALTHY FOODS AND DRINKS?** Tax Police Center. Disponível em: <<https://www.urban.org/sites/default/files/publication/76316/2000553-Should-We-Tax-Unhealthy-Food-and-Drinks.pdf>>

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NILSON, Eduardo Augusto Fernandes; ANDRADE, Rafaella da Costa Santin; BRITO, Daniela Aquino de; OLIVEIRA, Michele Lessa de. **Custos atribuíveis a obesidade, hipertensão e diabetes no Sistema Único de Saúde, Brasil, 2018**. Disponível em: <<https://search.bvsalud.org/gim/resource/pt/biblio-1101762>> . Acesso: 4 jul. 2022.

ORGANIZACIÓN PAN-AMERICANA DE LA SALUD (OPS). **Experiencia de México en el Establecimiento de Impuestos a las Bebidas Azucaradas como Estrategia de Salud Pública. México: OPS, 2015**. Disponível em: http://iris.paho.org/xmlui/bitstream/handle/123456789/18390/978-92-75-31871-3_esp.pdf?sequence=5&isAllowed=y . Acesso: 4 jul. 2022.

ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE. **Plano de ação para prevenção da obesidade em crianças e adolescentes**. Washington, DC: OPAS; 2014. Disponível em: <http://www.paho.org/bra/images/stories/UTFGCV/planofactionchildobesity-por.pdf?ua=1>. Acesso: 4 jul. 2022.

PAHO - Pan American Health Organization. **Plan of Action for the Prevention of Obesity in Children and Adolescents. 3rd Directing Council 66th Session of the Regional Committee of WHO for the Americas.** Washington, PAHO, 2014. Disponível em: <https://www.paho.org/hq/dmdocuments/2015/Obesity-Plan-OfAction-Child-Eng-2015.pdf>. Acesso: 4 jul. 2022.

PAHO - Pan American Health Organization. **Ultra-processed food and drink products in Latin America: Trends, impact on obesity, policy implications.** Washington DC: World Health Organization, 2015.

REVISTA EXAME. Online. **Everardo Maciel: “criação da Cide-Refrigerantes é hipocrisia tributária.** Disponível em: <<https://exame.com/bussola/everardo-maciel-criacao-da-cide-refrigerantes-e-hipocrisia-tributaria>>. Acesso: 4 jul. 2022.

SANDOVAL RC, et al. **Impuestos selectivos al consumo de bebidas azucaradas en América Latina y el Caribe.** Revista Panamá Salud Publica. 2021;45:e124. <https://doi.org/10.26633/.RPSP.2021.124>. Acesso: 4 jul. de 2022.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

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

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). **Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases. Technical Meeting Report.** Genebra, Suíça, 2016. Disponível em: <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/250131/9789241511247-eng.pdf?sequence=1>. Acesso: 4 jul. 2022.

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). **Sugar-sweetened beverage taxes in the WHO European Region: success through lessons learned and challenges faced.** Copenhagen: WHO Regional Office for Europe; 2022. Disponível em: <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/351781/WHO-EURO-2022-4781-44544-63081-eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso: 4 jul. 2022.

6. OS BENEFÍCIOS DE IPI E ICMS NA ZONA FRANCA DE MANAUS NA CADEIA PRODUTIVA DE REFRIGERANTES



<https://doi.org/10.36592/9786554600071-06>

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho¹

INTRODUÇÃO

Foi com grande satisfação que recebemos o convite para participar desta obra coletiva que versa sobre o tratamento tributário dado às bebidas adoçadas, especialmente o refrigerante, e que busca mobilizar a comunidade acadêmica a voltar suas atenções para tão relevante questão – e seus impactos à saúde pública –, contribuindo, assim, para o aperfeiçoamento da legislação de regência.

Este artigo aborda um aspecto específico da referida temática, a saber: o regime tributário aplicável na Zona Franca de Manaus aos refrigerantes e aos produtos usualmente denominados “concentrados”, que são os preparos utilizados para elaboração de bebidas adoçadas e que estão classificados com a NCM² 2106.90.10.

1 A CRIAÇÃO DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Antes de abordarmos o atual regramento jurídico que disciplina a Zona Franca de Manaus, faz-se necessário situar sua criação no contexto das políticas do Governo Federal para o desenvolvimento da Amazônia.

As tentativas do governo brasileiro para desenvolver a Amazônia remontam a

¹ Doutor em Direito do Estado (Direito Tributário) pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE e pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Procurador do Estado do Amazonas. Representante Fiscal no Conselho de Recursos Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas – CRF/SEFAZ. Professor de Direito Constitucional e Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Amazonas – UFAM. Professor do Programa em Pós-Graduação em Direito – PPGDir da UFAM. Coordenador-Geral de Comissões da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Amazonas – OAB-AM. Diretor-Geral da Escola Superior da Advocacia do Amazonas – ESA-OAB-AM.

² NCM é uma sigla que significa Nomenclatura Comum do Mercosul, uma categorização de mercadorias adotada a partir de 1995 pelo Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai e que toma por base o Sistema Harmonizado (SH). Os códigos da NCM são compostos por oito dígitos, sendo os seis primeiros formados pelo SH, enquanto o sétimo e oitavo são específicos do Mercosul.

1912, quando foram adotadas as primeiras medidas objetivando defender a economia da borracha e promover a colonização do "Vale do Amazonas". Tais medidas, todavia, não lograram o êxito esperado.

Pode-se dizer que a primeira tentativa, embora infrutífera, de desenvolver a Amazônia deu-se com a criação do modelo original da ZFM. A Constituição de 1946, em seu art. 199, mencionava a obrigatoriedade da União implementar um "plano de valorização econômica da Amazônia"³.

Assim, em 23.10.1951, o deputado federal Francisco Pereira da Silva apresentou à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 1.310, criando o "Porto Franco de Manaus".

Na Câmara, referido projeto recebeu emenda por parte do relator, deputado Maurício Joppert, sob a justificativa de que a criação de uma zona franca se mostrava um instrumento de desenvolvimento para a região mais eficaz do que um porto franco⁴. Assim, instituiu-se a Zona Franca de Manaus pela Lei n. 3.173, de 06.06.1957, que assim dispunha em seu art. 1º:

É criada em Manaus, capital do Estado do Amazonas, uma zona franca para armazenamento ou depósito, guarda, conservação beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas⁵.

³ CF/1946: "Art. 199. Na execução do plano de valorização econômica da Amazônia, a União aplicará, durante, pelo menos, vinte anos consecutivos, quantia não inferior a três por cento da sua renda tributária. Parágrafo único. Os Estados e os Territórios daquela região, bem como os respectivos Municípios, reservarão para o mesmo fim, anualmente, três por cento das suas rendas tributárias. Os recursos de que trata este parágrafo serão aplicados por intermédio do Governo Federal". Ressalte-se que a Emenda Constitucional n. 21/1966 suprimiu o parágrafo único do art. 199 da CF/1946, que passou a vigorar com a seguinte redação: "Art. 199. Na execução do Plano de Valorização Econômica da Amazônia, a União aplicará, em caráter permanente, quantia não inferior a três por cento da sua renda tributária".

⁴ GARCIA, Etelvina. **Zona Franca de Manaus: história, conquista e desafios**. Manaus: Norma: Suframa, 2004, p. 36.

⁵ Semelhante era a disposição do art. 1º do Decreto n. 54.174, de 21.08.1964, que aprovou o Regimento Interno da Zona Franca de Manaus, que a definia como "(...) serviço estatal delegado, com autonomia administrativa, personalidade jurídica própria e vinculada ao Ministério da Fazenda (...)".

É importante destacar que, consoante explicitava o artigo 12 da Lei n. 3.173/1957, a Zona Franca de Manaus era considerada empreendimento coordenado com o *Plano de Valorização Econômica da Amazônia*. Por tal razão, o mesmo dispositivo legal determinava que as despesas de sua instalação, conservação e funcionamento correriam à conta da verba a que se referia o art. 199 da Constituição de 1946.

Na forma em que foi concebida originariamente, a ZFM tornou-se inoperante por falta de infraestrutura, não tendo chegado efetivamente a operar. A reestruturação da Zona Franca de Manaus, com o intuito de torná-la atuante, somente veio efetivar-se dez anos após sua instituição, quando o Governo Federal editou o Decreto-Lei n. 288, de 28.02.1967 (regulamentado pelo Decreto n. 61.244, de 28.08.1967), cujo artigo 1º está assim redigido:

“A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos”.

Confrontando a natureza originária da Zona Franca de Manaus (tal como instituída pela Lei n. 3.173/1957) com suas novas finalidades definidas pelo Decreto-Lei n. 288/1967, Rubens Gomes de Sousa ilustra bem a evolução da ZFM: “(...) de um simples entreposto aduaneiro, limitado a mercadorias estrangeiras destinadas ao consumo local, ou, eventualmente, à reexportação para outros países, a ZFM passou a ser um instrumento de promoção do desenvolvimento regional, visando à integração da Amazônia na comunidade econômica brasileira, através da criação de condições que lhe assegurem, nessa comunidade, o lugar que lhe compete em função do pleno emprego de suas capacidade potenciais”⁶.

Como se vê no art. 1º do Decreto-Lei 288/1967, a *definição* propriamente dita

⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. As isenções condicionadas e a Zona Franca de Manaus. **Revista de Direito Público**. v. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, julho-setembro/1970, p. 120.

do que vem a ser a ZFM encontra-se apenas na sua primeira parte: trata-se de “uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais”.

A segunda parte do dispositivo em questão indica a *finalidade* da instituição da referida Zona: criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam o desenvolvimento daquela região⁷.

A terceira e última parte enunciado sob exame expõe a *razão*, o motivo que conduziu à criação da ZFM: os fatores locais e a grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos. Nesse sentido, leciona Beatriz Stevenson Braga:

Na criação da Zona Franca de Manaus, o govêrno federal teve interêsse em contrabalançar as dificuldades de atração para investimentos. A implantação dessa zona completa as possibilidades abertas pela legislação de incentivos fiscais, ao fornecer vantagens adicionais à instalação de indústrias e importação de equipamento em sua área, objetivando, assim, compensar uma desigualdade, ocasionada pela falta de infra-estrutura e pelas grandes distâncias⁸.

2. A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DA ZONA FRANCA DE MANAUS

A atual Constituição brasileira é a única, em toda a história constitucional do País, na qual foi feita expressa menção à Zona Franca de Manaus. Com efeito, o êxito da ZFM enquanto modelo de desenvolvimento regional mereceu o explícito reconhecimento do Poder Constituinte Originário responsável pela Carta Brasileira promulgada em 05.10.1988, que, no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, garantiu sua manutenção “com suas características de área

⁷ Lembra Clélio Chiesa que uma das finalidades da criação da ZFM era estimular a ocupação do território amazônico, “com vistas não só ao desenvolvimento da região, mas também à segurança nacional, à medida que o território fosse sendo ocupado” (**A competência tributária do Estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 280). E, mais adiante, assevera o autor citado: “Vê-se, assim, que a Zona Franca de Manaus é um importante instrumento para se alcançar o tão almejado desenvolvimento e ocupação da região, visando a protegê-la de investidas externas” (Ob. cit. p. 281).

⁸ BRAGA, Beatriz Stevenson. A Zona Franca de Manaus. In: DÓRIA, Antônio Roberto. Sampaio (coord.). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: José Bushatsky, Editor, s/d., p. 227.

livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição". Tal disposição evidencia que, ainda em 1988 – portanto, mais de vinte anos após a criação da ZFM –, permanecia o interesse nacional na manutenção e proteção daquela área incentivada.

Quinze anos após a promulgação Constituição de 1988, a importância da ZFM como propiciadora do desenvolvimento econômico da Região Amazônica foi reconhecida uma vez mais, agora pelo Poder Constituinte Derivado, que promulgou Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, introduzindo no ADCT o artigo 92, que acresceu 10 anos ao prazo fixado no art. 40 do ADCT, tendo prorrogado, assim, o prazo da garantia constitucional outorgada à ZFM.

Também por obra do Poder Constituinte Derivado adveio a Emenda Constitucional n. 83, de 05.08.2014, que incluiu no ADCT o artigo 92-A, o qual acresceu 50 anos ao prazo de vigência da proteção constitucional à ZFM.

Da combinação dos artigos 40, 92 e 92-A do ADCT, merecem destaque as previsões no sentido da: (i) manutenção da Zona Franca de Manaus; (ii) com sua característica de área livre de comércio, de exportação e importação e de incentivos fiscais; (iii) assim permanecendo até 2073.

O Constituinte, como se vê, entendeu que a manutenção da ZFM como área de incentivos fiscais pelo prazo estabelecido no Texto Constitucional é o instrumento adequado para atuar positivamente em direção à busca da redução das desigualdades regionais que é um dos objetivos permanentes da República, consagrado no art. 3º, inciso III, da Constituição Federal.

Como bem observa Liziane Angelotti Meira, "o art. 40 do ADCT é uma norma de recepção, que não criou o regime especial da Zona Franca, apenas o recepcionou expressamente no sistema jurídico inaugurado pela Constituição de 1988"⁹.

O referido dispositivo, aliás, não apenas recepcionou a Zona Franca de Manaus, com sua característica de área de incentivos fiscais, mas protegeu tal região até o ano de 2073 (nos termos da prorrogação operada pelo artigo 92-A do ADCT).

Tal disposição não significa que em 2073, necessariamente, a ZFM deixará de

⁹ MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: IOB, 2002, p. 291.

existir, mas a garantia constitucional da sua manutenção é que desaparecerá. Nesse sentido é a precisa lição de Tercio Sampaio Ferraz Júnior, que ressalta não haver impedimentos para que o legislador ordinário, após a citada data e com fundamento nos artigos 3º, inciso III, e 170, inciso VII, da CF/1988, justifique “plenamente a continuidade da ZFM, se as circunstâncias e o interesse nacionais o recomendarem”¹⁰.

Retomando a análise dos artigos 40, 92 e 92-A do ADCT, é importante salientar que a proteção contida em tais dispositivos não se dirige, única e exclusivamente, aos incentivos fiscais em si, mas alcança a diferenciação de regime tributário que torne mais vantajoso da ótica fiscal, o desenvolvimento da atividade econômica naquela região do que em outras. Esta diferença no tratamento fiscal constitucionalmente reputada necessária e adequada para enfrentar outras diferenças inversas que a região apresenta comparativamente às demais regiões do País (floresta, distância em relação aos mercados consumidores etc.)¹¹.

A Constituição, nos artigos 40, 92 e 92-A do ADCT, manteve mais do que o simples texto da legislação vigente à data de sua promulgação. Com efeito, as referidas normas constitucionais possuem duas dimensões:

a) uma, *conservativa*, voltada para a legislação existente à data da promulgação da Constituição, que impede a legislação superveniente de diminuir o alcance das normas definidoras do regime jurídico da ZFM existente àquela data¹²;

¹⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Zona Franca de Manaus. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1096.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Reedição de medidas provisórias e abuso do poder de legislar – Incentivos à informática e ZFM. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 66. São Paulo: Dialética, março/2001, p. 136.

¹² É com fundamento nessa dimensão que sustentamos ser inconstitucional a Lei n. 8.387, de 30.12.1991, que excepcionou do regime jurídico geral previsto para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus os chamados “bens de informática”. É que o Decreto-Lei 288/1967 não previu originariamente a exclusão dos bens de informática do âmbito de aplicação dos incentivos concedidos àquela região. Assim, o teor do art. 40 do ADCT evidencia a intenção de fazer perdurar a ZFM com as características já existentes, sendo relevante atentar que à época da promulgação da Carta Magna a sistemática legal que regia esta zona de exceção não excluía de seu âmbito de incidência os bens de informática. Assim, como o regime da ZFM estava “constitucionalizado” pelo art. 40 do ADCT (atualmente prorrogado pelo art. 92 do ADCT), não poderia legislação infraconstitucional restringir o alcance de tal regime, sob pena de inconstitucionalidade. Pelo mesmo motivo era igualmente inconstitucional o inciso I do art. 77 da Lei n. 9.532, de 10.12.1997, que assim dispunha: “Art. 77. A aprovação de novos projetos, inclusive de expansão, beneficiados com qualquer dos incentivos fiscais a que se referem o Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, com as posteriores alterações, (...) e a Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991, fica condicionada à vigência de: I - lei complementar que institua contribuição social de intervenção no domínio econômico,

b) e outra, *dinâmica*, que projeta efeitos em relação à legislação que vier a ser editada posteriormente à promulgação da CF/1988 (ou seja, no curso do prazo mencionado no art. 40 e prorrogado pelos arts. 92 e 92-A do ADCT).

A primeira dimensão corresponde à análise estática do ordenamento jurídico (*nomoestática*), que, consoante leciona Paulo de Barros Carvalho, surpreende as unidades normativas num determinado instante (no caso, a data da promulgação da Constituição), como se fossem fotografadas¹³.

Já a segunda dimensão corresponde a uma análise dinâmica do funcionamento do ordenamento (*nomodinâmica*)¹⁴, atuando como um critério de verificação da constitucionalidade da *legislação futura*, ou seja, a legislação editada no período constitucionalmente assegurado à manutenção da ZFM deve atender a essa determinação, pois, se não o fizer, padecerá do vício de inconstitucionalidade.

Na perspectiva dinâmica da proteção constitucional à ZFM, esta sujeitar-se-á às disposições supervenientes à CF/1988 *desde que sejam mais favoráveis* que as do regime anterior à vigente Carta Constitucional¹⁵.

Ainda sobre a proteção constitucional à ZFM, faz-se necessário definir o sentido e o alcance da disposição contida no parágrafo único do art. 40 do ADCT, que tem o seguinte teor: "Somente por lei federal podem ser modificados os *critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus*" (destaque nosso).

Tal comando, como se vê, não permite que a legislação infraconstitucional reduza ou suprima os incentivos da ZFM, mas que altere as *condições* que devem ser preenchidas pelos futuros candidatos aos referidos incentivos. Estes, segundo a legislação infraconstitucional, devem satisfazer determinados *requisitos*, tidos como

incidente sobre produtos importados do exterior pelos respectivos estabelecimentos beneficiados". Não poderia uma norma infraconstitucional condicionar a aplicação do regime de incentivos da ZFM à instituição de uma CIDE, pois tal exigência não constava do texto do Decreto-Lei 288/1967 à época da promulgação da CF/1988.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 220.

¹⁴ Em tal análise, é possível investigar as constantes mutações do ordenamento, tanto no que diz respeito a criação de novas regras, como no que tange às transformações internas que o complexo de normas pode produzir (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. cit. p. 220).

¹⁵ Nesse sentido: GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Operações com destino à Zona Franca de Manaus – Interpretação do art. 40 do ADCT – Caráter conservativo e caráter dinâmico. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**. n. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril-junho/1993, p. 112.

convenientes pelo Poder Público¹⁶, para poder usufruir os incentivos inerentes àquela região. São esses *pressupostos* que a lei federal referida no parágrafo único do art. 40 do ADCT poderá alterar.

Portanto, a competência legislativa mencionada no parágrafo único do artigo 40 do ADCT não diz respeito à modificação da quantidade e/ou extensão dos benefícios de que goza a ZFM, mas, tão somente, à aptidão dos candidatos a tais incentivos. Inexiste, pois, contradição entre tal enunciado e o comando do *caput* do mesmo artigo, pois tais disposições tratam de matérias absolutamente distintas: este versa sobre os incentivos em si; aquele, sobre os critérios que devam ser atendidos para o gozo dos referidos incentivos¹⁷.

Ressalte-se que, em respeito à disposição do *caput* do art. 40 do ADCT, a disciplina legal dos critérios para a aprovação de projetos jamais poderá ser redutora ou eliminadora dos incentivos da ZFM¹⁸, não podendo, pois, criar dificuldades que inviabilizem aquele modelo de desenvolvimento regional que a Constituição houve por bem proteger.

3. INCENTIVOS DE IPI AOS CONCENTRADOS E REFRIGERANTES NA ZFM

Os benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na ZFM compreendem:

a) a suspensão do imposto devido na importação dos insumos industriais, que será convertida em isenção quando os produtos forem consumidos na ZFM ou ali utilizados na industrialização de outros produtos (art. 86, Decreto n. 7.212, de 15.06.2010); e

¹⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. "Zonas francas" como propostas de viabilidade econômica de áreas subdesenvolvidas: o caso brasileiro. In: BASTOS, Celso Ribeiro; TAVARES, André Ramos. **As tendências do direito público no limiar de um novo milênio**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 155.

¹⁷ Nesse sentido: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Incentivos fiscais – Zona Franca de Manaus/Parecer. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**. n. 22. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro-março/1998, p. 164; BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos fiscais – Zona Franca de Manaus/Parecer. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**. n. 22. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro-março/1998, p. 177-178.

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. v. 9. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 361.

b) a isenção concedida na saída do produto da fábrica na ZFM, na internação a qualquer ponto do país (art. 81, incisos I e II, Decreto n. 7.212/2010).

Tratando-se de bem de uso ou consumo final (como o refrigerante), a isenção do IPI é concedida, em cada caso, mediante resolução baixada pelo Conselho de Administração da Suframa¹⁹ – CAS, aprovando o projeto industrial da empresa, que deverá obedecer a processo produtivo básico (PPB) estabelecido pelo Poder Executivo (art. 7º, § 6º, Decreto-lei n. 288/1967, com redação dada pela Lei n. 10.176, de 11.01.2001).

Tratando-se, contudo, de bem intermediário (como o “concentrado”), é necessário, ainda, que o produto industrializado na ZFM seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do *caput* art. 6º do Decreto-Lei n. 1.435, de 16.12.1975, assim redigido: “Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei n. 291, de 28 de fevereiro de 1967”²⁰.

Sabe-se que o IPI é um tributo *plurifásico* – pois incide, *a priori*, em todas as fases ou etapas do processo de industrialização – e *não-cumulativo* – pois permite compensar o que *for devido* em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, inciso II, CF).

Por conseguinte, a isenção do IPI em uma operação, *em regra* – salvo determinação em contrário da legislação –, não implicaria crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes²¹.

¹⁹ Superintendência da Zona Franca de Manaus.

²⁰ No mesmo sentido é o disposto no art. 95, inciso III, do Regulamento do IPI (Decreto n. 7.212, de 15.06.2010): “Art. 95. São isentos do imposto: (...) III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei n. 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei n. 1.593, de 1977, art. 34). *Vide* Decreto-Lei n. 1.593, de 21.12.1977: “Art. 34 - São excluídos do benefício de que trata o artigo 6º do Decreto-lei n. 1.435, de 16 de dezembro de 1975, os produtos constantes da TIPI a seguir relacionados: I - o fumo, do capítulo 24; II - as bebidas alcoólicas das posições 22.03, 22.05 a 22.07 e subposições 22.09.02.00 a 22.09.99.00”.

²¹ Este é o entendimento do Supremo Tribunal Federal: “Ementa: IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em

No entanto, a operação de fabricação dos concentrados (extratos) na ZFM, apesar de isenta do IPI, *gera direito a crédito fiscal* para as empresas adquirentes de tais produtos (fabricantes de refrigerante), nos termos do § 1º do art. 6º do Decreto-Lei n. 1.435/1975, que tem a seguinte redação:

Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo *gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse*, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto (destaque nosso).

Trata-se, no caso, de *crédito fiscal presumido* (ou *simbólico*), assim considerado, pelo fato de, ao contrário dos créditos fiscais reais, não corresponder ao montante do imposto cobrado em operação ou prestação anterior. O valor do referido crédito fiscal presumido do IPI é definido com base na *alíquota que seria aplicável à operação anterior se não fosse isenta*.

Ao julgar os Recursos Extraordinários 596.614/SP²² e 592.891/SP²³, em que se discutia o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos sob o regime de isenção na ZFM, o STF firmou posição no sentido de reconhecer tal direito, tendo decidido que o creditamento do IPI incidente sobre tais insumos não viola o princípio da não-cumulatividade.

No citado julgamento foi fixada a seguinte tese de repercussão geral da questão constitucional reconhecida no RE 592.891 (Tema 322): "Há direito ao

decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI – CRÉDITO – DIFERENÇA – INSUMO – ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final" (RE 566819/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. em 29.09.2010, DJe-027 divulg 09-02-2011 public 10-02-2011). No mesmo sentido: RE 370682/SC, Rel. p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. em 25.06.2007, DJ 19.12.2007, p. 24; RE-AgR 550218/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, j. em 18.12.2007, DJe-099 divulg. 28.05.2009 public. 29.05.2009; RE-ED 370682/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. em 06.10.2010, DJe-220 divulg. 16.11.2010 public. 17.11.2010.

²² RE 596614/SP, Rel. p/ Acórdão Min. Edson Fachin, Pleno, j. em 25.04.2019, DJe-204 divulg. 19.09.2019 public. 20.09.2019.

²³ RE 592891/SP, Rel. Min. Rosa Weber, Pleno, j. em 25.04.2019, DJe-204 divulg. 19.09.2019 public. 20.09.2019.

creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT²⁴.

Reconheceu o STF que, em tais casos, a isenção do IPI consiste em incentivo fiscal regional de *status* constitucional, criado com fundamento no art. 43, § 2º, inciso III da CF, e que tal diferencial estabelecido pela Lei Maior, mais do que a regra da não-cumulatividade, é que orienta o aproveitamento do IPI envolvendo as aquisições oriundas da ZFM.

4. INCENTIVOS DE ICMS AOS CONCENTRADOS NA ZFM

Os arts. 149 e 150 da Constituição do Estado do Amazonas permitem que referida unidade da Federação conceda incentivos fiscais de ICMS para as atividades consideradas de *fundamental interesse* ao seu desenvolvimento.

Regulamentando tais dispositivos, tem-se atualmente a Lei n. 2.826, de 29.12.2003 (Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais)²⁵, esta, por sua vez, regulamentada pelo Decreto n. 23.994, de 29.12.2003.

Referida lei foi recentemente alterada pela Lei n. 5.750, de 23.12.2021, que, dentre outras modificações, prorrogou a vigência dos incentivos fiscais estaduais até 31 de dezembro de 2032.

Nos termos do art. 2º da Lei n. 2.826/2003, os incentivos fiscais destinados às empresas industriais e agroindustriais ²⁶ constituem-se nas seguintes

²⁴ No mesmo sentido: RE-ED 592891/SP, Rel. Min. Rosa Weber, Pleno, j. em 14.02.2020, DJe-053 divulg. 11.03.2020 public. 12.03.2020, republicação: DJe-003 divulg. 11.01.2021 public. 12.01.2021.

²⁵ Cabe destacar que a Lei Complementar n. 24, de 07.01.1975, que, regulamentando o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da CF, dispõe sobre os convênios para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, estabelece em seu art. 15: "O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas". Sobre o tema: RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Incentivos fiscais de ICMS e a Zona Franca de Manaus: a recepção do art. 15 da Lei Complementar 24/1975 pela Constituição de 1988. In: OLIVO, Luiz Carlos Cancellier de; MACHADO, Carlos Henrique; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira (Org.). *Direito tributário: homenagem ao professor Ubaldo Cesar Balthazar*. Florianópolis: Insular, 2017, p. 39-58.

²⁶ Note-se que apesar do art. 149 da Constituição Estadual autorizar o Estado do Amazonas a conceder incentivos para quaisquer atividades consideradas de fundamental interesse ao seu

modalidades, todas relativas ao ICMS (art. 155, inciso II, CF)²⁷: (i) crédito estímulo; (ii) diferimento; (iii) isenção; (iv) redução de base de cálculo e (v) crédito fiscal presumido.

De acordo com o artigo 150, § 1º, inciso IV, da Constituição Amazonense, os incentivos fiscais devem obediência, dentre outros princípios, ao da "gradualidade", que preconiza a concessão diferenciada do benefício de acordo com prioridades estabelecidas na lei²⁸. Decorre desse princípio que "o incentivo fiscal não será igual para todas as indústrias, podendo haver critérios diferenciados proporcionalmente à importância que o Estado atribua a determinada atividade econômica"²⁹.

Assim, considerando que os "concentrados" (NCM 2106.90.10) classificam-se como "bens intermediários" – pois são, nos termos do art. 11 da Lei n. 2.826/2003, "produtos industrializados destinados à incorporação no processo de produção de outro estabelecimento industrial" –, enquadrando-se, portanto, no inciso I do art. 10 da Lei n. 2.826/2003 ("bens intermediários, exceto o disposto no inciso seguinte"), conclui-se que têm direito ao incentivo de *crédito estímulo* – como tal considerado "o valor resultante da aplicação de percentual sobre o valor do saldo devedor do ICMS apurado na operação de saída do bem incentivado, a ser deduzido do imposto a pagar" (artigo 12-A, Lei n. 2.826/2003) – no nível de 90,25% (noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) (art. 13, inciso I, Lei n. 2.826/2003).

A Lei n. 2.826/2003 concede, ainda, diferimento de ICMS:

a) na importação do exterior de matérias-primas e materiais secundários destinados à industrialização de concentrados (art. 14, inciso I, alínea a); e

desenvolvimento, tais incentivos, nos precisos termos do art. 150 do mesmo diploma, somente podem ter por destinatárias as *empresas industriais*.

²⁷ No *caput* do art. 150, a Constituição Amazonense estabelece: "Os incentivos fiscais de competência do Estado são os relativos ao que trata o art. 145, I, 'b' desta Constituição, e destinar-se-ão às empresas industriais instaladas, ou que venham a instalar-se no Estado do Amazonas (...)". Considerando que o art. 145, inciso I, alínea b, da citada Constituição Estadual refere-se ao ICMS, conclui-se que os incentivos fiscais que o Estado do Amazonas está autorizado a conceder somente poderão ter por objeto o mencionado imposto, mas não os demais tributos estaduais, apesar da aparente autorização genérica concedida pelo art. 149 daquele diploma, assim redigido: "O Estado e os Municípios poderão conceder incentivos fiscais relativos aos *tributos* de sua competência e incentivos extrafiscais, para as atividades consideradas de fundamental interesse ao seu desenvolvimento" (destaque nosso).

²⁸ Disposição reproduzida no art. 2º, parágrafo único, inciso IV, da Lei n. 2.826/2003.

²⁹ ROCHA, Ernesto dos Santos Chaves da. **Decreto n. 23.994/03**: o regulamento dos incentivos fiscais estaduais da Zona Franca de Manaus. São Paulo: MP, 2008, p. 27.

b) na saída dos concentrados, quando destinados à integração de processo produtivo de estabelecimento industrial igualmente incentivado (art. 14, inciso II).

A empresa incentivada deverá recolher contribuição financeira, durante todo o período de fruição dos incentivos, em favor da Universidade do Estado do Amazonas – UEA³⁰, no valor correspondente a 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) sobre o faturamento bruto, sujeito a diferimento, quando se tratar das operações previstas no inciso II do art. 14 da Lei n. 2.826/2003 (art. 19, inciso XIII, alínea b, item 2, Lei n. 2.826/2003)³¹.

Vale destacar que para ser considerada de “fundamental interesse ao desenvolvimento do Estado”, para usufruir dos benefícios de que trata a Política Amazonense de Incentivos Fiscais, a atividade econômica desenvolvida pela empresa deve satisfazer pelo menos 4 (quatro) das condições estabelecidas no § 1º do art. 4º da Lei n. 2.826/2003, dentre as quais se destaca a promoção da “interiorização de desenvolvimento econômico e social do Estado” (inciso VI)³².

Considerar-se como promoção da interiorização de desenvolvimento econômico e social do Estado a circunstância do empreendimento localizar-se no interior do Estado e manter convênio de assistência técnica e/ou financeira com instituições de ensino agrotécnico localizadas no Estado (art. 4º, § 5º, incisos II e III, Lei n. 2.826/2003) e, além disso, em relação aos concentrados, base edulcorante para concentrados e extratos de bebidas, a indústria deverá observar, em cada período de apuração do ICMS, cumulativamente, as seguintes condições, na forma estabelecida em Resolução do Conselho de Desenvolvimento do Amazonas – CODAM (art. 4º, § 5º, inciso I, Lei n. 2.826/2003):

a) utilizar matérias-primas regionais e, adquirir no mercado local, materiais secundários e de embalagem;

³⁰ A contribuição à UEA, consoante decidiu o Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas não se enquadra na definição legal de tributo (art. 3º do Código Tributário Nacional e art. 9º da Lei n. 4.320/1964), porque *ausente a característica da compulsoriedade*, apresentando-se como mera contraprestação pecuniária ao benefício fiscal de ICMS (ADI n. 0001585-56.2010.8.04.0000, Rel. Des. Yedo Simões de Oliveira, Pleno, j. em 27.01.2014; Data de registro: 29.01.2014).

³¹ Neste caso, não se aplica a exigência do pagamento da contribuição em favor do Fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas – FMPES (art. 19, inciso XIII, alínea a, Lei n. 2.826/2003), nos termos do § 1º do art. 19 da Lei n. 2.826/2003.

³² Referida condição, contudo, *não é de satisfação obrigatória* na cumulatividade exigida no § 1º do art. 4º da Lei n. 2.826/2003, conforme estabelece o § 2º do mesmo artigo.

b) utilizar a mão-de-obra local;

c) contribuir ³³, também, em favor do Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI³⁴, contribuição que deverá ser recolhida nos termos do previsto no item 6 da alínea c do inciso XIII do art. 19 da Lei n. 2.826/2003³⁵.

O atendimento das condições específicas para o setor de concentrados é obrigatório para efeito do cumprimento do projeto de viabilidade econômica, sob pena da vedação da fruição do incentivo fiscal de diferimento ou do crédito estímulo, relativamente ao correspondente período de apuração do ICMS (art. 4º, § 7º, Lei n. 2.826/2003).

5. INCENTIVOS DE ICMS AOS REFRIGERANTES NA ZFM

Excluem-se dos incentivos de que trata a Lei n. 2.826/2003 a “fabricação de bebidas não alcoólicas, ressalvadas as elaboradas com extratos, xaropes, sucos, sabores ou concentrados à base de frutas e/ou vegetais integralmente processados por indústria localizada no Estado” (art. 8º, inciso VI, Lei n. 2.826/2003).

Portanto, a fabricação de refrigerantes cujo processo de industrialização utilize extratos, xaropes, sucos, sabores ou concentrados à base de frutas e/ou vegetais integralmente processados por indústria localizada no Amazonas pode usufruir dos incentivos da Lei n. 2.826/2003.

³³ Exceto para as indústrias que celebraram termo de acordo com o Governo do Estado anterior à Lei n. 2.826/2003, enquanto vigorar o termo (art. 4º, § 15, do Regulamento da Lei n. 2.826/2003, aprovado pelo Decreto n. 23.994/2003).

³⁴ A contribuição ao FTI, consoante decidiu o Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas não se enquadra na definição legal de tributo (art. 3º do Código Tributário Nacional e art. 9º da Lei n. 4.320/1964), pois *ausente a característica da compulsoriedade*, apresentando-se como contrapartida pecuniária ao benefício fiscal de ICMS (ADI n. 0001570-87.2010.8.04.0000, Rel. Des. Jorge Manoel Lopes Lins, Pleno, j. em 22.09.2014; Data de registro: 05.12.2014). Tal entendimento foi mantido, em grau de recurso, pelo Supremo Tribunal Federal (RE 993782/AM, Rel. Min. Dias Toffoli, decisão monocrática, j. em 01.02.2018, DJe-020 divulg. 02.02.2018 public. 05.02.2018).

³⁵ Lei n. 2.826/2003: “Art. 19. As empresas beneficiadas com incentivos fiscais deverão cumprir as seguintes exigências: (...) XIII - recolher contribuição financeira, em caráter irretroatável e irrevogável, durante todo o período de fruição dos incentivos, observadas as formas e condições estabelecidas em regulamento: (...) c) ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infra-estrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI, no valor correspondente a: (...) 6 - 1,5% (um e meio por cento) sobre o faturamento bruto relativo às operações com concentrados, base edulcorante para concentrados e extratos de bebidas, exceto nas operações com diferimento de que trata o inciso II do *caput* do art. 14;”.

Os refrigerantes, por se classificarem no inciso VIII do art. 10 da Lei n. 2.826/2003 ("bens industrializados de consumo não compreendidos nos incisos anteriores"), não se enquadrando na categoria de produtos prevista no inciso V ("bens de consumo industrializados destinados à alimentação, exceto o disposto nos incisos IV e VI") (art. 10, § 2º, da Lei n. 2.826/2003, acrescentado pela Lei n. 2.879/2004), têm direito ao incentivo de crédito estímulo no nível de 55% (cinquenta e cinco por cento) (art. 13, inciso III, Lei n. 2.826/2003).

Os refrigerantes, quando industrializados no interior do Estado, terão o nível de crédito estímulo acrescido de 20 pontos percentuais, exceto na hipótese dos §§ 3º e 9º do artigo 13 da Lei n. 2.826/2003, nos termos do § 4º do mesmo artigo.

Nos termos do artigo 15 da Lei n. 2.826/2003, as indústrias fabricantes de refrigerantes – por se qualificarem estes como bens finais – incentivadas pelo referido diploma legal fazem jus, ainda, a *crédito fiscal presumido de regionalização*, equivalente a alíquota interestadual do ICMS vigente nas vendas das regiões Sul e Sudeste (exceto do Estado do Espírito Santo) para o Estado do Amazonas – que é 7% (sete por cento)³⁶ – sobre o valor de aquisição do bem intermediário beneficiado pelo diferimento previsto no inciso II do art. 14 da Lei n. 2.826/2003.

6. A IMPORTÂNCIA DO SETOR DE CONCENTRADOS PARA A ZFM

Ao lado do setor eletroeletrônico e do de duas rodas, o setor dos concentrados é um dos de maior faturamento na ZFM sendo, ainda, um dos que mais utiliza mão de obra.

Atualmente, cerca de trinta indústrias compõem o polo de concentrados do Amazonas. Considerados os empregos diretos, indiretos e induzidos, tais indústrias são responsáveis por quase quinze mil postos de trabalho. Ressalte-se que, no caso particular dos concentrados, também está incluído o pessoal alocado nas seguintes

³⁶ As alíquotas de ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais são estabelecidas por resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros (art. 155, § 2º, inciso IV, CF). De acordo com a Resolução n. 22, de 1989, do Senado, a alíquota do ICMS nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas à Região Norte é de 7% (sete por cento) (art. 1º, parágrafo único, inciso II).

atividades:

a) na usina de açúcar no município de Presidente Figueiredo, no interior da Região Amazônica: plantação e colheita de cana e semente de guaraná, produção de açúcar cristal, de álcool neutro para fins industriais e de extrato de guaraná;

b) em diversos municípios no interior do estado: produção de açúcar mascavo, produção e colheita de sementes de guaraná e de frutas do cultivo regional, como açai e abacaxi³⁷.

Tais empregos proporcionam justamente o almejado objetivo de descentralizar o desenvolvimento econômico e espaiá-lo para municípios deslocados do eixo de Manaus.

Considerando que as indústrias de concentrados instaladas na ZFM são responsáveis por mais de 90% (noventa por cento) da fabricação do produto vendido para as indústrias nacionais de pequeno, médio e grande porte, conclui-se que todos os fabricantes brasileiros de refrigerantes também acabam por se beneficiar dos incentivos gerados a partir da operação no Polo Industrial de Manaus.

O setor é um dos poucos que tem a exigência regulamentar de aquisição de um alto índice de insumos regionais, razão pela qual é peça fundamental para a manutenção das cadeias de produção do guaraná, do açúcar e do açai.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil é um país de extensa dimensão territorial, cujo processo de desenvolvimento econômico, como bem observa Gilberto Bercovici, amparado nas conclusões de Celso Furtado, acabou por transformar algumas de suas regiões em pólos de desenvolvimento, mas deixando outras em nítida situação de estagnação econômica³⁸.

Tal situação de desequilíbrio – assim considerada por conservar dentro do

³⁷ SCHÖNTAG, José Antonio. **Os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus**: as matérias-primas regionais para produção de "concentrados". Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/shontag_incentivosfiscais_pt.pdf Acesso: 10 set. 2022.

³⁸ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 88.

mesmo território regiões com inúmeras disparidades – não passou despercebida pela Constituição Brasileira de 1988, que, em diversos de seus dispositivos, preconizou a redução das desigualdades regionais como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (artigo 3º, inciso III) e um dos princípios da ordem econômica nacional (artigo 170, inciso VII), tendo determinado, ainda, o enfrentamento de tais desigualdades ao tratar das regiões (artigo 43) e ao impor funções às leis orçamentárias (artigo 165, § 7º).

Em tal quadro, a Zona Franca de Manaus exerce um papel de destaque como mecanismo de redução das disparidades inter-regionais, ao atuar como instrumento de atração de investimentos para uma região que não teria, por si só, condições de atraí-los e, por conseguinte, de desenvolver-se no mesmo ritmo das regiões do País de maiores potencialidades. Consoante explana Daniela Ribeiro de Gusmão, “o favorecimento de uma região menos desenvolvida através do estímulo ao estabelecimento de novas empresas em seu território é uma atitude encorajada pelo ordenamento jurídico brasileiro, visto que dissemina o progresso tecnológico e fomenta o emprego nessas regiões, atenuando, em última análise, as disparidades regionais”³⁹.

Esta função dos incentivos fiscais – a de atuar como propulsores do equilíbrio entre regiões do País com distintas potencialidades – é consagrada na parte final do inciso I do art. 151 da Constituição Federal, que expressamente admite a concessão daqueles para o fim, segundo suas próprias palavras, de “promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”. Nesse contexto, a Zona Franca de Manaus – ZFM apresenta-se como exemplo de tal política econômica, consoante ressaltam Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:

“Quem conheceu o clima político econômico brasileiro anterior a 1967, sabe a expectativa que cercou a criação da Zona Franca de Manaus, como pólo de desenvolvimento, tendo por objetivo estimular a fixação do homem, atrair capitais, consumir matéria-prima local, criar um centro industrial e econômico-demográfico na região. Com isso, lançaram-se bases e meios propícios ao

³⁹ GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 56.

estabelecimento objetivo de condições concretas, de estável ocupação do território, tendo em vista também a segurança nacional". E concluem: "Daí o espírito estimulante da vasta e ampla legislação que veio implantar tais objetivos, implicando sacrifícios à União e até a Estados alheios à região, a bem da realização daqueles desígnios. O desenvolvimento da Amazônia foi, nesse momento, qualificado, acertadamente, como 'de interesse nacional'"⁴⁰.

Sobre a ZFM, enquanto propulsora do desenvolvimento da região na qual se encontra inserida, assevera Samuel Benchimol:

"Fundada numa filosofia de livre iniciativa e empresa privada, e com apoio de incentivos fiscais, ela conseguiu, neste curto espaço de tempo, romper o quadro de estagnação e decadência secular de uma sociedade que, desde o fim do ciclo da borracha, estava enclausurada no tempo, isolada no longínquo espaço e imersa na desesperança e pobreza, após haver perdido o melhor de suas lideranças empresariais, políticas e profissionais"⁴¹.

Nesse contexto, o setor de concentrados é o que mais agrega valor econômico-social para a região – e, também, para o País, pois todo o setor de bebidas não alcoólicas brasileiro é movimento pela indústria do Amazonas.

Assim, os incentivos fiscais que possibilitam a industrialização e desenvolvimento das indústrias de refrigerantes da ZFM representam custos irrisórios, ante o resultado social, econômico e ambiental que produzem fato que por si só, justifica a necessidade de evitar a crescente redução das vantagens fiscais da ZFM, frente ao restante do País.

A revogação de tais incentivos fiscais, se possível, representaria uma medida totalmente equivocada, pois atingiria não só as empresas da ZFM, mas toda a indústria brasileira de refrigerantes que se beneficia do crédito do IPI, provocando graves prejuízos pela diminuição de empregos e investimentos, além de impactar

⁴⁰ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Isenção para vendas para a ZFM – Finsocial e imposto sobre transporte. **Revista de direito tributário**. n. 41. São Paulo: Revista dos Tribunais, julho-setembro/1987, p. 206-207.

⁴¹ BENCHIMOL, Samuel. **Zona franca de Manaus**: pólo de desenvolvimento industrial. Manaus: Edição Universidade do Amazonas, 1997, p. 1.

negativamente a escala produtiva do insumo principal, o concentrado, cuja produção marginal criou uma importante plataforma de exportação, abastecendo os mercados da América do Sul e gerando resultados positivos e significativos na Balança Comercial do Estado do Amazonas e do Brasil⁴².

Ademais, outro aspecto importante é que as empresas da ZFM proporcionam uma alternativa econômica contra as atividades predatórias ao meio ambiente⁴³, pois graças a essa atividade ambientalmente correta no interior da Amazônia Ocidental é que foi possível manter intocado aproximadamente 98% da cobertura florestal original do Amazonas, circunstância que por si só, justifica a necessidade imperiosa de evitar a crescente redução das vantagens fiscais da ZFM frente ao restante do País, a fim de que possa continuar a preservação do ecossistema existente, em cujo cenário os incentivos fiscais são imprescindíveis.

Referências

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Isenção para vendas para a ZFM – Finsocial e imposto sobre transporte. **Revista de direito tributário**. n. 41. São Paulo: Revista dos Tribunais, julho-setembro/1987, p. 206-220.

BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos fiscais – Zona Franca de Manaus/Parecer. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**. n. 22. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro-março/1998, p. 167-183.

_____. "Zonas francas" como propostas de viabilidade econômica de áreas subdesenvolvidas: o caso brasileiro. In: BASTOS, Celso Ribeiro; TAVARES, André Ramos. **As tendências do direito público no limiar de um novo milênio**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 142-156.

BENCHIMOL, Samuel. **Zona franca de Manaus: pólo de desenvolvimento industrial**. Manaus: Edição Universidade do Amazonas, 1997.

⁴² SILVA, Antônio Carlos da. OF.GP.FIEAM n. 187/2021. Enviado ao Deputado Federal Fausto Ruy Pinato. Manaus, 14 de dezembro de 2021.

⁴³ Sobre a relação entre a ZFM e a preservação ambiental: GUSMÃO, Omara Oliveira de. Zona Franca de Manaus: extrafiscalidade, desenvolvimento regional e preservação ambiental. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). Tributação na Zona Franca de Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 159-175; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Aspectos ambientais da legislação de incentivos fiscais estaduais da Zona Franca de Manaus. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Amazonas*. v. 38-39. Manaus: Imprensa Oficial do Amazonas, 2018, p. 343-365.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

BRAGA, Beatriz Stevenson. A Zona Franca de Manaus. *In*: DÓRIA, Antônio Roberto. Sampaio (coord.). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: José Bushatsky, Editor, s/d., p. 219-245.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Zona Franca de Manaus. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1095-1106.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Incentivos fiscais – Zona Franca de Manaus/Parecer. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**. n. 22. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro-março/1998, p. 160-166.

GARCIA, Etelvina. **Zona Franca de Manaus**: história, conquista e desafios. Manaus: Norma: Suframa, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Operações com destino à Zona Franca de Manaus – Interpretação do art. 40 do ADCT – Caráter conservativo e caráter dinâmico. **Cadernos de direito tributário e finanças públicas**. n. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril-junho/1993, p. 103-118.

_____. Reedição de medidas provisórias e abuso do poder de legislar – Incentivos à informática e ZFM. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 66. São Paulo: Dialética, março/2001, p. 130-156.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. Zona Franca de Manaus: extrafiscalidade, desenvolvimento regional e preservação ambiental. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Tributação na Zona Franca de Manaus**: comemoração aos 40 anos da ZFM. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 159-175.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. v. 9. São Paulo: Saraiva, 1998.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: IOB, 2002.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Incentivos fiscais de ICMS e a Zona

Franca de Manaus: a recepção do art. 15 da Lei Complementar 24/1975 pela Constituição de 1988. In: OLIVO, Luiz Carlos Cancellier de; MACHADO, Carlos Henrique; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira (Org.). **Direito tributário**: homenagem ao professor Ubaldo Cesar Balthazar. Florianópolis: Insular, 2017, p. 39-58.

_____. Aspectos ambientais da legislação de incentivos fiscais estaduais da Zona Franca de Manaus. **Revista da Procuradoria Geral do Estado do Amazonas**. v. 38-39. Manaus: Imprensa Oficial do Amazonas, 2018, p. 343-365.

ROCHA, Ernesto dos Santos Chaves da. **Decreto n. 23.994/03**: o regulamento dos incentivos fiscais estaduais da Zona Franca de Manaus. São Paulo: MP, 2008.

SCHÖNTAG, José Antonio. **Os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus**: as matérias-primas regionais para produção de "concentrados". Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/shontag_incentivosfiscais_pt.pdf Acesso: 10 set. 2022.

SILVA, Antônio Carlos da. **OF.GP.FIEAM n. 187/2021**. Enviado ao Deputado Federal Fausto Ruy Pinato. Manaus, 14 de dezembro de 2021.

SOUSA, Rubens Gomes de. As isenções condicionadas e a Zona Franca de Manaus. **Revista de Direito Público**. v. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, julho-setembro/1970, p. 119-132.

7. A UNIFORMIZAÇÃO DE UM CONCEITO DE BEBIDA AÇUCARADA PARA FINS DE ELABORAÇÃO DE POLÍTICAS FISCAIS DE DESESTÍMULO AO CONSUMO E APOIO À SAÚDE PÚBLICA



<https://doi.org/10.36592/9786554600071-07>

*Lucas Holanda*¹

*Artur Hauser Schmitz*²

INTRODUÇÃO

A tributação sobre as bebidas açucaradas é um tema fortemente debatido no Poder Legislativo dos últimos anos, fator ocasionado pelo constante combate entre as indústrias do setor e os institutos de saúde que atuam no tema. Desta forma, a rixa interinstitucional é levada aos tribunais administrativos e judiciais, já que há margem de interpretação acerca do conceito de bebidas açucaradas frente a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e, conseqüentemente, suas repercussões fiscais.

Firmando a saúde como um direito fundamental e de dever de todos, a Constituição Federal - no seu Art 196 - reafirma a necessidade de promover o bem-estar e combater eventuais malefícios à higidez humana. Neste ponto, observa-se a plena necessidade do papel do CARF na promoção da pacificação jurisprudencial para que se possa estabelecer formas de conter e de diminuir a crescente incidência de moléstias ocasionadas pelo excessivo consumo destes produtos - obesidade e doenças cardiovasculares, por exemplo.

Em vista disso, atesta-se que o presente estudo exhibe os laços existenciais entre uma pretendida política fiscal de enfrentamento à obesidade e a ocorrência de precedentes acerca do tema, permitindo e arguindo a interconectividade dos conhecimentos constitucionais, tributários e sanitários, com o objetivo de

¹ Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Direito tributário pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Advogado tributarista. E-mail: lucasholandaadv@gmail.com.

² Graduando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS) e em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Pesquisador do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPQ). E-mail: arturhauserschmitz@gmail.com.

consubstanciar jurídica e jurisprudencialmente o desenvolvimento de técnicas eficientes para atingir o fim proposto ao longo deste estudo.

A presente pesquisa classifica-se como qualitativa e explicativa, baseada em fontes bibliográficas, documentais e jurisprudenciais. Foi utilizado o método indutivo para se chegar a um conceito adequado para as bebidas açucaradas.

Na primeira seção será abordada a tutela constitucional da saúde pública e a sua relação com a extrafiscalidade na tributação de refrigerantes, apontando-se os malefícios que tal produto traz a saúde humana e as formas pelas quais pode haver desestímulo ao consumo das bebidas. Na segunda seção serão apresentados alguns projetos de lei que tratam da temática.

Na terceira seção serão realizados apontamento sobre o atual regime fiscal empregado na tributação de refrigerantes e as vantagens que podem surgir a depender da logística adotada pelas indústrias do ramo. Na quarta e última seção serão observadas legislações e decisões de tribunais administrativos e judiciais que tratam de conceitos de bebidas açucaradas e refrigerantes, buscando-se uma maneira de uniformizar tais conceitos para facilitar a implementação das políticas fiscais necessárias retratadas em seções anteriores.

1 A TUTELA DA SAÚDE PÚBLICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A TRIBUTAÇÃO DE REFRIGERANTES

A Constituição brasileira elenca o direito à saúde como um dos pilares de sustentação das devidas garantias e direitos constitucionais previstos no ordenamento pátrio. De tal modo, o constituinte garantiu uma posição de destaque à saúde, vindo o art. 196 da Carta Magna prever que "A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação"³.

³ BRASIL, Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, 05 out. 1988.

Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso: 05 set. 2022.

Observa-se que a previsão constitucional recai sobre a diferenciação e a necessária atuação em conjunto de dois elementos essenciais no entendimento do papel da proteção à saúde no escopo constitucional: a adoção de políticas públicas que visem reduzir a incidência de doenças que possam gerar sérios riscos à integridade física (diabetes e hipertensão, por exemplo) e dever de garantir, igualmente o acesso aos serviços e tratamentos que combatam ou minimizem os efeitos destas patologias. No primeiro ponto, compreende-se que o consumo de bebidas açucaradas incrementa o risco de desenvolvimento destes diagnósticos, sendo o combate ao seu consumo extremamente necessário para a redução da sua incidência.

Para Silva “a função do alto índice glicêmico dessas bebidas há um aumento da ingestão calórica, o que pode levar ao aumento da adiposidade corporal, elevar o risco de obesidade e outras doenças crônicas degenerativas”⁴.

Já no segundo, reitera-se que o direito à proteção e a promoção da saúde são assegurados constitucionalmente, determinando, conseqüentemente, ao Estado uma série de deveres positivos nestas duas esferas (proteção e promoção), posição respaldada por Ingo Wolfgang Sarlet:

Mesmo assim, basta uma leitura superficial dos dispositivos pertinentes (arts. 196 a 200) para que se perceba que nos encontramos, em verdade, no que diz com a forma de positivação, tanto em face de uma norma definidora de direito (direito à saúde como direito subjetivo, de todos, portanto de titularidade universal), quanto diante de normas de cunho impositivo de deveres e tarefas, pois o art. 196 enuncia que a saúde é direito de todos e dever do Estado, além de impor aos poderes públicos uma série de tarefas nesta seara (como a de promover políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos, além de estabelecer o acesso universal e igualitário às ações e prestações nesta esfera)⁵.

⁴ SILVA, Danielle Cristina Guimarães da, et al. Consumo de bebidas açucaradas e fatores associados em adultos. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 24, p. 899-906, Rio de Janeiro, 2019.

⁵ SARLET, Ingo W.; MARINONI, Luiz G.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2022. E-book. 9786553620490. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620490/>. Acesso: 7 set. 2022.

Por conseguinte, a Constituição prevê o dever de *reduzir e recuperar*, sendo dada a mesma relevância para ambos os verbos, desencadeando uma política sanitária que deve atuar nestas duas vertentes, incluindo aquelas definidas pelo próprio Sistema Único de Saúde, previstas na Lei 8.080/90⁶.

O verbo “reduzir” pode ser demonstrado via a importância de implementação de programas de incentivo e de salvaguarda da saúde, tal como o “Saúde na Escola”, que visa combater a obesidade infantil⁷. O verbo “recuperar”, por sua vez, denota o tratamento posterior, quando a enfermidade já surgiu e pretende-se curá-la ou remedia-la.

Ocorre que, no cenário brasileiro atual, a prevenção não recebe atenção compatível com sua importância, tendo em vista que uma política de prevenção bem executada implica inclusive em redução de custos com recuperação.

Esta afirmação permite considerações contundentes acerca do papel constitucional da saúde: primeiramente, a prevenção de patologias graves encontra local de destaque nos objetivos traçados pelo constituinte a fim de prezar justamente pela saúde do presente e, principalmente, do futuro; segundo, a recuperação é, também, abordada como um dos pilares centrais do planejamento sanitário brasileiro, conforme o Art. 15, Inciso XVI da Lei 8.080/90: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, em seu âmbito administrativo, as seguintes atribuições: (...) XVI - elaborar normas técnico-científicas de promoção,

⁶ Art. 5º São objetivos do Sistema Único de Saúde SUS: I - a identificação e divulgação dos fatores condicionantes e determinantes da saúde; II - a formulação de política de saúde destinada a promover, nos campos econômico e social, a observância do disposto no § 1º do art. 2º desta lei; III - a assistência às pessoas por intermédio de ações de promoção, proteção e recuperação da saúde, com a realização integrada das ações assistenciais e das atividades preventivas.

Art. 6 (...) § 1º Entende-se por vigilância sanitária um conjunto de ações capaz de eliminar, diminuir ou prevenir riscos à saúde e de intervir nos problemas sanitários decorrentes do meio ambiente, da produção e circulação de bens e da prestação de serviços de interesse da saúde, abrangendo: I - o controle de bens de consumo que, direta ou indiretamente, se relacionem com a saúde, compreendidas todas as etapas e processos, da produção ao consumo; e II - o controle da prestação de serviços que se relacionam direta ou indiretamente com a saúde. (BRASIL, Congresso Nacional. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Diário Oficial da União, 19 set. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm. Acesso em: 05. Set 2022).

⁷ LOPES, Iraneide Etelvina; NOGUEIRA, Júlia Aparecida Devidé; ROCHA, Dais Gonçalves. Eixos de ação do Programa Saúde na Escola e Promoção da Saúde: revisão integrativa. **Saúde em Debate**, v. 42, p. 773-789, Rio de Janeiro, 2018.

proteção e recuperação da saúde"⁸. Sendo assim, reafirma-se a presença de normativas infraconstitucionais que definem as metodologias de atuação do Estado no ao direito fundamental à saúde e, além disso, na adoção de ferramentas tributárias que visem justamente este fim.

No que tange às ferramentas tributárias, destacam-se as normas tributárias de caráter extrafiscal que, nas palavras de Paulo Caliendo, são:

Normas jurídicas de competência tributária que visam à ordenação pública, à intervenção econômica ou redistribuição de renda, como o propósito específico de promover os direitos fundamentais previstos no texto constitucional. principalmente as relacionadas como a extrafiscalidade⁹.

A função precípua de todos os tributos consiste principalmente na arrecadação, no proveito de receitas para o Estado. No entanto, a depender da forma como são instituídos os tributos e as diferentes sistemáticas de tributação, é possível que algumas atividades sejam desestimuladas por serem muito onerosas ou incentivadas por serem pouco onerosas. A isso se chama extrafiscalidade.

Em se tratando de extrafiscalidade no campo da saúde pública, espera-se que produtos que fazem bem saúde tenham uma tributação reduzida e produtos que fazem mal tenham uma carga tributária mais elevada.

2. UMA BREVE ANÁLISE DOS PROJETOS DE LEI QUE TRATAM DE TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS AÇUCARADAS

Nos últimos anos, observou-se um acentuado confronto entre as indústrias de ultraprocessados - incluindo-se, também, a de bebidas açucaradas - acerca do aumento da carga tributária para este setor, fator alimentado por inúmeros Projetos

⁸ BRASIL, Congresso Nacional. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Diário Oficial da União, 19 set. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm. Acesso: 5 set. 2022

⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Editora Saraiva, 2020. E-book. ISBN 9788553616299. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616299/>. Acesso: 7 set. 2022.

de Lei que vislumbravam exatamente este fim, tendo, como últimos representantes, os PL's 8541/17 e 2.183/19, sendo aquele protocolado na Câmara dos Deputados, e este no Senado Federal. No primeiro projeto, há a proposta de incremento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) referente às bebidas açucaradas¹⁰. Já no segundo ponto, considera-se a implementação da CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) incidente sobre a comercialização da produção e da importação de refrigerantes e bebidas açucaradas, decorrendo, assim, uma clara política de extrafiscalidade¹¹.

Destarte, as intervenções legislativas são uma das esperanças para combater a grave crise sanitária ocasionada pelo consumo excessivo de açúcar e de gorduras, fator aumentado pelo período pandêmico vivido recentemente. Neste sentido, a redução da ingestão destes produtos é observada em países cuja situação socioeconômica é similar à brasileira, como no México¹².

¹⁰ Paulo Caliendo afirma que “um tributo que incide sobre a cadeia econômica que inicia na produção e vai até o consumo de bens e serviços em mercado. Sua incidência restringe-se, contudo, somente a uma fase desse processo: a industrialização. É um tributo de natureza indireta, visto que o encargo financeiro deste não é suportado diretamente pelo contribuinte de direito, mas transferido para o contribuinte de fato (consumidor)” (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2020. E-book. ISBN 9788553616299. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616299/>. Acesso: 7 set. 2022).

¹¹ Leandro Paulsen afirma que a CIDE é uma intervenção justamente voltada “à alteração da situação com vista à realização dos princípios estampados nos incisos do art. 170 da Constituição Federal. Assim, serão ações aptas a justificar a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico aquelas voltadas a promover, e.g., o cumprimento da função social da propriedade – de que é exemplo a contribuição ao Incra132 – (art. 170, III), a livre concorrência (art. 170, IV), a defesa do consumidor (art. 170, V), a defesa do meio ambiente (art. 170, VI), a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII), a busca do pleno emprego (art. 170, VIII) ou o estímulo às microempresas e às empresas de pequeno porte – do que é exemplo a contribuição ao Sebrae – (art. 170, IX)” (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. ISBN 9786555594706. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso: 7 set. 2022).

¹² Gabriel Freitas afirma que “quanto aos resultados, o relatório traz alguns pontos interessantes do trabalho feito no México. O primeiro deles se cerca dos dados já coletados e apresentados da evolução do consumo desses alimentos tributados no México. Com a política fiscal implementada desde 2013, os resultados já no final do ano demonstraram que o consumo de bebidas e alimentos açucarados havia diminuído em até 6%, chegando a 17% em dezembro de 2014. Comprovou-se a existência do efeito substituição, aumentando em 7% o consumo das bebidas que não foram tributadas” (FREITAS, Gabriel Buissa Ribeiro de et al. Política pública de enfrentamento à obesidade e tributação seletiva do ICMS na cesta básica: estudo de caso –México e Chile, Goiânia, 2020, p. 98)

3. O REGIME FISCAL DAS BEBIDAS AÇUCARADAS NO BRASIL COM ENFOQUE EM REFRIGERANTES

Ao contrário do que muito se comenta, não existem incentivos fiscais diretos a bebidas açucaradas no ordenamento brasileiro. Pelo contrário, é possível até mesmo vislumbrar algumas iniciativas isoladas de aumento da carga tributária desses produtos, a exemplo do que se vislumbra no Estado do Rio Grande do Sul, onde a alíquota de refrigerantes é de 20%¹³, e não de 17%, como é o padrão no estado.

No entanto, a legislação atualmente aplicável à matéria contém falhas que permitem a elaboração de estratégias de logística que garantem um tratamento tributário mais vantajoso. Uma delas é o fracionamento da produção industrial em duas etapas, a produção do concentrado de refrigerante e a produção do refrigerante propriamente dito.

Cervieri Junior explica que a produção pode ser feita em um único local, onde é produzido tanto o concentrado de refrigerante, o extrato da matéria prima que adicionado de água, gás carbônico, açúcar, entre outros componentes; quanto o refrigerante. No entanto, as grandes multinacionais fracionam o processo produtivo, produzindo o concentrado de refrigerante num lugar estratégico, próximo da matéria prima, para depois transportá-lo ao local onde esse produto é engarrafado com os demais componentes¹⁴.

A dinâmica de separar a produção industrial em duas etapas é essencial para reduzir a carga tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tendo em vista que este é um tributo não cumulativo. Paulsen explica que a não cumulatividade de um tributo é uma técnica que evita a incidência de imposto sobre imposto, permitindo que o IPI recolhido na venda do concentrado da bebida açucarada se torne um crédito a ser abatido do valor de IPI devido na operação seguinte¹⁵. A

¹³ RIO GRANDE DO SUL, Governo do Estado. **Decreto n. 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Diário Oficial do Estado, 27 ago. 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso: 2 set. 2022

¹⁴ CERVIERI JÚNIOR, Osmar. Panoramas setoriais 2030: bebidas não alcoólicas. In: **Panoramas setoriais 2030: desafios e oportunidades para o Brasil**. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, 2017, p. 72.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 162-163.

técnica é importante para garantir os direitos fundamentais dos contribuintes, mas no caso dos refrigerantes ela teve sua aplicação distorcida.

Ocorre que, por expressa determinação contida no Decreto nº 7.212 de 15 de junho de 2010, os produtos industrializados preparados na Zona Franca de Manaus são isentos de IPI, ainda que destinados a outros estados da federação¹⁶. Nesse contexto, estrategicamente é conveniente posicionar a fabricação de insumos de bebidas açucaradas na Zona Franca de Manaus, para se aproveitar da isenção.

Via de regra, se não há recolhimento de imposto na etapa anterior, não há motivos para usufruto do crédito na etapa seguinte, já que a sistemática de não cumulatividade funciona exatamente para evitar imposto sobre imposto. No entanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu abrir uma exceção no caso de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus, por entender que isso seria necessário para preservar o benefício conferido pela Constituição à região Norte¹⁷.

O resultado disso foi um crédito presumido conferido às empresas que adquiriam produtos da Zona Franca de Manaus, que pode ser entendido como uma parte do valor do imposto, correspondente à diferença entre o valor integral e o recolhido pelo contribuinte, que é suportado pelo Estado, e não pelo contribuinte, a título de subsídio¹⁸. Tal determinação valeu para todos os produtos produzidos na Zona Franca, não apenas os refrigerantes.

Ocorre que o lobby forte das multinacionais garantiu que, por muito tempo, a alíquota do concentrado das bebidas açucaradas fosse elevada acima do normal. Já

¹⁶ Art. 81. São isentos do imposto

II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico (BRASIL, Presidência da República. **Decreto n. 7.212 de 15 de junho de 2010**. Diário Oficial da União, 16 jun. 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso: 17 ago. 2022.

¹⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 592.891**. Relatoria da Ministra Rosa Weber. Julgamento em 25 abr. 2019. Diário de Justiça de 20 de setembro de 2019.

¹⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. *In*: GRUPENMACHER, B. T.; CAVALCANTE, D. L.; RIBEIRO, M. F.; QUEIROZ, M.E. **Novos horizontes da tributação**: Um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012, p. 33.

que o concentrado da bebida produzido na Zona Franca era isento de IPI, o aumento da alíquota apenas garantiria que o crédito presumido tomada pelas indústrias engarrafadoras fosse mais elevado. Por consequência, a carga tributária de IPI dos refrigerantes com industrialização fracionada seria zerada ou, na melhor das hipóteses, muito reduzida¹⁹.

Em resposta, foi editado o Decreto nº 11.052, de 28 de abril de 2022, que alterou para “zero” a alíquota dos concentrados de refrigerante²⁰, eliminando os créditos presumidos a que as indústrias engarrafadoras faziam jus. Tal medida foi fundamental na luta para o aumento da tributação dos refrigerantes, no entanto, teve sua eficácia suspensa por uma medida cautelar proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7153, sob o fundamento de que tal medida seria danosa para a economia da região norte do Brasil²¹. Infelizmente, o decreto presidencial era interessante, num contexto de saúde pública, mas a suspensão de seus efeitos levou a luta pela tributação dos refrigerantes à estaca zero.

Dessa forma, urge que seja desenhada uma tributação mais rigorosa para bebidas açucaradas, em especial os refrigerantes, para evitar que a indústria do ramo se aproveite de falhas na legislação para se utilizar de tais artifícios como o ora descrito.

4. EM BUSCA DE UNIFORMIDADE PARA O CONCEITO DE BEBIDAS AÇUCARADAS PARA FINS DE POLÍTICAS FISCAIS

A tributação como mecanismo de regulação de atividades rotineiras é pauta frequente de debates, nos quais se discute os próximos passos e alvos da chamada “extrafiscalidade”. Para se ter sucesso em tais políticas, demonstra-se necessária a devida análise do produto (ou serviço) a sofrer maiores (ou menores) encargos

¹⁹ ACT. **Nota de repúdio aos subsídios fiscais para refrigerantes pelo decreto n. 10.254/2020**, online, 2020. Disponível em: <https://actbr.org.br/post/nota-de-repudio-aos-subsidios-fiscais-para-refrigerantes-pelo-decreto-n-102542020/18318/>. Acesso: 6 fev. 2022

²⁰ BRASIL, Presidência da República. **Decreto nº 11.052 de 28 de abril de 2022**. Diário Oficial da União, 28 abr. 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/D11052.htm. Acesso: 17 ago. 2022.

²¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7153**. Relatoria do Ministro Alexandre de Moraes. Julgamento em 06 maio 2022. Diário de Justiça de 09 de maio de 2022.

fiscais. Neste sentido, a devida conceituação de bebidas açucaradas é extremamente necessária para nortear as consequências jurídicas-tributárias que englobam este mercado bilionário.

Como pilar para atingir tal objetivo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) procura, com base na legislação vigente (seja ela legal ou infralegal), analisar os compostos de tais produtos e, posteriormente, classificar uma determinada bebida como "açucarada". Compreendendo-se este propósito, passa-se a analisar as controvérsias acerca desta concepção, levando-se em conta a jurisprudência desta Corte, bem como normas infralegais que tratam da questão.

É inegável a relevância do papel exercido pela NCM no norteamo das decisões acerca da conceituação de bebidas açucaradas. Todavia, não se deve ignorar os esforços da legislação infralegal no tocante à classificação deste tipo de alimento. Em maio de 2021, fora publicada a Portaria nº 123²² do Ministério da Agricultura Pesca e Abastecimento (MAPA), na qual se vislumbra uma rica qualificação das mais diversas bebidas, incluindo as açucaradas. Logo, é indispensável uma análise mais aprofundada de tal aparato e, por conseguinte, das suas implicações práticas.

Neste primeiro excerto se destaca a clara tentativa de precisar conceitos dos produtos em questão, auxiliando, portanto, na devida compreensão dos elementos e das utilidades de cada uma das bebidas, tarefa necessária, inclusive, para auferir as suas devidas consequências jurídico-tributárias. A importância da portaria para este estudo resulta nas suas contribuições referentes às definições de refrigerantes²³,

²² BRASIL, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Portaria nº 123 de 13 de maio de 2021. **Estabelece os padrões de identidade e qualidade para bebida composta, chá, refresco, refrigerante, soda e, quando couber, os respectivos preparados sólidos e líquidos.** Diário Oficial da União 14 maio 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-mapa-n-123-de-13-de-maio-de-2021-319830736>. Acesso: 10 set. 2022..

²³ Refrigerante é a bebida gaseificada, obtida pela dissolução, em água potável, de ingrediente vegetal, adicionada de açúcar, devendo ser obrigatoriamente saturado de dióxido de carbono, industrialmente puro. (BRASIL, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Portaria nº 123 de 13 de maio de 2021. **Estabelece os padrões de identidade e qualidade para bebida composta, chá, refresco, refrigerante, soda e, quando couber, os respectivos preparados sólidos e líquidos.** Diário Oficial da União 14 maio 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-mapa-n-123-de-13-de-maio-de-2021-319830736>. Acesso: 10 set. 2022.

chás²⁴ e refrescos²⁵.

Importante ressaltar, entretanto, que tal classificação ainda não teve a sua estrutura totalmente apreciada pelo CARF, fato ocorrido, primordialmente, pela data recente na qual fora publicada. Todavia, caso esta classificação impere perante as demais, a percepção jurídico-administrativa de tais produtos seria extremamente facilitada, contribuindo, inclusive, para a resolução de novos desafios impostos ao CARF, já que são fonte de discordância no âmbito fiscal, conforme se observou no Acórdão nº 3202-000.080.

Antes da análise da decisão, atesta-se a necessidade de se analisar o disposto concernente à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), criada em 1995, sendo elemento essencial para a harmonização da união aduaneira do bloco econômico²⁶. Ademais, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) são essenciais para a respaldar tais conceituações.

Vale citar, nesse contexto, as caracterizações previstas nos NCM's 22.02 (que abrange refrigerantes)²⁷ e 20.09 (que abrange sucos de fruta)²⁸, que foram objeto do acórdão nº 3202-000.080, o qual desclassificou produtos desta posição para enquadrá-los naquela:

Assim, estabelece o Sistema Harmonizado que se for verificada qualquer alteração das características originais do produto, esse deixa de ser classificado como suco da posição 20.09, para ser enquadrado como produto da posição 22.02, que engloba bebidas como refrescos ou refrigerantes, cola, laranjadas ou

²⁴ Chá pronto para consumo é a bebida obtida pela maceração, infusão ou percolação de folhas e brotos de várias espécies de chá do gênero *Thea* (*Thea sinensis* e outras), de folhas, hastes, pecíolos e pedúnculos de erva-mate da espécie *Ilex paraguariensis* ou de outros vegetais, podendo ser adicionado de outras substâncias de origem vegetal e de açúcares (*Idem*).

²⁵ Refresco é a bebida pronta para o consumo, não fermentada e não alcoólica, obtida a partir do ingrediente vegetal diluído em água (*idem*).

²⁶ GOMES, Eduardo Biacchi. **Blocos econômicos e solução de controvérsias**: Uma análise comparativa a partir da União Européia e Mercosul, 2005, p. 8.

²⁷ Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas (BRASIL, Receita Federal. **Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados 2022**, 2022, *online*. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>. Acesso: 17 ago. 2022

²⁸ Sucos (sumos) de fruta (incluindo os mostos de uvas e a água de coco) ou de produtos hortícolas, não fermentados, sem adição de álcool, mesmo com adição de açúcar ou de outros edulcorantes. (*Idem*).

limonadas, constituídas por água potável comum, com ou sem açúcar ou outros edulcorantes, e aromatizadas com sucos ou essências de frutos.

A informação do MAPA é clara no sentido de que a adição de açúcar em quantidade superior ao limite, não implica desconsiderar ou descaracterizar o produto como suco. Desse procedimento resulta que o produto pode ser denominado de suco e como tal considerado por esse órgão mesmo que a ele sejam adicionados açúcares que ultrapassem, sem limitações, o percentual estabelecido pelo referido órgão. Tal informação demonstra tratar-se de critério diverso e que só é válido no âmbito desse órgão e para efeitos de seu registro e classificação como bebida, matéria de sua atribuição e competência²⁹.

Percebe-se, portanto, a ocorrência de uma divergência entre o entendimento do CARF com o do Ministério da Agricultura e Pecuária (MAPA) quanto à classificação de um produto em razão da quantidade de açúcar em seu conteúdo, reiterando-se a importância da avaliação multi e interdisciplinar por parte do CARF.

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, por exemplo, já se utilizou de definição prevista em norma infralegal, especificamente o Protocolo ICMS 11/91³⁰, cujo escopo trata acerca da substituição tributária nas operações que envolverem refrigerantes e outras bebidas (cervejas, água mineral ou potável e gelo), tendo como signatários os estados do Acre, Bahia, Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina, São Paulo e o Distrito Federal. Desta forma, este instrumento visa justamente tentar uniformizar a conceituação de uma série de bebidas, elencando, também, suas similares.

No quesito de refrigerantes, ele afirma, no Parágrafo Segundo da Cláusula Primeira que apresenta que "Para os efeitos deste protocolo, equiparam-se a refrigerante as bebidas hidroeletrólíticas e energéticas, classificadas nas posições

²⁹ BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n.º 11020.003447/2004-51, Acórdão n.º 3202-000.080. Terceira Câmara. Primeira Turma Ordinária. Relatoria do Conselheiro José Luiz Novo Rossari, Julgado em 03 de fev. De 2010. Diário Oficial da União de 09 de mar. de 2010.

³⁰. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo. (ACRE. Protocolo ICMS 11, de 23 de maio de 1991, *online*, Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/1991/pt011_91.htm. Acesso: 9 set. de 2022).

2106.90 e 2202.90 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, Sistema Harmonização - NBM/SH.".

Neste contexto, afirma-se que a própria legislação infralegal remonta aos instrumentos já citados, ou seja, existe uma clara tentativa de uniformizar os entendimentos acerca do assunto. Tais ações são visíveis, inclusive, em decisões dos Tribunais de Justiça dos Estados signatários, incluindo o Tribunal de Justiça gaúcho, o qual entendeu um contribuinte que comercializava bebidas energéticas deveria recolher o ICMS na modalidade substituição tributária em função da equiparação realizada pelo Protocolo³¹.

Por fim, rememora-se as especificidades que circundam a indústria de bebidas, cujos processos e insumos diferem entre si, ocasionando uma verdadeira batalha conceitual. Portanto, pode-se afirmar que a jurisprudência pátria – tanto administrativa quanto judicial – recorre aos conceitos estipulados nos mais diversos instrumentos (como portarias, protocolos, entre outros) justamente por necessitar de um devido norteamento. Em vista disso, demonstra-se a clara necessidade de unificar a classificação de bebidas açucaradas no menor número de materiais possível, a fim de facilitar o seu entendimento, permitindo, conseqüentemente, a construção eficiente de métodos que visem diminuir o consumo de bebidas açucaradas, seja pelo meio legislativo, seja pelo meio judicial.

Indispensável mencionar que a avaliação de cada produto deve carregar consigo as peculiaridades do caso *in concreto*, impossibilitando uma única catalogação massificada. Em outras palavras, seria impraticável e ineficiente, nos moldes jurisprudenciais atuais, a aglutinação de todas as bebidas açucaradas em um só modelo de classificação, ignorando, assim, as singularidades de cada processo produtivo e os ingredientes utilizados pelas mais diversas fabricantes de bebidas açucaradas.

³¹ A embargante é responsável pelo pagamento do ICMS, nas operações de venda de bebidas energéticas, sob o regime de substituição tributária, conforme cláusula 3ª, do Protocolo ICMS 11/91, uma vez que é o remetente da mercadoria. (RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração Cível nº 70069355220, Vigésima Primeira Câmara Cível, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em: 17 ago. 2021, Diário Oficial do Estado 02 set. 2021).

CONCLUSÃO

O direito fundamental à saúde pública tem previsão constitucional e é muito importante à sociedade brasileira, o que não impede que este sofra pequenas violações contínuas, como se observa com a bebidas adoçadas, as quais provocam doenças como diabetes e obesidade, quando consumidas em excesso.

Os tributos têm importância nas políticas de contenção ao consumo desenfreado de refrigerantes, mas a legislação atual contém uma série de falhas que permite a adoção de estratégias tributárias que conferem tratamento tributário favorável à indústria do ramo. Tais circunstâncias levam à necessidade de revisão do regime fiscal vigente para refrigerantes, contudo, tal providência não é tão simples.

A falta de uniformidade quanto à interpretação do que se entende por bebidas adoçadas dificulta consideravelmente a estruturação de uma política fiscal adequada para garantir o efetivo aumento da carga tributária de refrigerantes, medida essencial para provocar o desestímulo ao consumo de bebidas açucaradas.

Dessa forma, é fundamental que haja uma harmonização dos conceitos inerentes a tais produtos, por meio de uma legislação sólida e unificada, fulcrada em conceitos que partam de estudos interdisciplinares provenientes tanto de profissionais técnicos no assunto quanto de juristas. Além disso, o respeito e aplicação de tais normativas por parte dos tribunais administrativos e judiciais é fundamental para o sucesso dessa implementação, que será o alicerce de uma política fiscal de sucesso que tenha por objetivo o desestímulo ao consumo de refrigerantes.

REFERÊNCIAS

ACRE. **Protocolo ICMS 11**, de 23 de maio de 1991. Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo. Disponível em:
http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/1991/pt011_91.htm.
Acesso: 29 set. 2022.

ACT. **Nota de repúdio aos subsídios fiscais para refrigerantes pelo decreto n. 10.254/2020**, *online*, 2020. Disponível em: <https://actbr.org.br/post/nota-de-repudio-aos-subsidios-fiscais-para-refrigerantes-pelo-decreto-n-102542020/18318/>. Acesso: 6 fev. 2022.

BRASIL, Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, 05 out. 1988. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso: 5 set. 2022.

BRASIL, Congresso Nacional. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Diário Oficial da União, 19 set. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm. Acesso: 5. Set 2022

BRASIL, Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Portaria nº 123 de 13 de maio de 2021. **Estabelece os padrões de identidade e qualidade para bebida composta, chá, refresco, refrigerante, soda e, quando couber, os respectivos preparados sólidos e líquidos**. Diário Oficial da União 14 maio 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-mapa-n-123-de-13-de-maio-de-2021-319830736>. Acesso: 10 set. 2022.

BRASIL, Presidência da República. **Decreto n. 7.212 de 15 de junho de 2010**. Diário Oficial da União, 16 jun. 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso: 17 ago. 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 592.891**. Relatoria da Ministra Rosa Weber. Julgamento em 25 abr. 2019. Diário de Justiça de 20 de setembro de 2019.

BRASIL, Presidência da República. **Decreto nº 11.052 de 28 de abril de 2022**. Diário Oficial da União, 28 abr. 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/D11052.htm. Acesso: 17 ago. 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7153**. Relatoria do Ministro Alexandre de Moraes. Julgamento em 06 maio de 2022. Diário de Justiça de 09 de maio de 2022.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo n.º 11020.003447/2004-51. Acórdão n.º 3202-000.080**. Relatoria: José Luiz Novo Rossari. Data de Julgamento: 03 de fevereiro de 2010. Diário Oficial da União de 09 de março de 2010.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2020. E-book. ISBN 9788553616299. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616299/>. Acesso: 07 set. 2022.

CERVIERI JÚNIOR, Osmar. Panoramas setoriais 2030: bebidas não alcoólicas. In: **Panoramas setoriais 2030: desafios e oportunidades para o Brasil**. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, 2017, p. 72.

FREITAS, Gabriel Buissa Ribeiro de et al. **Política pública de enfrentamento à obesidade e tributação seletiva do ICMS na cesta básica: estudo de caso—México e Chile**, Goiânia, 2020, p.98.

GOMES, Eduardo Biacchi. **Blocos econômicos e solução de controvérsias: Uma análise comparativa a partir da União Européia e Mercosul**, Curitiba, 2005, p. 8.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, B. T.; CAVALCANTE, D. L.; RIBEIRO, M. F.; QUEIROZ, M.E. **Novos horizontes da tributação: Um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 33.

LOPES, Iraneide Etelvina; NOGUEIRA, Júlia Aparecida Devidé; ROCHA, Dais Gonçalves. Eixos de ação do Programa Saúde na Escola e Promoção da Saúde: revisão integrativa. **Saúde em Debate**, v. 42, p. 773-789, Rio de Janeiro, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 162-163.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. E-book. ISBN 9786555594706. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso: 7 set. 2022.

RIO GRANDE DO SUL, Governo do Estado. **Decreto n. 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Diário Oficial do Estado, 27 ago. 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso: 2 set. 2022

RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração Cível Nº 70069355220**. Relatoria de Marco Aurélio Heinz. Julgado em: 17 de agosto de 2021. Diário Oficial do Estado de 02 de setembro de 2021.

SARLET, Ingo W.; MARINONI, Luiz G.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2022. E-book. 9786553620490. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620490/>. Acesso: 07 set. 2022.

SILVA, Danielle Cristina Guimarães da et al. Consumo de bebidas açucaradas e fatores associados em adultos. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 24, p. 899-906, Rio de Janeiro, 2019.

8. EXTRAFISCALIDADE E O SIN TAX: UM ESTUDO A PARTIR DP BRASIL E DA EXPERIÊNCIA MEXICANA¹



<https://doi.org/10.36592/9786554600071-08>

*Stefanie Turatti*²

*Victória Maltchik Salles Jung*³

INTRODUÇÃO

A defesa da saúde passou a ser objeto constitucional recentemente. Ainda que a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada no regime de Getúlio Vargas no ano de 1934, sugere a competência concorrente entre a União e os estados-membros para cuidar da saúde, ela se limitou, assim como as vindouras, a discutir questões de competência (DALLARI, 2009). Noutros termos, não se reconhecia o caráter de essencialidade e fundamentalidade, que hoje se conferem aos direitos fundamentais, à tutela da saúde.

No final da década de 80, porém, começaram os movimentos populares visando a redemocratização do país, quando, de maneira inédita, a participação popular culminou numa nova política de saúde (DALLARI, 2009). Como resultado, apresentou-se um projeto popular de emenda constitucional com fito de inserir esse direito ao texto constitucional (WERNER, 2018). Embora as modificações no projeto apresentado, o legislativo aprovou o clamor popular.

Desde então, o direito à saúde está previsto no artigo 6º da Constituição Federal de 1988 (CF/88) (BRASIL, 1988). Na oportunidade, não se optou por alocar o direito à saúde no rol taxativo do artigo 5º, onde se localizam os direitos fundamentais, Ingo Sarlet (2021, pp. 91), porém, defende a viabilidade de atribuir-se a qualidade de fundamental a determinados direitos sociais. Portanto, sob a

¹O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001.

² Advogada tributarista. Mestranda em Direito na área de Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado pela PUCRS. Bolsista CAPES. Membro do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário - GTAX. Pós-graduanda em Direito Tributário pelo IBET.
E-mail: s.turatti@edu.pucrs.br

³ Advogada licenciada. Mestranda em Direito na área de Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado pela PUCRS. Bolsista CAPES. Membro do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário - GTAX. E-mail: victoria.maltchik@acad.pucrs.br

justificativa de se desdobrar de um outro direito fundamental, expresso no *caput* do artigo 5º, qual seja: o direito à vida (BRASIL, 1988), bem como do princípio da dignidade da pessoa humana, o direito à saúde pode ser compreendido enquanto um direito fundamental.

Com Ingo Sarlet (2021, 68) aprendemos que os direitos podem ser didaticamente separados por períodos, denominados, pelo autor, de dimensões. Ao que importa, o doutrinador leciona que os direitos de segunda dimensão trazem discussões sobre igualdades; são os direitos sociais e econômicos, nos quais se espera uma atuação do Estado e, por isso, são considerados de caráter positivo (SARLET, 2021, p.68).

Seguindo essa premissa, o direito à saúde, quando classificado, aparece no grupo de direitos de segunda dimensão. Ocorre que, como já elucidado, a saúde está diretamente relacionada com o direito à vida, direito protegido, de acordo com (SARLET, 2021), desde a doutrina estoico-romana e o cristianismo, mas tendo como marco importante a Idade Média. Com isso, pode-se entender que, devido à relação que guarda com o direito à vida, o direito à saúde se faz presente em todas as dimensões. Novamente, o objetivo aqui é atribuir o mais alto grau de essencialidade da tutela deste direito.

Os direitos fundamentais, principalmente os prestacionais, têm um custo para sua efetivação, precisando, desse modo, ser adimplido mediante o cumprimento de deveres fundamentais atribuídos a cada indivíduo (MEDEIROS, 2004). Em síntese, justamente pelos titulares terem direito à saúde, enfrentam, paralelamente, um compromisso com o patrocínio dela. Parecido é o entendimento de (DIMOULIS; MARTINS, p.64): "Nesses casos, o dever fundamental obriga os particulares a uma atuação positiva. Seu intuito é contribuir para a implementação de direitos fundamentais de terceiros." Do mesmo modo, (CANOTILHO, 1998, p. 439) afirma que os direitos sociais apenas existirão se e quando houver dinheiro nos cofres públicos.

Nesse sentido, a principal forma do Estado arrecadar os valores necessários para fomentar a pesquisa científica na área da saúde, a capacitação de profissionais, bem como o desenvolvimento do sistema público de saúde, é mediante a arrecadação de tributos, dever fundamental. Mesmo que haja divergência doutrinária, majoritariamente defende-se que os deveres fundamentais, como

conceituação (NABAIS, 1998, p.101), são encargos comunitários sobre o funcionamento de se viver numa sociedade. Ademais, o direito tributário pode atuar como forte estimulador ou desestimulador de condutas dos consumidores; através da extrafiscalidade, o ente público pode promover políticas públicas, como o acesso à saúde.

Não obstante, o recorte deste trabalho é estudar, como melhor abordar-se-á nas próximas seções, como a extrafiscalidade pode resultar nas escolhas dos consumidores por produtos mais ou menos nocivos à saúde, mais especificamente, como a extrafiscalidade atua no *Sin Tax* (tributação do pecado). A fim de melhor visualizar os resultados, demonstrar-se-á como a matéria aparece no Brasil e no México.

2 O estímulo e desestímulo do consumo a partir da extrafiscalidade

Inicialmente, cumpre rememorar que os direitos fundamentais possuem um custo para sua efetivação. Sobre as formas de obtenção de receita pelo Estado, Aliomar Baleeiro (2008, p.149) escreve:

[...] para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam a força empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel.

Na concepção de Humberto Ávila (2009, p. 307) ainda que o Poder Legislativo não tenha a intenção de impulsionar determinado comportamento, positivo ou negativo, o contribuinte será afetado em sua atividade pelo simples fato de haver um aumento ou redução de carga fiscal sobre determinado serviço, ou produto. Isso porque, as normas fiscais também são capazes de influenciar o comportamento dos contribuintes-consumidores; isso significa dizer que mesmo aquelas normas que possuem, *prima facie*, caráter meramente fiscal, também induzem comportamentos.

Se o caráter indutor de comportamento e escolhas é notado nas normas fiscais, as normas extrafiscais potencializam isso. Para José Casalta Nabais (1998), a extrafiscalidade pode ser caracterizada como grupo de normas que, mesmo pertencendo ao Direito Fiscal, não objetiva a obtenção de receitas para o Estado, mas busca realizar determinada finalidade econômica ou social. Percebe-se, então, que a definição de tributos transcende a definição meramente relacionada à prestação pecuniária.

Especificamente sobre o conceito da palavra “extrafiscalidade”, Diego Bomfim (2014, p. 25) expõe:

O ponto de partida para a definição do termo pode ser sua análise etimológica, tomando-se o prefixo “extra” como transmissor da ideia de exclusão de tudo aquilo que não seja vinculado à “fiscalidade”, i.e., que não esteja vinculado à atividade de arrecadação, de transferência de recursos dos particulares ao Estado mediante tributos. O prefixo “extra”, portanto, é utilizado para indicar outras funções que podem ser exercidas pela tributação e que não vinculam diretamente à função arrecadatória, o que é absolutamente diferente de considerá-lo como excludente do próprio campo tributário. No contexto em que a expressão é empregada, o vocabulário “fiscalidade” não pode ser tomado como sinônimo de tributação, mas como sinônimo de arrecadação (grifos do autor).o, é o poluidor obrigado, independentemente da existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade. O Ministério Público da União e dos Estados terá legitimidade para propor ação de responsabilidade civil e criminal, por danos causados ao meio ambiente. (BRASIL, 1981)

Em consonância, (ATALIBA, 1966) leciona que o direito tributário, sobretudo a extrafiscalidade, pode alcançar finalidade para além das estritamente financeiras; o autor aponta que a matéria pode regular a sociedade, economia e política. Dessa maneira, resta evidente que o Direito Tributário conta com ferramentas, como a extrafiscalidade, que auxiliam na efetivação de direitos fundamentais, no caso deste trabalho, direito fundamental à saúde.

Oportunamente, poder-se-ia abordar o tema de eficácia horizontal dos direitos fundamentais, em que coloca os particulares enquanto coobrigados do Poder Público na tutela desse direito (SARLET, 2021). Todavia, o assunto é muito controvertido na doutrina, porque há quem defenda o Estado enquanto único guardião e prestador dos direitos fundamentais (DIMOULIS; MARTINS, 2014).

Se o debate fosse esse, o posicionamento aqui adotado seria diferente dessa corrente, utilizando-se como justificativa o artigo 5º, §1º e §2º da CF/88; nos dispositivos fala-se em aplicação imediata das garantias expressas no texto constitucional, bem como dos princípios e tratados internacionais em que a República Federativa Brasileira seja parte (BRASIL, 1988). Atenta-se para a ausência de menção a quem cabe a “aplicação direta” das normas previstas, abrindo a possibilidade para que os próprios titulares dos direitos fundamentais possam assumir essa função.

Tendo em vista que o cerne da questão é o papel do Estado na manutenção e promoção da saúde, atear-se-á à extrafiscalidade enquanto norteadora de eficácia desse direito fundamental. A ideia não é reduzir o Direito Tributário apenas na qualidade de ferramenta ou instrumento, mas verificar a sua contribuição na tutela dos direitos fundamentais.

3 A extrafiscalidade e o *Sin Tax* no Brasil

Uma vez realizado o recorte que o presente artigo abordará, bem como traçados os parâmetros nos quais se compreende aqui por extrafiscalidade, passamos a análise dos efeitos dela naquilo que se convencionou chamar de *Sin Tax* ou Imposto sobre o Pecado. A expressão “*Sin Tax*” aparece em Sérgio Vasques, na obra “Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco, Lisboa: Almedina, 1999”. No presente artigo, como já referido, analisar-se-á a experiência da tributação das bebidas adoçadas, em referência metafórica a um dos sete pecados capitais: a gula, em vistas da defesa do direito à saúde, far-se-á comparativamente à experiência do México.

Além de Vasques, autores estadunidenses há muito discutem as denominadas *Sin Taxe* (BURMAN E SLEMROD; 2013). Tais pensadores buscam

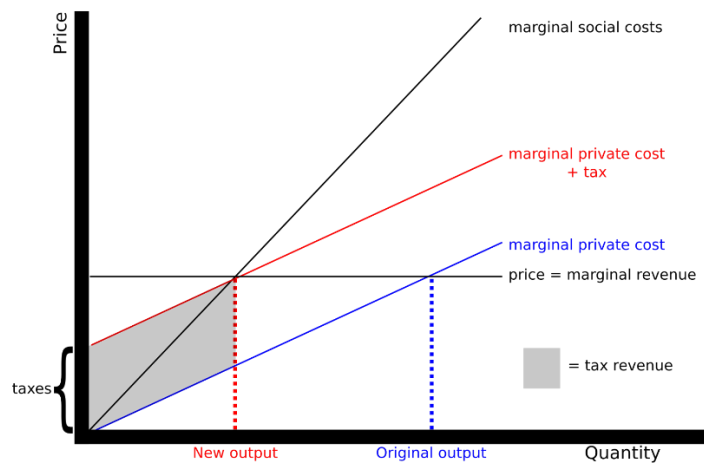
perseguir outros fins do tributo que não a reconhecida finalidade arrecadatória, inobstante assumam-se aqui a premissa de que o tributo, seja ele de natureza predominante arrecadatória ou de natureza predominante extrafiscal, irá regular condutas sociais (SCHOUERI, 2005). O que se busca analisar é a efetividade das normas predominantemente indutoras na consecução da proteção do direito fundamental à saúde.

A progressividade na tributação do pecado, designadamente a tributação dos refrigerantes, também deve ser observada a partir da legitimidade da classificação paternalista do Estado. Para que haja concretização dos efeitos pretendidos pela majoração do tributo, a externalidade pretendida deverá ser alcançada. Somente dessa forma haverá constitucionalidade no aumento da exação.

Destarte, alinha-se aqui ao "paternalismo libertário" (THALER e SUNSTEIN, 2003), considerando que o indivíduo não possui todas as informações importantes para tomada de decisão, defende-se, assim como Thaler e Sunstein, que o Estado induza a melhor escolha. Aqui não falamos na substituição da vontade privada pela vontade estatal, mas de instrumentos estatais aptos a conceder ao indivíduo a melhor decisão possível.

Nada obstante a reconhecida complexidade da investigação pretendida, a partir da análise econômica do direito (CALIENDO; 2011) podemos depreender os limites e a eficácia das políticas fiscais. Nesses casos, a intenção é que tais normas tributárias efetivamente cumpram papel de regular condutas e efetivar direitos fundamentais.

A teoria Pigouviana, pioneira nos estudos da análise econômica do direito em *Cambridge*, líder da escola *Marshalliana* na Inglaterra até seu declínio após a Segunda Guerra Mundial, previa o papel da intervenção pública com vistas à melhor eficácia econômica estatal. Dessa maneira, um "imposto pigouviano" seria aquele aplicado à mercadorias que estejam causando externalidades negativas na sociedade, conforme demonstra o gráfico abaixo:



A utilização de um tributo pigouviano (com efeitos indutores) com fito de controlar o consumo de bebidas adoçadas e reduzir as externalidades negativas não é uma solução nova (BAUMOL e OATES, 1988: 1; BARANZINI, 2000: 408), funcionando como direito ambiental convencionou-se de “poluidor-pagador” (STERNER e CORIA, 2012: 62). Isso significa que aquele que opta por consumir um produto sabidamente prejudicial à saúde, arca com um custo social maior do que o indivíduo que escolhe consumir um produto classificado como saudável.

Sucintamente, a teoria de Pigou prevê que produtos e serviços colocados à disposição da sociedade irão refletir em externalidades positivas e negativas. Atendendo essa premissa, quem consome produtos maléficis à saúde e não arca com esse custo, com o sistema de saúde privado, por exemplo, repassará os custos de suas escolhas à sociedade. Isso acarretará uma externalidade negativa, que poderá ser reduzida através da tributação. A par disso, aquele que realiza condutas de promoção ao direito fundamental à saúde, deve ser beneficiado pela externalidade positiva produzida (STIGLITZ; 1999, p. 235).

Paralelo à teoria pigouviana temos, em artigo publicado por Ronald Coase (1960) - *The Problem of Social Cost* -, uma abordagem diferente para o problema das externalidades. Coase entende que existem operações em que o custo social será nulo e eventuais externalidades serão internalizadas pelo próprio mercado. A ilustração trazida pelo autor é do caso judicial *Sturges vs Bridgman*, em que, sinteticamente, um vizinho barulhento convive com outro silencioso. Ao invés de utilizar o tempo e dinheiro decidindo no judiciário, ele defende que os próprios

indivíduos deveriam resolver a situação a fim de entrar em um consenso e evitar maiores problemas.

Sobre o teorema de Coase o professor Paulo Caliendo leciona:

A abordagem de Coase produziu uma revolução no pensamento econômico, questionando pressupostos arraigados da teoria econômica ortodoxa, que **entendia que a racionalidade econômica no mercado era ilimitada e completa**. Conforme demonstrou o autor, **os agentes ao contratarem possuem informações limitadas sobre os efeitos futuros da contratação, bem como uma assimetria de informações**. Essa assimetria se refere a situação na qual comprador e vendedor possuem informações diferentes sobre uma transação. Nesse caso, uma das partes está privilegiada perante a outra. Pense em alguém que irá contratar um mecânico para resolver um problema em um carro, geralmente este possui informações que não estão disponíveis para o comprador, que somente terá duas saídas confiar ou buscar outro profissional. O mesmo modelo pode ser aplicado para os serviços prestados por médicos, advogados, corretores de ações, entre outros.

Com base nos estudos de Arthur C. Pigou e Ronald H. Coase, sem adentrarmos à amplitude de suas obras, analisaremos a viabilidade de reduzir externalidades negativas através de políticas públicas. Desta feita, investiga-se se essas são aptas a reduzir as externalidades negativas a partir da experiência do direito comparado.

Dentro do gênero das *Sin Tax* podemos localizar, por exemplo, a espécie *Fat Tax*, que trata especificamente da tributação majorada de produtos com alto teor de gordura. Em apertada síntese, ambas formas de tributação visam desestimular o consumo de produtos considerados nocivos à saúde e incentivar a mudança de hábitos de consumo da população (STRNAD, 2004, p. 1226). Tal atividade visa primordialmente à promoção de bens fundamentais: à vida, à saúde, à integridade física e a própria dignidade humana, mas intenciona também reduzir o custo estatal com as pessoas que adoecem em decorrência do uso despropositado de determinados produtos.

Como já exposto, a delimitação aqui realizada se refere a bebidas adoçadas, imperioso, portanto, definir o que se entende por bebidas adoçadas. De acordo com

estudo publicado no *British Medical Journal* ("BMJ"), entende-se como aquelas que possuem mais de 5% de açúcar na sua composição. Dentro dessa característica temos exemplos como refrigerantes, energéticos, chás, cafés e sucos adoçados.

Nessa categoria, a Organização Mundial da Saúde ("OMS"), em crescente preocupação com os impactos nutricionais, vem anualmente, em todo '*Dia mundial da Saúde*', escolher um tema para fomentar o debate. No ano de 2016 a temática escolhida foi "Diabetes", em 2021 "Construindo um mundo mais justo e saudável", dentre as medidas adotadas em 2016 e 2021, a OMS destacou a tributação sobre produtos com excesso de açúcar, entre os quais os refrigerantes.

Nada obstante à isso, a 30ª Conferência Sanitária Pan-Americana, ocorrida na 74ª Sessão do Comitê Regional da OMS para as Américas, tornou, mais uma vez, pauta urgente a discussão da prevenção de doenças não transmissíveis ("DNTs"). No evento, foi estabelecido como objetivo a redução da obesidade ao longo da vida, além de deter a obesidade em crianças menores de 05 anos, adolescentes e adultos.

Outrossim, temos que o consumo de bebidas adoçadas está diretamente associado ao sobrepeso. Relatório publicado pela Organização Pan-Americana da Saúde (OPAS) e a ACT sobre a "Tributação das bebidas adoçadas no Brasil - Para que tributar as bebidas adoçadas e como implementar essa política que faz bem para a saúde, a economia e a sociedade", apontou como uma das formas de combater a obesidade a tributação. Espera-se que, com o aumento do preço, haja desestímulo do consumo, recomendação outrora já realizada pela OMS (WHO; 2016).

Os dados divulgados no referido trabalho são alarmantes. No mundo, 1,9 bilhões de adultos estão com excesso de peso, dentre os quais, 96 milhões de brasileiros, isso implica dizer que, em uma população de 215 milhões de pessoas, 44,65% da população brasileira está com sobrepeso. A obesidade é fator de risco para as já denominadas DCNTs, incluindo diabetes, doenças cardíacas, câncer, entre outros, estando estas entre os cinco principais fatores de mortalidade mundial.

Isso demonstra a importância da presente obra, que, por sua vez, visa contribuir para o enfrentamento à crise de saúde pública vivenciada face ao consumo de produtos industrializados e prejudiciais à saúde. Além dos efeitos nocivos à saúde, há ofensa as garantias constitucionais da Constituição de 1988, em especial o artigo 6º, mas também outros como o próprio dispositivo que prevê a dignidade da

pessoa humana, princípio fundamental previsto no inciso III do artigo 1º da Constituição Federal, como já referidos neste artigo.

Nesse contexto, como bem alerta Canotilho “a Constituição não cria o paraíso pelo simples fato de existir” (CANOTILHO, 1993). Diante dos dados supracitados, é preciso avaliar a necessidade de normas infraconstitucionais com o fito de concretizar um direito fundamental – Direito à Saúde – com o auxílio da utilização, pelo legislador, de normas extrafiscais.

No cenário nacional, os avanços para combater problemas com a obesidade ainda são tímidos, pouco efetivos em âmbito governamental. Os Institutos de Saúde Pública e de Pesquisas Científicas, por outro lado, preocupam-se com a situação brasileira. Em junho de 2017, o Plenário do Conselho Nacional de Saúde (CNS), em sua 93ª reunião, emitiu recomendação ao Ministério da Fazenda e o fez a partir dos dados apresentados pela Pesquisa Nacional de Saúde (2013). Na oportunidade, constatou-se entre as crianças de até 02 anos, 32,3% fazem uso de bebidas açucaradas e mais de 70% delas consumiam tais bebidas, pelo menos, uma vez por semana.

Nota-se, desse modo, o impacto direto e negativo na saúde da população. Além de envolver custos econômicos, como perda de produtividade e horas de trabalho, impactando na renda e produtividade do país, ocasionando custos à própria atividade estatal, quando consideradas as receitas com o sistema de saúde público. Sob essa perspectiva, o CNS recomendou, também, ao Ministério da Fazenda as seguintes medidas: (i) majoração da tributação dos refrigerantes e outras bebidas açucaradas em, no mínimo, 20% objetivando a redução do consumo a partir do aumento do custo do produto; (ii) fossem utilizados os recursos obtidos com o aumento de impostos para financiar as políticas de enfrentamento à obesidade.

Tais advertências já tinham sido realizadas pela OMS em 2016 a OMS, quando houve formalmente o incentivo de que fossem majorados, ao menos em 20%, os preços de refrigerantes e outras bebidas açucaradas com o objetivo de reduzir seu consumo e salvar vidas. O MERCOSUL firmou os acordos 02/2015 e 03/2015 contendo recomendações políticas e medidas regulatórias e fiscais para reduzir o acesso a produtos não saudáveis. Percebe-se, portanto, que as medidas

recomendadas pelo Conselho Nacional de Saúde estão em sintonia com os avisos da comunidade científica internacional.

As metas apresentadas no Plano Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional a fim de deter o crescimento da obesidade na população adulta foi realizada mediante políticas intersetoriais de saúde e segurança alimentar e nutricional, a fim de reduzir, entre outros, o consumo de refrigerantes e suco artificial em pelo menos 30% na população adulta. Almejando ainda aumentar em, no mínimo, 17,8% da população de adultos que consomem frutas e hortaliças regularmente. Ao avaliar a relação custo-efetividade das ações governamentais para o enfrentamento da obesidade, *Gortmaker*, em 2015 considerou a taxação das bebidas açucaradas uma das medidas mais custo-efetivas.

Coexistente às pesquisas que indicam a tributação como um meio efetivo de controle ao consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao crescente problema da obesidade, o IBGE, nos anos de 2005 e 2012, através de dados da Pesquisa Industrial Anual ("PIA"), indicou expressivo aumento na quantidade produzida de bebidas açucaradas quanto ao valor das vendas, que aumentaram 87,5%, passando de 10,1 bilhão de reais para 19 bilhões de reais/ano. Além disso, constatou-se que a quantidade produzida aumentou 65%, passando de 10,6 bilhões de litros para 17,4 bilhões de litros anuais. A análise destes dados em conjunto permite a constatação de que o aumento do consumo de bebidas açucaradas está proporcionalmente ligado ao aumento de número de pessoas com moléstias ligadas à má escolha alimentar.

O relatório da ACT, teve como base para suas recomendações, entre outros, a experiência frutífera do México em taxar bebidas açucaradas desde 2014. Constatou-se que com o aumento do preço, houve redução de vendas de refrigerantes em 6% e aumento do consumo de água em 16,2% (COLCHERO 2016), tema que será abordado de forma mais específica no tópico subsequente.

As medidas e pesquisas realizadas, vão em encontro às movimentações mundiais, a exemplo de Portugal, que iniciou a taxação de refrigerantes em fevereiro de 2017, da Espanha, que anunciou novo imposto também em 2017 e pretendeu aumentar a arrecadação em 200 milhões de euros/ano; e, do Reino Unido que aumentou o imposto sobre tais produtos em 2018. Verifica-se uma tendência de

parte do mundo em controlar o consumo de bebidas consideradas prejudiciais à saúde a partir de induções de comportamento pela tributação.

4 A experiência Mexicana

No ano de 2013 o México enfrentou grave problema de saúde pública. De acordo com dados da Organização das Nações Unidas ("ONU") e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ("OCDE"), cerca de 70% da população mexicana estava com sobrepeso ou obesidade. Inobstante não houvesse estimativa oficial do custo econômico do sobrepeso e da obesidade vivenciada no México, a *Food and Agriculture Organization of the United Nations* ("FAO") estimava um custo de US\$ 1,4 trilhões.

Com os alarmantes dados da situação no país latino, medidas governamentais começaram a ser tomadas a fim de frear a marcha da obesidade. Entre as ações foram adotadas intervenções fiscais. Aumentou-se o imposto estrangeiro que possui similitude ao nosso ICMS, com caráter predominantemente extrafiscal. Enquadrou-se nessa majoração os produtos industrializados com alto teor de açúcar, dentre os quais os refrigerantes. A iniciativa previa um imposto de 1 peso por litro, totalizando um aumento de cerca de 10% do valor total, nas bebidas adoçadas.

Além de haver amplo apoio social na medida adotada, os primeiros estudos foram exitosos. Relatórios da ACT - Promoção da Saúde, mostraram que nos quatro primeiros anos de tributação houve uma arrecadação de US\$ 5,4 bilhões (2014-2018), bem como um aumento na compra de água de 16,2%.

Mais recentemente, artigo produzido por Pesquisadores do Instituto Nacional de Saúde Pública, divulgado pela *Public Health Nutrition*, da Universidade de *Cambridge*, constatou que as medidas adotadas pelo governo mexicano acarretaram uma redução de 7,1% do consumo das bebidas açucaradas no primeiro ano de implementação e 18,5 nos anos seguintes.

Os números são promissores e a medida segue a orientação da OMS, apresentando redução nas DCNT. Todavia, é preciso continuar observando a efetividade da medida como indicativo de redução dos efeitos deletérios na saúde

dos indivíduos, sob pena de tornar a tributação ineficaz. Além da tributação, medidas como promoção de informação e incentivos à prática saudáveis são fontes de diminuição do índice de comorbidades atreladas ao alto consumo de açúcar.

5 Aplicabilidade da *Sin Tax* no Brasil a partir da experiência Mexicana

Sem a pretensão de esvaziamento do tema e objetivando contribuir com o debate sobre a *Sin Tax* e a extrafiscalidade como ferramenta apta à efetividade do direito fundamental à saúde e tendo-se como parâmetro a experiência mexicana, seguindo orientações dos órgãos mundiais de saúde, temos que a aplicação de tributação mais severa para indústrias que produzem alimentos sabidamente maléficos à saúde poderá ser uma medida de efetivação de direitos fundamentais, como, por exemplo, do direito à saúde. No entanto, é preciso ter cautela na aplicabilidade de normas que visem majorar o tributo.

Mesmo que com vistas à promoção da saúde pública, faz-se necessário o mapeamento da cadeia produtiva de bebidas e do conhecimento do sistema tributário brasileiro. É preciso, então, verificar eventuais zonas de benefícios fiscais para as indústrias produtoras de bebidas açucaradas, sob pena de tornar a medida inócua e tornar a tributação mais custosa àqueles menos favorecidos.

O governo brasileiro já cogitou o imposto sobre o pecado. Em pesquisa realizada pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas ("FIPE") em 2020, foi demonstrado que a tributação extrafiscal em refrigerantes, sucos e bebidas açucaradas, em geral, poderá representar aumento na arrecadação de até R\$ 3,5 bilhões ao Produto Interno Bruto do Brasil, embora não seja esse o objetivo principal.

Isso, pois, quando falamos em tributação extrafiscal, o fator mais importante para tomada da decisão de intervenção na economia não é o fim arrecadatório, mesmo que com o fito de custear o sistema de saúde pública; o objetivo da tributação mais gravosa em bebidas não saudáveis deverá estar relacionado à promoção dos direitos fundamentais, especialmente o direito à saúde, à vida e a dignidade humana.

O Ministro da Economia no Brasil, Paulo Guedes, em participação ao Fórum Econômico Mundial em janeiro de 2022, referiu a intenção de aprofundar os estudos

no aumento do tributo sobre cervejas, bebidas com açúcar e outros produtos prejudiciais à saúde. Tal posicionamento demonstra a intenção governamental de utilizar a tributação extrafiscal com objetivo de reduzir o consumo de açúcar. Contudo, a medida não foi acatada pelo presidente brasileiro.

No mês de maio de 2022 o Governo Federal publicou o Decreto n.º 11.052, no qual o Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre extratos e aromatizantes concentrados utilizados na fabricação de refrigerantes foi zerado. Na prática, a indústria produtora de refrigerantes sofreria impacto negativo com tal providência, uma vez que os benefícios fiscais utilizados pelas indústrias localizadas na Zona Franca de Manaus, denominado "crédito de IPI", não existiriam mais.

Em junho de 2022, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar insurgência proposta na ADI 7153 sobre a (im)possibilidade de zerar tais alíquotas, entendeu, em sede de medida liminar, que:

(...) o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI afigura-se como um dos principais tributos integrantes do pacote de incentivos fiscais caracterizador da Zona Franca de Manaus, localidade isenta do pagamento desse imposto por força dos arts. 3º e 9º do Decreto Considerada sua relevância, aredução de alíquotas nos moldes previstos por essa série de Decretos, sem a existência de medidas compensatórias à produção na Zona Franca de Manaus, diminui drasticamente a vantagem comparativa do polo, ameaçando, assim, a própria persistência desse constitucionalmente protegido. (...) **ACOLHO OS ADITAMENTOS e, com fundamento no art. 10, § 3º, da Lei 9.868/1999, e no art. 21, V, do RISTF, CONCEDO A MEDIDA CAUTELAR, ad referendum do Plenário desta SUPREMA CORTE, para SUSPENDER OS EFEITOS DO DECRETO 11.158/2022, apenas no tocante à redução das alíquotas em relação aos produtos produzidos pelas indústrias da Zona Franca de Manaus que possuem o Processo Produtivo Básico, conforme conceito extraído do art. 7º, § 8º, b, da Lei 8.387/1991, inclusive quanto ao aos insumos catalogados no código 2106.90.10 Ex01 da TIPI (extratos concentrados ou sabores concentrados) grifou-se.**

Dessa forma, apesar de a redução do IPI representar um aumento do custo para indústrias que fabriquem refrigerantes, até o momento entendeu-se pela

eventual inconstitucionalidade da medida. Organizações de saúde, como a ACT Promoção de Saúde, entenderam que a suspensão dos efeitos do Decreto que zerou a alíquota de IPI para os insumos utilizados na produção de refrigerantes vai em desacordo com a tendência mundial de utilizar a tributação como uma das ferramentas passível de redução do consumo de bebidas açucaradas.

Isso ocorre, pois, além de não haver tributação majorada para tentar induzir o menor consumo no Brasil, há um artifício fiscal através da alocação das indústrias produtoras de insumos para produção de refrigerantes na Zona Franca de Manaus. Discussão que poderá ser abordada em outro trabalho, mas se traz à baila para demonstrar a necessidade de entendimento das especificidades e complexidades do ordenamento jurídico brasileiro para transportar uma medida, por mais legítima que seja, de outro país.

Considerações finais

A saúde, mesmo sem estar expressamente previsto no rol do artigo 5º da CF/88, é um direito (humano) fundamental. Isso, pois, permite-se uma interpretação extensiva do direito à vida e da própria dignidade humana. No decorrer do trabalho, verificou-se que o Direito Tributário nasce com intuito de arrecadar receitas destinadas ao custeio de direitos fundamentais. Noutros termos, enquanto titulares de direitos fundamentais, os sujeitos também possuem deveres fundamentais, sendo o pagamento de tributos um deles.

No entanto, notou-se que o Direito Tributário pode contar com objetivo além do fiscal-arrecadatário. Nesse cenário, conceituou-se a extrafiscalidade enquanto via de estimular ou desestimular comportamentos desejados. Relacionado à área da saúde, estudou-se o *Sin Tax* e a utilização de tributação mais gravosa para desestimular o consumo, no estudo específico, de bebidas açucaradas, considerando o "Imposto sobre o Pecado" em referência a um dos pecados capitais: a gula.

Além disso, buscou-se demonstra, a partir de dados oficiais de saúde e da experiência estrangeira, como a tributação poderá ser usada para frear o consumo de bebidas açucaradas. Analisando a proveitosa iniciativa mexicana constatou-se

que a tributação extrafiscal poderá servir como meio adequado para indução de comportamentos dos indivíduos, no entanto, tal uso deverá ser feito com base em dados empíricos e tendo em vista à particularidade do sistema tributário nacional.

Desse modo, foi demonstrado (i) o direito social à saúde também enquanto um direito fundamental; (ii) a necessária atuação do Direito Tributário na qualidade de *player* quando do estímulo de condutas mais saudáveis; e, (iii) a extrafiscalidade como ferramenta para o atingimento dessa finalidade.

Feitas essas considerações, entende-se que o debate é de suma importância para sociedade, face os dados científicos aqui apresentados, haja vista que os impostos sobre o pecado visam reduzir externalidades negativas como ferramenta a proteger o direito fundamental da saúde.

Referências

ATALIBA, G. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos tribunais. 1966.

ÁVILA, H. **Segurança jurídica no direito tributário** – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada junto à Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.

BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BARANZINI, Andrea; GOLDEMBERG, José; SPECK, Stefan. **A future for carbon taxes**. *Ecological Economics*, vol. 32, pp. 395-412. 2000.

BAUMOL, William J.; OATES, Wallace E. 1988. **The Theory of Environmental Policy**. Cambridge: Cambridge University Press. 2nd edition.

BOBBIO, N. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BOMFIM, D. M. C. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 1998.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, **Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador: Contributo para a Compreensão das Normas Constitucionais Programáticas**. Coimbra, Coimbra Ed., 1994.

DALLARI, S. G. **A construção do direito à saúde no Brasil**. São Paulo: Revista de Direito Sanitário, 2009.

DIMOULIS, D.; MARTINS, L. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

MEDEIROS, F. L. F. **Meio ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H. **Libertarian paternalism is not an oxymoron**. University of Chicago Law Review, v. 70, n. 4, p. 1159-1202, 2003. SARLET, I. W. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

STERNER, Thomas; CORIA, Jessica, 2007. **Policy Instruments for Environmental and Natural Resource Management. Resources for the Future RFF Press**. Capítulo 26. 2012.

STRNAD, Jeff. **Conceptualizing the “fat tax”: the role of food taxes in developed economies**. Stanford Law and Economics Olin Working Paper. Califórnia, n. 286, jul. 2004. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=561321>. Acesso: 10 set. 2022.

BMJ. 2019. **Sugary drink consumption and risk of câncer: results from NutriNet-Santé prospective cohort**. *BMJ* 2019; Disponível em: <https://doi.org/10.1136/bmj.l2408> Acesso: 10 set. 2022.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the Public Sector**, 3. ed. Nova Iorque, NY, EUA: W. W. Norton & Cia., 1999.

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). **Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases**, Technical Meeting Report, 5–6 May 2015. Geneva: WHO; 2016.

9. REGIME FISCAL DE PIS/COFINS APLICADO AOS REFRIGERANTES: UMA SISTEMÁTICA "BIFÁSICA"



<https://doi.org/10.36592/9786554600071-09>

*Lucas Nogueira Holanda*¹

*Ana Letícia Coutinho Sabino*²

Introdução

Embora seja sua principal função a de trazer receitas ao Estado, o tributo pode também estimular ou desestimular condutas, favorecendo determinados fins constitucionais que devem ter políticas fiscais.

No que tange à Saúde Pública, a Constituição Federal prevê que esta é "direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação"³, tendo os tributos um papel fundamental no desestímulo a produtos que fazem mal à saúde.

Nesse contexto, merecem destaque as bebidas açucaradas, em especial os refrigerantes, que vêm sendo alvo de tributações fortemente onerosas em diversos países, por recomendações da Organização Mundial da Saúde (OMS). No Brasil, no entanto, a legislação permite o usufruto de tratamento tributário mais vantajoso a esses produtos, a depender da logística adotada pelas indústrias, principalmente no que concerne à Lei nº 13.097/2015, que trata de sistemática de PIS/COFINS aplicada ao produto.

Pretende-se, portanto, analisar a relação entre o uso da extrafiscalidade tributária em prol da saúde pública e os refrigerantes, bem como desvendar a complexa sistemática de tributação aplicável a PIS/COFINS incidentes sobre tais bebidas.

¹ Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Advogado Tributarista.

² Graduanda em Direito na Universidade Fortaleza (Unifor).

³ BRASIL, Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, 5 ou. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso: 10 set. 2022.

Na primeira seção será analisada a importância dos tributos em políticas de saúde pública, na segunda seção será observada a estrutura básica de cadeia de produção de refrigerantes para subsidiar o estudo da sistemática de tributação aplicada e na terceira seção haverá um enfoque mais direcionado para PIS/COFINS, com fito de demonstrar se há ou não vantagens tributárias na venda de bebidas açucaradas, no que concerne a estes tributos.

1. TRIBUTAÇÃO DE REFRIGERANTES E SUAS IMPLICAÇÕES NO ÂMBITO DA SAÚDE PÚBLICA

Antes que se inicie o debate proposto acerca da tributação nos refrigerantes, primeiramente é preciso falar mais sobre essas bebidas adoçadas e seus malefícios à saúde e à alimentação do ser humano, para que, deste modo, seja justificada a necessidade de essas bebidas serem monitoradas e controladas por intermédio de políticas públicas eficientes, incluindo as fiscais, evitando o consumo em demasia desse produto e garantindo a necessária segurança alimentar.

De acordo com dados da Organização Mundial de Saúde (OMS)⁴, a obesidade é uma epidemia mundial – um problema de saúde pública ascendente na grande maioria dos países do mundo – e tem triplicado ao longo dos anos desde 1975.

A grande preocupação que cerca a obesidade são as diversas enfermidades graves que elas trazem à saúde como: doenças cardíacas, derrames, diabetes, distúrbios musculoesqueléticos, além de alguns tipos de câncer, como endometrial, mama, ovário, próstata, fígado, vesícula biliar, rim e cólon.⁵ Além dessas consequências, a obesidade pode afetar o bem-estar do indivíduo, podendo trazer a queda de produtividade, sedentarismo e problemas de autoaceitação, como baixa autoestima, sendo peça chave para desenvolvimentos de problemas de saúde mental, como ansiedade e depressão.

⁴ . WORLD HEALTH ORGANIZATION. **World Obesity Day**. Global. 4 de março de 2020. Disponível em: <https://www.who.int/news-room/events/detail/2020/03/04/default-calendar/world-obesity-day>. Acesso: 16 jul. 2022.

⁵ CORREIA NETO, C. B. Tributação de Bebidas Açucaradas: Experiência Internacional e Debates Legislativos no Brasil. **Economic Analysis of Law Review**, v. 11, n. 2, 2020.

A OMS também aponta que um dos principais contribuintes para a obesidade e a diabetes é o consumo excessivo de bebidas adoçadas⁶, visto que essas são fontes de consumo relativamente de baixo custo e facilmente acessíveis em qualquer ambiente, além de serem também altamente divulgadas em praticamente todos os meios de comunicação com fortes campanhas publicitárias, voltadas para todas as idades.

Diante desta realidade, fica visivelmente esclarecido a necessidade da tributação incidente sobre as bebidas adoçadas e se abre uma discussão acerca da utilização dos instrumentos fiscais em prol da alimentação saudável.

Embora seja a função precípua dos tributos a arrecadação, as diferentes sistemáticas e alíquotas aplicáveis podem tornar alguns regimes de tributação mais onerosos que outros, tendo os tributos a capacidade de influenciar condutos. A isso chama-se extrafiscalidade tributária.

Para Caliendo, predomina na doutrina brasileira o conceito amplo de extrafiscalidade, que consiste no “fenômeno que se refere as normas jurídicas que autorizam competência tributária ordenadora, interventiva ou redistributiva”⁷.

A competência ordenadora tem por finalidade tanger o contribuinte a determinados comportamentos, como o que se observa na progressividade do IPTU, na qual a Constituição tenta moldar no contribuinte o comportamento de dar fins produtivos à suas terras. A competência interventiva busca induzir ou desestimular determinados comportamento por agentes econômicos. A competência redistributiva, por sua vez, tem o objetivo de gerar uma transferência fiscal entre os indivíduos, algo que se vislumbra com o Imposto de Renda, por exemplo, que é mais oneroso para os mais abastados na maioria das vezes, mas os valores arrecadados são revestidos em políticas públicas que são aproveitadas em maior parte pela minoria menos favorecida.

⁶ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **World Obesity Day**. Global. 4 de março de 2020. Disponível em: <https://www.who.int/news-room/events/detail/2020/03/04/default-calendar/world-obesity-day>. Acesso: 16 jul 2022.

⁷ CALIENDO, Paulo. Tributação e Ordem Econômica: Os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, v. 20, n. 20, 2016.

Em se tratando de tributação de refrigerantes, busca-se onerar a carga tributária do produto com um viés ordenador, o desestimular o consumidor a tomar refrigerantes com frequência e preferir bebidas mais saudáveis em determinadas ocasiões.

A OMS defende fortemente a adoção de políticas fiscais sobre alimentos e bebidas consideradas prejudiciais à saúde se consumidas exageradamente e, desde 2004, vem apoiando a utilização de impostos como instrumento da saúde pública. Ao longo dos anos, essa organização de saúde aprovou projetos como a “Estratégia Global sobre Alimentação, Atividade Física e Saúde” (“Global Strategy On Diet, Physical Activity And Health”)⁸, a qual reconhece especialmente a implantação de tributos a fim de interferir nos preços dos produtos e, por conseguinte, na escolha dos consumidores.

Além disso, no ano de 2015, ocorreu uma reunião técnica convocada pela OMS com o objetivo de evidenciar a eficiência da política tributária a esse respeito e discutir experiência com os demais países. Nessa discussão foi apresentado um documento com a maioria das orientações intitulado “Políticas Fiscais para Dieta e Prevenção de doenças não transmissíveis” (“Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases”)⁹, no qual é evidenciada a crescente aptidão da legislação tributária de promover hábitos alimentares mais saudáveis na população, principalmente quando se combinam tributos aplicados a alimentos não saudáveis e subsídios concedidos à produção de frutas e verduras.

Nesse sentido, Correia Neto traz detalhes sobre como deveria ser desenhada a tributação de refrigerantes na prática, levando em conta a repercussão internacional do assunto:

Sugere-se a utilização de impostos sobre o consumo, preferencialmente cobrados com alíquotas específicas, estabelecidas com base na quantidade do

⁸ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Estratégia global em alimentação saudável, atividade física e saúde**. 2004. *Online*. Disponível em: <http://189.28.128.100/nutricao/docs/geral/ebPortugues.pdf>. Acesso: 18 jul. de 2022.

⁹ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Fiscal Policies For Diet And Prevention Of Noncommunicable Diseases**. 2015. *Online*. Disponível em: https://www.who.int/docs/default-source/obesity/fiscal-policies-for-diet-and-the-prevention-of-noncommunicable-diseases-0.pdf?sfvrsn=84ee20c_2. Acesso: 18 jul. 2022.

produto ou no seu conteúdo nutricional – por exemplo, R\$ 1,00 para cada 200 ml de bebida ou R\$ 1,00 por 10 gramas de açúcar adicionado.² O aumento da carga fiscal deve ser significativo, da ordem de, pelo menos, 20% em relação aos demais produtos, para que sejam alcançados efeitos mais significativos. Recomenda-se também que o uso do tributo seja combinado com subsídios capazes de reduzir entre 10 e 30% o preço de alimentos in natura, especialmente frutas e verduras.¹⁰

Após a reunião da OMS, diversos países passaram a implementar tributos em bebidas açucaradas para reduzir seu consumo, diferentemente do Brasil, onde, apesar do apoio à iniciativa, ainda não se chegou a um consenso quanto à viabilidade constitucional da implementação de uma medida dessa natureza, bem como quanto aos caminhos mais adequados e eficientes para executá-lo.

Tal como, um país que adotou as medidas de taxação discutidas nesse tema é o México. O país era o maior consumidor de bebidas adoçadas das Américas, com um consumo médio de 163 litros por pessoa a cada ano. Até que em 11 de dezembro de 2013, ocorreu uma reforma fiscal alterando a “Ley del Impuesto Especial Sobre Producción Y Servicios” (IEPS), e entrou em vigor no país novo imposto sobre bebidas açucaradas e alimentos de alto valor calórico.¹¹

Tal iniciativa surge como um meio do governo mexicano de desestimular a população de consumir os elevados litros de bebidas adoçadas, como os expressos anteriormente, já que essas serão vendidas por um valor maior que outras mais naturais e, desse modo, juntamente com outras políticas de conscientização como as campanhas, o consumo de bebidas adoçadas diminuiria e, conseqüentemente, a saúde da população mexicana iria melhorar.

Além disso, a partir de janeiro de 2014, passou a ser cobrado o novo imposto à razão de \$1,00 peso mexicano por litro, o que equivale a um aumento de 10% no

¹⁰ CORREIA NETO, C. B. **Tributação das bebidas açucaradas no Brasil: Caminhos para a sua efetivação.** 2020. *online*. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/02/Tributos-bebidas.pdf>. Acesso: 16 jul. 2022.

¹¹ ORGANIZACIÓN PANAMERICANA DE LA SALUD (OPS). **Experiencia de México en el Establecimiento de Impuestos a las Bebidas Azucaradas como Estrategia de Salud Pública.** México: OPS, 2015, *online*. Disponível em: http://iris.paho.org/xmlui/bitstream/handle/123456789/18390/978-92-75-31871-3_esp.pdf?sequence=5&isAllowed=y. Acesso: 04 set. 2022.

preço final. Já em 2017 A alíquota foi atualizada para \$1.17 peso mexicano por litro e se aplica a bebidas com adição de açúcar e aos xaropes ou concentrados para sua fabricação. Para bebidas energéticas, há previsão específica que determina alíquota de 25%, sem prejuízo da aplicação do imposto específico de \$1.17 peso mexicano por litro, se contiverem açúcar adicionado.¹²

Desde a implementação do novo imposto, já em 2014, a estratégia mexicana vem mostrando resultados favoráveis. Além do incremento de arrecadação, a OMS/OPS registrava resultados preliminares visualizando uma redução significativa de percentual no consumo de bebidas açucaradas que passou de 17%, na camada social mais pobre da população, para, em dezembro de 2014, 12% na aquisição de bebidas tributadas.¹³

Já no Brasil, o debate sobre o combate à obesidade ganhou espaço no âmbito das políticas públicas nos últimos anos, como pode ser observado com a Lei nº 11.721/2.008 que foi instituída com o objetivo de conscientizar a população sobre a importância da prevenção da obesidade.¹⁴ Entretanto ainda não vigora uma política fiscal elaborado com esse intuito, apesar de haver proposições legislativas no Congresso Nacional.

O país é o terceiro maior produtor de refrigerante no mundo, ficando atrás apenas dos Estados Unidos e México, possuindo uma média de 69 L de consumo por habitante em um ano¹⁵.

Ainda que os dados tenham surgido para conscientização da população brasileira sobre obesidade e consumo excessivo de alimentos e bebidas adoçadas, o caminho para a tributação desses produtos ainda não tinha sido imposto no Brasil, apesar de o debate já existir, ele só começou a ganhar espaço e relevância no cenário político recentemente.

¹² COLCHERO, M. A.; RIVERA-DOCMARCO, J.; POPKIN, B. M.; NG, S. W. In Mexico, evidence Of Sustained 'Consumer Response Two Years After Implementing A Sugar-Sweetened Beverage Tax. 2017. **Health Affairs**, v. 36, n. 3.

¹³ COLCHERO, M. A.; RIVERA-DOCMARCO, J., POPKIN, B. M., NG, S. W. In Mexico, evidence Of Sustained 'Consumer Response Two Years After Implementing A Sugar-Sweetened Beverage Tax. **Health Affairs**, v. 36, n. 3, 2017.

¹⁴ BRASIL, Ministério da Saúde. **Dia Mundial da Obesidade e Dia Nacional da Prevenção da Obesidade**. 2018. *Online*. Disponível em: <https://bvsmis.saude.gov.br/11-10-dia-mundial-da-obesidade-e-dia-nacional-de-prevencao-da-obesidade-2/>. Acesso: 16 jul. 2022.

¹⁵ LIMA, A. S.; AFONSO, J. C. **A Química Do Refrigerante**. 2009. *Online*. Disponível em: http://qnesc.sbq.org.br/online/qnesc31_3/10-PEQ-0608.pdf. Acesso: 18 jul. 2022.

Apenas em 2017 o Conselho Nacional de Saúde lançou editou Recomendação Nº 21¹⁶ que sugeria algumas medidas de tributação de bebidas:

1. Que acolha as recomendações da Organização Mundial da Saúde (OMS) e aumente a tributação dos refrigerantes e outras bebidas açucaradas em, no mínimo, 20% por meio de tributos específicos com o objetivo de reduzir seu consumo e prevenir doenças;
2. Que utilize os recursos obtidos com o aumento de impostos para financiar políticas de enfrentamento à obesidade infantil.

Em julho de 2019, o assunto foi retomado pelo Conselho Nacional de Saúde na Recomendação nº 33 que, além de mencionar o México com sua experiência bem sucedida com a tributação de bebidas açucaradas e outras nações, implica que o Ministério da Economia deva aplicar o aumento da tributação dos refrigerantes e outras bebidas em, no mínimo, 20% por meio de tributos específicos com o objetivo de reduzir o seu consumo e prevenir doenças e que também utilize os recursos obtidos com o presente aumento para financiar tratamentos de que combatam à obesidade.¹⁷

Diante o exposto, abre-se um novo leque de possibilidades para o Brasil enfrentar o consumo excessivo de bebidas adoçadas e doenças, como a obesidade e a diabetes, por meio da política de tributação e descobrir qual a que melhor irá satisfazer as necessidades da população brasileira.

2. CONCEITOS TÉCNICOS E CADEIA PRODUTIVA DOS REFRIGERANTES

O refrigerante é conceituado como uma bebida gaseificada, preparada pela dissolução, em água potável, ingredientes vegetais e açúcar, devendo ser obrigatoriamente saturado de dióxido de carbono, industrialmente puro.¹⁸

¹⁶ BRASIL, Conselho Nacional de Saúde. **Recomendação Nº 021**. 9 de junho de 2017. Disponível em: <https://conselho.saude.gov.br/recomendacoes/2017/Reco021.pdf>. Acesso em 18 de jul. de 2022.

¹⁷ CORREIA NETO, C. B. **Tributação das bebidas açucaradas no Brasil**: Caminhos para a sua efetivação. 2020. online. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/02/Tributos-bebidas.pdf>. Acesso: 16 jul. 2022.

¹⁸ BRASIL, Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 123 de 13 de maio de 2021**. Diário Oficial da União 14 maio 2021. Disponível em <https://in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-mapa-n-123-de-13-de-maio-de-2021-319830736>. Acesso: 18 ago. 2022.

O processo de preparo dessa bebida é atualmente dependente dos produtores do concentrado ou xarope de refrigerante, normalmente localizados em zonas já demarcadas estrategicamente, próximos da matéria-prima necessária e onde a fórmula de preparo pode ser mantida em maior segurança.¹⁹

Após ser fabricado o concentrado, a adição de açúcar é facultativa, e logo em seguida, é encaminhado ao engarrafador, que irá adicionar água gaseificada (com dióxido de carbono), e irá inserir o produto no recipiente apropriado²⁰, podendo ser uma lata de alumínio, uma garrafa de vidro, entre outros.

No Brasil, o processo de engarrafamento pode ser realizado pela própria matriz fabricante do concentrado, ou por engarrafadores licenciados e centros de distribuição terceirizados²¹, dependendo da estratégia de logística da empresa e do planejamento tributário. Logo após finalizado o processo de engarrafamento, não há nenhum processo industrial a ser realizado.

Seguindo a diante, o produto final é encaminhado aos distribuidores, e posteriormente vendido aos comércios²². A depender da sistemática de logística, as bebidas podem ser vendidas a um atacadista, que, por sua vez, efetua a venda ao mercado varejista, ou podem ser encaminhados diretamente aos varejistas.

O processo mais recorrente é a produção do concentrado de refrigerante pela indústria produtora com sua venda posterior à indústria engarrafadora, que por sua vez, repassa o produto final às distribuidoras e as vendas são, posteriormente, realizadas para supermercados atacadistas, quem vendem para os varejistas, que, por fim, põe as mercadorias à disposição do consumidor final.

Entretanto, algumas alterações podem vir a surgir na cadeia, como pode ser visto nas redes "*fast food*" que, malgrado sejam varejistas, adquirem o concentrado, e não o produto final. O procedimento de mistura do concentrado com água

¹⁹ VALENTE JUNIOR, A.S.; ALVES, F.C.D.; SANTOS, L.S. Bebidas não alcoólicas: segmento de refrigerantes. Caderno Setorial ETENE, v. 1, n. 2, 2016, p. 2.

²⁰ SIERRA SERVICES INC.; SUPPLY CHAIN MANAGEMENT CENTER (SCMC). Breaking Down the Chain: Guide to the Soft Drink Industry, online, 2011. Disponível em: http://www.foodpolitics.com/wp-content/uploads/SoftDrinkIndustryMarketing_11.pdf. Acesso: 1 fev. 2022.

²¹ VALENTE JUNIOR, A.S.; ALVES, F.C.D.; SANTOS, L.S. Bebidas não alcoólicas: segmento de refrigerantes. Caderno Setorial ETENE, v. 1, n. 2, 2016, p. 2.

²² SIERRA SERVICE INC.; SUPPLY CHAINMANAGEMENT CENTER (SCMC). Breaking Down the Chain: Guide to the Soft Drink Industry, online, 2011. Disponível em: http://www.foodpolitics.com/wp-content/uploads/SoftDrinkIndustryMarketing_11.pdf. Acesso: 1 fev. 2022.

adicionada de gás carbônico é feita no próprio estabelecimento em um processo mais simplificado. Além disso, pequenas empresas de refrigerantes normalmente fabricam o concentrado e realizam o processo de engarrafamento no próprio estabelecimento, havendo nesse caso apenas uma etapa industrial na cadeia produtiva²³. Esclarecida a cadeia de produção dessas bebidas, torna-se mais fácil visualizar e compreender a sistemática de tributação do produto.

3. REGIME FISCAL DE PIS/COFINS SOBRE REFRIGERANTES: UMA TRIBUTAÇÃO "BIFÁSICA"

Quando se utiliza a expressão PIS/COFINS, trata-se de duas contribuições previdenciárias constitucionalmente previstas, cuja base de cálculo é o faturamento de empresas. A Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Custeio da Seguridade Social (COFINS) são espécies tributárias de grande relevância no ordenamento jurídico brasileiro, sendo chamadas por diversas vezes apenas de PIS/COFINS.

Ainda que as contribuições tenham sua sistemática própria, existe uma sistemática diferenciada, prevista na Lei nº 13.097/2015, aplicável exclusivamente às chamadas bebidas frias, o que inclui também as bebidas açucaradas, como é o caso dos refrigerantes.

Pretende-se, portanto, analisar ambas as sistemáticas para em seguida realizar um comparativo entre as duas com preços estimados, ocasião em que se será possível observar se a sistemática aplicada aos refrigerantes é ou não mais vantajosa que a sistemática padrão.

3.1 Sistemática padrão de PIS/COFINS

Assim como o IPI e o ICMS, que são tributos cuja a sistemática é mais familiar ao jurista brasileiro, PIS/COFINS também possui uma sistemática de não cumulatividade, a qual, contudo, funciona de forma um pouco diferente do ICMS e do

²³ VALENTE JUNIOR, A.S.; ALVES, F.C.D.; SANTOS, L.S. Bebidas não alcoólicas: segmento de refrigerantes. Caderno Setorial ETENE, v. 1, n. 2, 2016, p. 2.

IPI. Enquanto tais impostos são necessariamente não cumulativos, as referidas contribuições podem ser cumulativas ou não, a depender de circunstâncias legais.

Existem os casos em que a legislação prevê a obrigatoriedade do regime não cumulativo, mas tais casos não são a maioria. A aplicabilidade das sistemáticas cumulativa e não cumulativa vão depender do regime tributário escolhido pelo contribuinte para fins de apuração de imposto de renda, o lucro real²⁴ ou o lucro presumido²⁵.

Caso o contribuinte seja optante do lucro presumido ou pratique atividade que implique em vedação legal, sua apuração de PIS/COFINS será cumulativa, ou seja, não poderá tomar créditos e irá arcar com alíquotas de 0,65% para PIS e 3% para COFINS, percentual somado de 3,65%. Caso seja optante do Lucro Real, sua sistemática será não cumulativa, sendo aplicáveis as alíquotas de 1,65% e 7,6% para PIS e COFINS respectivamente, um total de 9,25%²⁶.

Observa-se que a sistemática não cumulativa traz a desvantagem vislumbrada na aplicabilidade de alíquotas maiores, porém traz a vantagem de permitir a utilização de créditos de PIS/COFINS. Nem sempre a sistemática não cumulativa é a mais vantajosa, tal escolha depende do contribuinte, mas o é na maioria das vezes.

Outrossim, vale destacar que a forma de utilização do crédito de PIS/COFINS é completamente diferente do que se vislumbra no ICMS e no IPI. Em se tratando de PIS/COFINS, usa-se o método base x base, não sendo relevante para o cálculo do

²⁴ Segundo o Regulamento do Imposto de Renda, o lucro real corresponde ao "lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas". (BRASIL, Presidência da República. (BRASIL, Presidente da República. **Decreto nº 9.580** de 22 de novembro de 2018. Diário Oficial da União, 23 nov. 2018. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 17 ago. 2022). Trata-se da forma mais apurada de cálculo do Imposto de Renda, que normalmente exige uma assessoria contábil mais experiente em razão de sua complexidade.

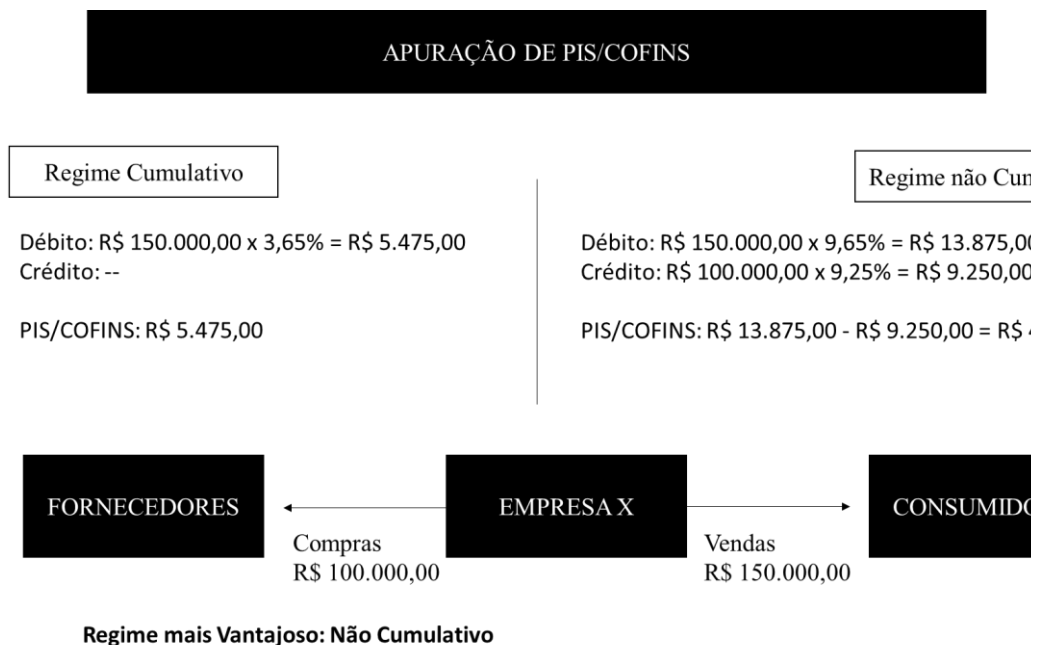
²⁵ O lucro presumido é um percentual da receita bruta o qual presume-se ter sido o lucro líquido de determinado contribuinte. Trata-se de uma forma mais simples de calcular o Imposto de Renda de pessoa jurídica que a legislação oferta (BRASIL, Presidente da República. **Decreto nº 9.580** de 22 de novembro de 2018. Diário Oficial da União, 23 nov. 2018. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso: 17 ago. 2022).

²⁶ ALVES, Oreniva Patrícia dos Santos. PIS e COFINS. In: GUERRA, Felipe. **Contabilidade, Auditoria e Gestão Tributária**. Fortaleza: Repartse Tecnologia, 2020, p. 282.

crédito a quantidade de tributo recolhida na etapa anterior da cadeia²⁷.

De acordo com Alves, na sistemática não cumulativa de PIS/COFINS, utiliza-se o cálculo subtrativo indireto, no qual se apura primeiramente o valor total de receitas e o valor total de compras, para, em seguida, multiplicar ambos pela alíquota do lucro real e posteriormente subtrair os resultados, aplicando-se a fórmula: "PIS/COFINS = (RECEITAS X ALÍQUOTA) – (COMPRAS X ALÍQUOTA)²⁸. Para elucidar tal sistemática, é válida uma análise da **Fig. 1**.

Figura 1 – Exemplo de cálculo da Apuração de PIS/COFINS no regime cumulativo e não cumulativo



Fonte: Elaboração do Autor

Na simulação ilustrada, foi mais vantajoso para a empresa a opção pela sistemática não cumulativa, embora isso não seja uma regra. Outra questão importante atrelada ao regime padrão de PIS/COFINS é a classificação entre PIS/COFINS monofásico e plurifásico.

²⁷ CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. 2ªed. Salvador: JusPodvin, 2015, p. 555-556.

²⁸ ALVES, Oreniva Patrícia dos Santos. PIS e COFINS. In: GUERRA, Felipe. **Contabilidade, Auditoria e Gestão Tributária**. Fortaleza: Repartse Tecnologia, 2020, p. 284.

A regra para PIS/COFINS é que a incidência seja plurifásica, ou seja, todos os estabelecimentos, industriais ou comerciais, inseridos numa cadeia de produção devem arcar com o recolhimento de PIS/COFINS, independentemente de qual modelo seja o escolhido.

No entanto, Castro destaca que existem situações legalmente previstas nas quais se depara com o PIS/COFINS monofásico, com cobrança do imposto em apenas uma fase da cadeia, costumeiramente na saída de estabelecimentos industriais, sendo aplicada alíquota "zero" nos demais pontos da cadeia. Tal peculiaridade é observada em diversos produtos, como gasolina (exceto de aviação), óleo diesel, GLP, querosene de aviação, biodiesel, Nafta petroquímica destinada à fabricação de diesel ou gasolina, Alcool hidratado, produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria e higiene, pneus novos de borracha, autopeças, águas classificadas nas posições 22.01 e 22.02 da TIPI, cerveja sem álcool, cerveja de malte, latas de alumínio para bebidas, garrações e, por fim, refrigerantes²⁹.

A regra de tributação monofásica dos refrigerantes, enquanto bebidas frias é regulada pela Lei nº 13.097/2015, merecendo, portanto, uma análise individualizada.

3.2 A sistemática específica das bebidas frias prevista na Lei nº 13.097/2015

A Lei nº 13.097/2015 se trata de uma Medida Provisória convertida que dispunha sobre uma série de assuntos tributários, dentre eles a tributação das bebidas frias alcoólicas e não alcoólicas, incluindo os refrigerantes. As disposições da lei se limitam a IPI e a PIS/COFINS, todavia, especificamente no caso destes últimos, a legislação trouxe uma série de mudanças.

A legislação prevê uma série de alíquotas aplicáveis ao produto, que variam conforme a natureza da operação. No entanto, as alíquotas mais utilizadas, devidas nas operações são de 2,32% para PIS e 10,68% para COFINS, que representam um percentual somado de 13%. Tal questão pode levar à falsa impressão de que a tributação de PIS/COFINS de refrigerantes é mais rigorosa nessa sistemática que na padrão, já que os 13% representam um percentual menor que os 9,25% e 3,65%

²⁹ CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. 2ªed. Salvador: JusPodvin, 2015, p. 570.

anteriormente abordados. Entretanto, outras peculiaridades da legislação tornam essa compreensão equivocada.

A primeira questão a ser observada é que a lei traz a possibilidade uma redução de 25% da alíquota na venda direta a varejistas³⁰, provavelmente com o objetivo de beneficiar os pequenos produtores que efetuam venda em escalas menores. No caso das operações internas, a alíquota cairia para 10,40%.

A segunda questão é que a legislação, em seu artigo 31³¹, permite a utilização de créditos nas aquisições de bebidas frias por empresas do regime cumulativo, as quais em tese, não deveriam se creditar de nenhum valor. Sendo aplicáveis as mesmas alíquotas para o regime cumulativo e para o não cumulativo, além de haver a possibilidade de tomada de créditos em ambas as sistemáticas, constata-se que não existem regime não cumulativo quando se trata de refrigerantes, sendo a utilização de créditos possível sempre.

Por fim, destaca-se que, na venda do produto final pelo varejista a alíquota de PIS/COFINS aplicada é "zero", por expressa disposição legal. Ocorre que, o artigo 28, que contém tal previsão³², não faz menção a distribuidores nem atacadistas. Numa cadeia Indústria – Atacadista – Varejista – Consumidor Final, comum a praticamente quase todos os produtos que existem no mercado brasileiro, não é possível se falar em tributação plurifásica, porque ela não se aplica ao varejista, mas também não é possível se falar em tributação monofásica, já que a indústria não é o único polo da cadeia obrigado a recolher os tributos.

³⁰ A legislação define varejista como a pessoa jurídica cuja receita decorrente da venda a consumidor final corresponde a 75% de sua receita bruta anual (BRASIL, Congresso Nacional. **Lei nº 13.097 de 19 de janeiro de 2015**. Diário Oficial da União, 20 jan. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13097.htm. Acesso: 17 ago. 2022

³¹ "Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração cumulativa, exceto a pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, poderá descontar créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição no mercado interno dos produtos de que trata o art. 14". (BRASIL, Congresso Nacional. **Lei nº 13.097 de 19 de janeiro de 2015**. Diário Oficial da União, 20 jan. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13097.htm. Acesso: 17 ago. 2022

³² "Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda dos produtos de que trata o art. 14, quando auferida pela pessoa jurídica varejista definida na forma do art. 17" (BRASIL, Congresso Nacional. **Lei nº 13.097 de 19 de janeiro de 2015**. Diário Oficial da União, 20 jan. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13097.htm. Acesso: 17 ago. 2022.

Nesse caso, tendo em vista que a tributação é concentrada não apenas na Indústria, mas também no vendedor atacadista, a tributação foi apelidada de “bifásica”, uma situação única no ordenamento brasileiro. O que chama atenção nessa sistemática é que ela se comporta de forma mais parecida com uma tributação plurifásica, não havendo incidência de PIS/COFINS exatamente no momento da venda pelo varejista, quando a mercadoria fica mais cara, pois tem embutidos os custos de transporte, logística, armazenamento, entre outros.

Dessa forma, uma análise comparativa com valores simulados foi realizada no presente estudo para demonstrar se carga tributária de um refrigerante é maior mediante aplicação da sistemática padrão ou da sistemática da Lei nº 13.097/2015.

3.3 Análise da carga tributária da cadeia de produção dos refrigerantes na sistemática padrão e na sistemática específica da Lei nº 13.097/2015

Antes que se realize o cálculo da carga tributária de um refrigerante em ambas as sistemáticas, é importante estabelecer parâmetros, como o produto a ser utilizado de modelo, o preço do produto quando vendido a consumidor final e o percentual de redução do preço na venda de indústria a atacadista e na venda de atacadista a varejista.

O produto escolhido foi uma garrafa de 1l de plástico PET Descartável do refrigerante Coca Cola, marca Coca-Cola. O motivo é que a alíquota mínima deste produto, prevista no anexo da Lei nº 13.097/2015, é inferior aos 13% determinados na legislação, portanto, o raciocínio aqui desenvolvido seguirá a regra geral no que concerne à tributação de refrigerantes. Dessa forma, serão aplicados os 13% de PIS/COFINS que são atualmente os aplicáveis à grande maioria dos produtos classificados como refrigerantes.

O preço foi retirado da margem de valor agregado de produtos de refrigerante estipulada pela Instrução Normativa nº 55 de 27 de junho de 2022 da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, tanto para o refrigerante quanto para o concentrado de refrigerante. A garrafa de 1l custa R\$ 5,52, enquanto 10l de concentrado custam R\$

290,27³³.

Para calcular a quantidade exata de concentrado encontrada em 1l de refrigerante, tomou-se por base a tabela do IPI, a qual prevê que a capacidade de diluição do concentrado é de até dez partes da bebida por cada parte do concentrado³⁴, portanto, 10%. Se 10l custam R\$ 290,27, é evidente que 100 ml custam R\$ 2,90. Poderia ter sido utilizada a margem de valor agregado de qualquer estado, já que PIS/COFINS é um tributo nacional, no entanto, optou-se pela margem de valor agregado do Estado do Ceará por ser uma das poucas que contém o preço do concentrado de refrigerante, além de ser bastante completa e clara.

Levando-se em conta que o preço retirado da margem de valor agregado é o preço final, praticado na operação de venda Varejista-Consumidor Final, estipulou-se a redução de 25% do preço na operação Atacadista-Varejista e mais 25% na operação Atacadista-Indústria, na primeira simulação. Na segunda simulação, o percentual foi de 30%. O comparativo entre cargas tributárias na primeira e na segunda simulações podem ser observados em **Fig. 2** e **Fig. 3**.

³³ CEARÁ, Secretaria da Fazenda. **Instrução Normativa nº 55 de 27 de junho de 2022**. Divulga os valores relativos à venda a consumidor final de refrigerantes, para efeito de cobrança do ICMS por substituição tributária. Diário Oficial do Estado do Ceará 29 jun. 2022.

³⁴ BRASIL, Receita Federal. **Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados 2022**, 2022, online. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>. Acesso: 17 ago. 2022

Figura 2 – Análise comparativa da carga tributária total de um refrigerante de 1l na sistemática padrão de PIS/COFINS e na sistemática específica da Lei nº 13.097/2015 – Simulação I

SIMULAÇÃO I (Redução de 25% no preço do refrigerante a cada operação)

Carga Tributária total de PIS/COFINS na sistemática padrão

	Industria de Concentrado	Industria de Refrigerante	Atacadista	Varejista	Carga Tribu Total
Preço	R\$ 2,90	R\$ 3,11	R\$ 4,14	R\$ 5,52	
Débito	R\$ 0,27	R\$ 0,29	R\$ 0,38	R\$ 0,51	
Crédito	R\$ -	R\$ 0,27	R\$ 0,29	R\$ 0,38	
Saldo	R\$ 0,27	R\$ 0,02	R\$ 0,10	R\$ 0,13	R\$ (

Carga Tributária total de PIS/COFINS na sistemática da Lei nº 13.097/2015

	Industria de Concentrado	Industria de Refrigerante	Atacadista	Varejista	Carga Tribu Total
Preço	R\$ 2,90	R\$ 3,11	R\$ 4,14	R\$ 5,52	
Débito	R\$ 0,38	R\$ 0,40	R\$ 0,43	R\$ -	
Crédito	R\$ -	R\$ 0,38	R\$ 0,32	R\$ -	
Saldo	R\$ 0,38	R\$ 0,03	R\$ 0,11	R\$ -	R\$ (

RESULTADO: Carga tributária total idêntica em ambas as sistemáticas

Fonte: Elaboração do Autor

Figura 3 – Análise comparativa da carga tributária total de um refrigerante de II na sistemática padrão de PIS/COFINS e na sistemática específica da Lei nº 13.097/2015 – Simulação II

SIMULAÇÃO II (Redução de 30% no preço do refrigerante a cada operação)

Carga Tributária total de PIS/COFINS na sistemática padrão						
	Industria de Concentrado	Industria de Refrigerante	Atacadista	Varejista	Carga Tributária Total	
Preço	R\$ 2,90	R\$ 2,70	R\$ 3,86	R\$ 5,52		
Débito	R\$ 0,27	R\$ 0,25	R\$ 0,36	R\$ 0,51		
Crédito	R\$ -	R\$ 0,27	R\$ 0,25	R\$ 0,36		
Saldo	R\$ 0,27	-R\$ 0,02	R\$ 0,11	R\$ 0,15	R\$ 0,51	

Carga Tributária total de PIS/COFINS na sistemática da Lei nº 13.097/2015						
	Industria de Concentrado	Industria de Refrigerante	Atacadista	Varejista	Carga Tributária Total	
Preço	R\$ 2,90	R\$ 2,70	R\$ 3,86	R\$ 5,52		
Débito	R\$ 0,38	R\$ 0,35	R\$ 0,40	R\$ -		
Crédito	R\$ -	R\$ 0,38	R\$ 0,28	R\$ -		
Saldo	R\$ 0,38	-R\$ 0,03	R\$ 0,12	R\$ -	R\$ 0,47	

RESULTADO: Carga tributária total menor na sistemática da Lei nº 13.097/2015						
---	--	--	--	--	--	--

Fonte: Elaboração do Autor

Os cálculos apresentados não são o suficiente para demonstrar que a sistemática da Lei nº 13.097/2015 sempre irá conferir uma carga tributária final menos onerosa aos refrigerantes, mas são um sinal de que essa sistemática pode ser vantajosa em determinados arranjos, o que traz à tona a necessidade de mudanças na legislação.

Vale ressaltar que os exemplos eleitos foram para cadeias de produção longas. Em um cenário de venda direta pelo varejista, em que haveria uma operação única, haveria uma alíquota de 9,25% na sistemática padrão e uma alíquota de "zero" na sistemática das bebidas frias, deixando a vantagem dos refrigerantes ainda mais evidenciada.

Ademais, a complexidade da sistemática apenas dificulta qualquer análise a ser realizada em eventual elaboração de política fiscal que vise ampliar a carga tributária de refrigerantes.

Dessa forma, urge a revogação do artigo 28 da Lei nº 13.097/2015, que prevê alíquota “zero” para varejistas, pondo fim, portanto, à sistemática “bifásica”. Tal medida eliminaria a principal causa de vantagens tributárias que possam vir a ser obtidas na cadeia de produção dos refrigerantes, além de garantir mais fluidez e menor complexidade à tributação do setor.

CONCLUSÃO

O consumo excessivo de refrigerantes pelos brasileiros traz uma série de prejuízos à saúde pública e, conforme foi observado pelas experiências bem sucedidas de outros países, como o México, uma das melhores alternativas para aprimorar esse cenário seria por meio da tributação das bebidas açucaradas, utilizando-se da extrafiscalidade presente nos tributos.

A Lei nº 13.097/2015, que trata da sistemática de incidência de IPI e PIS/COFINS para bebidas frias, traz uma sistemática bastante confusa, principalmente no que tange a PIS/COFINS. Primeiramente, a legislação permite a utilização de créditos por empresas optantes do lucro presumido, distorcendo completamente a regra de não cumulatividade padrão de PIS/COFINS.

Além disso, as disposições do artigo 28 criam uma sistemática “bifásica”, que tende a ser mais benéfica aos refrigerantes, uma vez que zera a alíquota na venda efetuada pelo varejista, exatamente o momento em que o produto fica mais caro.

Em um cenário ideal, as disposições do artigo 28 da Lei nº 13.097/15 seriam reformuladas, estabelecendo que a sistemática de tributação de refrigerante ocorra de forma monofásica ou plurifásica, como ocorre com os demais produtos. Além disso, deve ser restringida a utilização de créditos apenas por empresas optantes do Simples Nacional.

Tais medidas seriam importantes para reduzir um pouco da complexidade existente na tributação de refrigerantes, dificultando o usufruto de vantagens tributárias e facilitando a implementa de políticas fiscais que visem a trazer benefícios a saúde pública no Brasil.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Oreniva Patrícia dos Santos. PIS e COFINS. *In*: GUERRA, Felipe. **Contabilidade, Auditoria e Gestão Tributária**. Fortaleza: Repartse Tecnologia, 2020
- BRASIL, Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 set. 2022.
- BRASIL, Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 123 de 13 de maio de 2021**. Diário Oficial da União 14 maio 2021. Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-mapa-n-123-de-13-de-maio-de-2021-319830736>. Acesso: 18 ago. 2022.
- BRASIL, Presidente da República. **Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018**. Diário Oficial da União, 23 nov. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso: 17 ago. 2022.
- BRASIL, Conselho Nacional de Saúde. **Recomendação Nº 021**. 9 de junho de 2017. Disponível em: <https://conselho.saude.gov.br/recomendacoes/2017/Reco021.pdf>. Acesso: 18 jul. 2022.
- BRASIL, Receita Federal. **Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados 2022**, 2022, *online*. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi.pdf>. Acesso: 17 ago. 2022.
- BRASIL, Ministério da Saúde. **Dia Mundial da Obesidade e Dia Nacional da Prevenção da Obesidade**. 2018. *Online*. Disponível em: <https://bvsmis.saude.gov.br/11-10-dia-mundial-da-obesidade-e-dia-nacional-de-prevencao-da-obesidade-2/>. Acesso: 16 jul. 2022.
- CALIENDO, Paulo. Tributação e Ordem Econômica: Os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, v. 20, n. 20, 2016.
- CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. 2ªed. Salvador: JusPodvin, 2015, p. 555-556.
- CEARÁ, Secretaria da Fazenda. **Instrução Normativa nº 55 de 27 de junho de 2022**. Divulga os valores relativos à venda a consumidor final de refrigerantes, para efeito de cobrança do ICMS por substituição tributária. Diário Oficial do Estado do Ceará 29 jun. 2022.

COLCHERO, M. A.; RIVERA-DOCMARCO, J., POPKIN, B. M., NG, S. W. In Mexico, evidence Of Sustained 'Consumer Response Two Years After Implementing A Sugar-Sweetened Beverage Tax. **Health Affairs**, v. 36, n. 3, 2017.

CORREIA NETO, C. B. **Tributação das bebidas açucaradas no Brasil**: Caminhos para a sua efetivação. 2020. *online*. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/02/Tributos-bebidas.pdf>. Acesso: 16 jul. 2022.

CORREIA NETO, C. B. Tributação de Bebidas Açucaradas: Experiência Internacional e Debates Legislativos no Brasil. **Economic Analysis of Law Review**, v. 11, n. 2, 2020.

LIMA, A. S.; AFONSO, J. C. **A Química Do Refrigerante**. 2009. *Online*. Disponível em: http://qnesc.sbq.org.br/online/qnesc31_3/10-PEQ-0608.pdf. Acesso: 18 de jul. 2022.

ORGANIZACIÓN PANAMERICANA DE LA SALUD (OPS). **Experiencia de México en el Establecimiento de Impuestos a las Bebidas Azucaradas como Estrategia de Salud Pública**. México: OPS, 2015, *online*. Disponível em: http://iris.paho.org/xmlui/bitstream/handle/123456789/18390/978-92-75-31871-3_esp.pdf?sequence=5&isAllowed=y. Acesso: 04 set. 2022.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **World Obesity Day**. Global. 4 de março de 2020. Disponível em: <https://www.who.int/news-room/events/detail/2020/03/04/default-calendar/world-obesity-day>. Acesso: 16 jul 2022.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Fiscal policies for diet and prevention of noncommunicable diseases**. 2015. *Online*. Disponível em: https://www.who.int/docs/default-source/obesity/fiscal-policies-for-diet-and-the-prevention-of-noncommunicable-diseases-0.pdf?sfvrsn=84ee20c_2. Acesso: 18 jul. 2022.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Estratégia global em alimentação saudável, atividade física e saúde**. 2004. *Online*. Disponível em: <http://189.28.128.100/nutricao/docs/geral/ebPortugues.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2022.

10. A TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS AÇUCARADAS: O CENÁRIO GLOBAL E BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O PANORAMA BRASILEIRO



<https://doi.org/10.36592/9786554600071-10>

*Isabela Weingärtner Welter*¹

*Luísa Knorre Rabadan*²

Introdução

Nas últimas décadas, os índices de sobrepeso e obesidade vem aumentando nas populações. Essas condições se associam com uma série de outras doenças, como diabetes, doenças cardiovasculares, derrames e até certos tipos de câncer.

Os impactos que estas condições vêm causando nas populações ao redor do globo são profundos, e a saúde pública vem se declinando. Dois fatores que podem ser apontados para o aumento destes índices são o consumo excessivo de comidas industrializadas com alto índice calórico, ricas em gorduras e açúcares e, na mesma linha, o aumento do sedentarismo e falta de prática de atividades físicas. Desta forma, na atual conjuntura social existe um desequilíbrio grande entre a energia que é consumida e aquela que é gasta, e se ingere muito além daquilo que se utiliza para a produção de energia.

E, em especial, é possível apontar um tipo de alimento altamente industrializado que influencia neste cenário: as bebidas com adição de açúcares. Entre diversas políticas públicas e formas de encarar estes problemas, países ao redor do globo inteiro tendem a se voltar para este elemento como forma de controle nos índices de obesidade.

A função extrafiscal dos tributos não é desconhecida nesse sentido, muito pelo contrário, já vem sendo utilizada como importante ferramenta no combate ao consumo de alimentos industrializados e promoção da vida saudável. São os casos, por exemplo, do México, Reino Unido e alguns países da União Europeia, que implementaram uma tributação mais severa para bebidas com adição de açúcar.

¹ Graduanda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul e pela Università degli Studi di Parma, pelo programa de Dupla Titulação. E-mail: isabela.welter@edu.pucrs.br

² Mestranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. E-mail: rabadan.luisa@edu.pucrs.br

Estes locais vêm notando uma diminuição no consumo desse tipo de bebida, atingindo seus objetivos almejados. Enquanto isso, no Brasil, tímidos projetos de lei trabalham a ideia de tributos mais onerosos para bebidas adoçadas.

A nação brasileira fez um compromisso constitucional com a saúde de sua população. O direito fundamental à saúde garante não só o acesso a tratamento médico, mas também exige que o Estado cuide e invista ativamente em medidas voltadas para o bem-estar populacional. Da mesma forma, esse comprometimento diz respeito à tomada de ações relativas à prevenção de doenças.

A extrafiscalidade, por outro lado, é conhecido instrumento do Direito Tributário brasileiro, previsto inclusive no texto constitucional. O que falta, então, para que a nação siga o mesmo modelo que outros países ao redor do globo já adotam?

O presente estudo busca analisar o funcionamento dessas políticas nos países em que foram implementadas, para que se possa compreender como foram instituídas e qual seu grau de eficácia. Procura-se melhor entender essas legislações, para que se possa traçar uma comparação com a realidade brasileira e entender a possibilidade de aplicação no cenário nacional.

O artigo divide-se em quatro partes: (i) a análise do problema e o impacto que o consumo excessivo de bebidas açucaradas gera na saúde populacional; (ii) ações tomadas em países ao redor do mundo com relação a medidas extrafiscais; (iii) considerações sobre o compromisso constitucional brasileiro acerca do cuidado da saúde populacional, para que se verifique a viabilidade de implementação de uma norma extrafiscal neste âmbito e, por fim, (iv) conclusões finais.

1 CENÁRIO GLOBAL

1.1 As doenças crônicas não transmissíveis, a mortalidade, a epidemia de obesidade e as bebidas açucaradas

A Organização Mundial da Saúde realizou um longo estudo para identificar, globalmente, quais eram as 10 principais causas de morte durante os anos 2000 a

2019. O resultado deste estudo demonstrou que, das 10 principais causas, 7 envolviam doenças crônicas não transmissíveis (noncommunicable diseases).³

Este não é o único estudo sobre o tema e no ano de 2016, outro estudo, havia identificado que tais doenças, como obesidade, hipertensão, diabetes, doenças cardiovasculares, dentre outros, eram responsáveis por cerca de 71% das mortes ao redor do globo.

Sendo, portanto, incontestável a relevância destas doenças, é preciso prosseguir e questionar quais são as causas delas, com o objetivo de frear o aumento do número de mortes e, até mesmo, por meio da prevenção, reduzir o número de mortes.

É neste contexto que o assunto envolvendo o consumo exagerado de açúcares, em especial de bebidas açucaradas, está inserido. Afinal, este consumo parece estar diretamente conectado com o aumento da incidência dessas doenças, e, em especial, com o aumento da obesidade e do sobrepeso nas populações.⁴

A obesidade e o sobrepeso são condições caracterizadas pelo excesso de acúmulo de gordura no ser humano, podendo resultar em severos riscos à saúde e elas merecem especial destaque não apenas pelo risco que – em si – apresentam, mas também pelo fato de que, em diversos casos, elas são as responsáveis por gerar ou por aumentar a incidência de outras doenças.

A Organização Mundial da Saúde (OMS) estima que a obesidade global triplicou desde 1975, sendo considerada uma epidemia. Em 2020, concluiu-se que 39 milhões de crianças com menos de 5 anos eram consideradas obesas ou com sobrepeso.⁵ Ainda, só no Brasil, aproximadamente 60% da população adulta apresenta excesso de peso.⁶

³ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **WHO methods and data sources for causes of death 2000-2019:** Global Health Estimates Technical Paper WHO/DDI/DNA/GHE/2020.3. 2020. Disponível em: https://www.who.int/docs/default-source/gho-documents/global-health-estimates/ghe2019_cod_methods.pdf. Acesso: 10 set. 2022.

⁴ THOW, Anne Marie et al. Sugar-sweetened beverage taxes in Europe: learning for the future. **European Journal of Public Health**, v. 32, n. 2, p. 273-280, 2022.

⁵ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Obesity and Overweight**. 2021. Disponível em: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>. Acesso: 28 ago. 2022.

⁶ <https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/saude-brasil/eu-quero-ter-l/noticias/2022/o-impacto-da-obesidade>

A obesidade e sobrepeso são responsáveis por ocasionar doenças cardiovasculares, em especial relacionadas com a ocorrência de derrames, diabetes, osteoartrite e algumas formas de câncer.⁷ Ainda, de acordo com o Ministério da Saúde brasileiro:

A obesidade está relacionada ao aumento do risco para outras doenças como as do coração, diabetes, hipertensão arterial sistêmica, doença do fígado e diversos tipos de câncer (como o de cólon, de reto e de mama), problemas renais, asma, agravamento da covid, dores nas articulações, entre outras, reduzindo a qualidade e a expectativa de vida. Além disso, as evidências apontam a obesidade como importante fator de risco para a forma grave e letal da Covid. 19.⁸

A preocupação com as duas doenças é intensificada quando entendemos que a causa da obesidade e sobrepeso é um desequilíbrio entre a quantidade de energia gasta ao longo do dia com relação ao consumo de calorias diárias. Afinal, cada vez mais, estamos expostos a alimentos com altos índices de açúcares e gorduras, ao mesmo tempo que, cada vez menos praticamos atividades físicas, contexto que leva ao aumento do índice de sedentarismo das populações.⁹

Diante deste contexto global e multifatorial, vem sendo feita uma correlação entre o consumo excessivo de bebidas açucaradas e o aumento no risco de desenvolver doenças crônicas não transmissíveis, dentre elas a obesidade e, como vimos, todas as outras doenças que podem decorrer da primeira¹⁰, o que faz com que países ao redor do mundo reflitam, pesquisem e implementem medidas públicas para o controle do consumo de açúcares como forma de melhorar a saúde populacional.¹¹

⁷ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Obesity and Overweight**. 2021. Disponível em: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>. Acesso: 28 ago. 2022.

⁸ MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Promoção da Saúde e da Alimentação Adequada e Saudável**. Disponível em: <https://aps.saude.gov.br/ape/promocaoaude/excesso>. Acesso: 5 set. 2022.

⁹ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Obesity and Overweight**. 2021. Disponível em: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>. Acesso: 28 ago. 2022.

¹⁰ SANTOS, Natália Ramos dos et al. O consumo de bebidas açucaradas associado ao risco de câncer e à ocorrência de obesidade: uma revisão de literatura. **Brazilian Journal of Health Review**, v. 4, n. 4, p. 17202-17214, jul./ago/ 2021.

¹¹ THOW, Anne Marie et al. Sugar-sweetened beverage taxes in Europe: learning for the future. **European Journal of Public Health**, v. 32, n. 2, p. 273-280, 2022.

1.2 As medidas adotadas para enfrentar as Doenças Crônicas Não Transmissíveis

Neste contexto, a própria OMS recomendou que se estabelecesse uma tributação mais elevada sobre as bebidas açucaradas, de forma a desestimular o consumo delas. A primeira menção da OMS a uma política pública que envolvesse o aspecto tributário foi em 2004, quando foi lançada uma recomendação global em dietas, atividades físicas e saúde¹². E não se trata de recomendação exclusiva da OMS, pois a Organização Pan-Americana da Saúde (OPAS) também já fez considerações no mesmo sentido.¹³ Desde então, a noção de "sugar tax" foi sendo introduzida por alguns países ao redor do globo e justificada da seguinte forma:

O "sugar tax" se justifica como medida de proteção à saúde pública. A lógica é de que esse tributo contribuiria para a diminuição do consumo de bebidas açucaradas e, por consequência, impactaria positivamente no combate à obesidade e à diabetes.¹⁴

Até 2019, tramitavam cerca de sete projetos de lei relativos à tributação de bebidas açucaradas no Brasil. Um dos motivos que se aponta para a pluralidade de projetos de lei é a incerteza sobre o que exatamente as taxas deveriam incidir. Se, por exemplo, seria um aumento de PIS/Pasep, IPI e Cofins, ou se tratar-se-ia da criação de um tributo completamente novo. Inexiste consenso, nessa linha, também sobre quais bebidas deveriam incidir esse regime de tributação.¹⁵

Entre todas as propostas legislativas, cumpre mencionar o Projeto de Lei nº 2.183/2019 que pretende estabelecer uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Refrigerantes) sobre esse tipo de produto, justamente para atingir um resultado positivo relativo à saúde populacional, na medida que induziria – pela

¹² THOW, Anne Marie et al. Sugar-sweetened beverage taxes in Europe: learning for the future. **European Journal of Public Health**, v. 32, n. 2, p. 273-280, 2022.

¹³ MARIATH, Aline Brandão; MARTINS, Ana Paula Bortoletto. Década da Ação em Nutrição e tributação de bebidas açucaradas no Brasil: onde estamos?. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 37, n. 7, 2021.

¹⁴ PIGNATARI, Leonardo Thomaz. O "Sugar Tax" deve ser Servido no Cardápio Tributário Brasileiro? **Revista Direito Tributário Atual – RDTA**. 2º Quadrimestre 2022.

¹⁵ MARIATH, Aline Brandão; MARTINS, Ana Paula Bortoletto. Década da Ação em Nutrição e tributação de bebidas açucaradas no Brasil: onde estamos?. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 37, n. 7, 2021.

via da tributação - a redução do consumo.¹⁶ Até maio de 2022, momento da confecção deste estudo, o projeto encontrava-se tramitando e sob a análise da Comissão de Assuntos Econômicos.¹⁷

Pois bem, considerando que o Brasil ainda não instituiu tal estratégia, mas outros países já o fizeram, entendemos ser adequada – com as devidas ressalvas à referibilidade – analisar as realidades de alguns países que já contam com esta polícia para contribuir com o debate no âmbito brasileiro. Para tanto, serão analisadas as realidades do México, Reino Unido e da União Europeia.

1.2.1 México

O caso mexicano é muito discutido na literatura, sendo emblemático, diante do amplo sucesso atingindo. Até 2014 o país enfrentava uma grave crise de saúde, e a legislação, datada de 2014, foi importante no processo de mudança da população.¹⁸

Em 2012, a nação era a maior consumidora de bebidas adoçadas no mundo e cerca de 71,2% da população adulta possuía sobrepeso, enquanto 36% das crianças eram obesas ou possuíam sobrepeso.¹⁹

Estudos começaram a apontar que o alto índice de ingestão de bebidas açucaradas estava relacionado com o alto índice de sobrepeso e obesidade na população. A necessidade de se tomar medidas governamentais sobre essa situação era evidente.²⁰

Dessa forma, a lei mexicana instituía a taxa de um peso mexicano por litro, para bebidas açucaradas. Foi possível verificar, nos anos seguintes à instituição

¹⁶ AGÊNCIA SENADO. **CAS analisa aumento na tributação sobre refrigerantes e bebidas açucaradas**. 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/05/06/cas-analisa-aumento-na-tributacao-sobre-refrigerantes-e-bebidas-acucaradas>. Acesso: 15 ago. 2022.

¹⁷ SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei nº 2183, de 2019**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136266>. Acesso em 04 set. 2022

¹⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros. Tributação das Bebidas Açucaradas: Experiência Internacional e Debates Legislativos no Brasil. **Economic Analysis of Law Review**, v. 11, n. 2, p. 173-191, mai/ago 2020.

¹⁹ CARRIEDO, Angela; LOCK, Karen; HAWKINS, Benjamin. Policy Process and Non-State Actor's Influence on The 2014 Mexican Soda Tax. **Health Policy and Planning**, Oxford, n. 35, p. 941-952, 2020.

²⁰ CARRIEDO, Angela; LOCK, Karen; HAWKINS, Benjamin. Policy Process and Non-State Actor's Influence on The 2014 Mexican Soda Tax. **Health Policy and Planning**, Oxford, n. 35, p. 941-952, 2020.

dessa política, que houve uma efetiva redução no consumo desses alimentos. Os resultados positivos foram encorajadores para o resto do mundo, podendo servir como exemplo prático de que é possível diminuir os índices de ingestão de bebidas açucaradas com base em uma tributação mais severa.²¹

Um aspecto interessante na instituição dessa política na nação mexicana foi que sempre houve apoio da população civil em seu desenvolvimento. Dessa forma, essa legislação era vista como algo positivo, ganhando não só apoio da comunidade acadêmica e entes governamentais, mas também do público. Esse aspecto é apontado como um dos importantes fatores no sucesso da instauração dessa política.²²

Os resultados observados no México, de forma geral, são muito celebrados, ante o seu evidente sucesso. A legislação, em 2017, passou a ser aplicada também xaropes ou concentrados para a fabricação desse tipo de bebida.²³

1.2.2 Reino Unido

Antes da implementação de uma taxa adicional no Reino Unido, as bebidas açucaradas correspondiam a 21% do consumo diário de açúcar de crianças, e a 33% do consumo diário de açúcar de adultos. A ingestão de açúcares excessivos era preocupante no território britânico, e logo foi apontado para o governo por autoridades da saúde que seria necessário tomar medidas para reduzir esse consumo.²⁴

Em 2016, foi anunciado que seria implementada uma taxa adicional para bebidas açucaradas. A legislação, que entraria em vigor a partir de abril de 2018, eximia bebidas alcoólicas, bebidas derivadas do leite e sucos de fruta puros. Se

²¹ COLCHERO, M. Arantxa et al. In Mexico, Evidence of Sustained Consumer Response Two Years After Implementing a Sugar-Sweetened Beverage Tax. *Health Affairs*, n. 3, p. 564-571, 2017.

²² CARRIEDO, Angela; LOCK, Karen; HAWKINS, Benjamin. Policy Process and Non-State Actor's Influence on The 2014 Mexican Soda Tax. *Health Policy and Planning*, Oxford, v. 35, p. 941-952, 2020.

²³ CORREIA NETO, Celso de Barros. Tributação das Bebidas Açucaradas: Experiência Internacional e Debates Legislativos no Brasil. *Economic Analysis of Law Review*, v. 11, n. 2, p. 173-191, mai/ago 2020.

²⁴ BRANDY, 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/track/pdf/10.1186/s12916-019-1477-4.pdf>. Acesso em 25 jun. 2022.

dividia, inicialmente, em dois níveis: bebidas com a quantidade igual o superior à 5g de açúcar por 100mL, mas com quantidades inferiores à 8g; e bebidas com mais de 8g de açúcar por 100mL. Para o primeiro, era taxado 0,18 centavos de libra por litro, enquanto para o segundo seriam taxados 0,24 centavos de libra por litro.²⁵

Estudos apontavam também que a população britânica apoiava e acreditava na norma, entendendo o seu caráter voltado para a saúde pública. O público, também, compreende a relação entre o consumo de açúcar e o alto índice de obesidade, acreditando que a medida será efetiva.²⁶

Após a implementação da legislação, percebeu-se que houve, de fato, uma redução no consumo de açúcar pela população. Não só isso, mas diante do período da *vacatio legis* as companhias e indústrias produtoras de bebidas que seriam afetadas pela norma ativamente alteraram o seu portfólio. No geral, houve uma redução significativa no consumo de refrigerantes.²⁷

1.2.3 Países europeus

Quando se fala de países membros da União Europeia, é interessante realizar uma análise do panorama global, para entender como as demais nações do bloco também se comportam.

O território da União Europeia, em setembro de 2022, é composto por 27 nações, denominadas Estados Membros ou Países Membros. Trata-se de uma união política, onde as nações do bloco cedem parte de sua soberania para participar de um complexo de normas e órgãos supranacionais hierarquicamente superiores a

²⁵ PELL, David et al. Support for, and perceived effectiveness of, the UK soft drinks industry levy among UK adults: cross-sectional analysis of the International Food Policy Study. **BMJ Open**. 2019. Disponível em: <https://bmjopen.bmj.com/content/bmjopen/9/3/e026698.full.pdf>. Acesso: 24 jul. 2022.

²⁶ PELL, David et al. Support for, and perceived effectiveness of, the UK soft drinks industry levy among UK adults: cross-sectional analysis of the International Food Policy Study. **BMJ Open**. 2019. Disponível em: <https://bmjopen.bmj.com/content/bmjopen/9/3/e026698.full.pdf>. Acesso: 24 jul. 2022.

²⁷ BRANDY, 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/track/pdf/10.1186/s12916-019-1477-4.pdf>. Acesso: 25 jun. 2022.

todos, de forma a promover o crescimento dos países em conjunto.²⁸

Em 2022, os países do bloco europeu que possuíam tributação diferenciada para bebidas açucaradas eram a Finlândia, França, Hungria, Letônia, Irlanda, Monaco, Noruega e Portugal. Em todos esses países, foi possível identificar uma conexão entre o consumo de bebidas açucaradas e um índice alto de problemas de saúde, como diabetes. Em mais de um caso, pode-se verificar também que o interesse em atribuir uma taxa adicional a esse tipo de alimento teve um viés que não era exclusivamente voltado para a saúde, pois esta foi também uma forma de aumentar a arrecadação pública. Por isso, existia, também, um interesse econômico.²⁹

Pode se observar, de forma generalizada, razões diversas para a implementação desse tipo de políticas dentro do bloco europeu, que atingiram diferentes graus de sucesso conforme a nação.³⁰

Em Portugal, por exemplo, observou-se uma redução de 11% no consumo de bebidas açucaradas, e se acredita que isso terá efeitos diretos na saúde populacional, reduzindo inclusive a mortalidade pelo consumo de açúcar.³¹

2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O CENÁRIO BRASILEIRO

Para que se possam delimitar comparações e realizar análises, deve-se também discorrer brevemente sobre o cenário do Brasil, entendendo-se o direito fundamental a saúde e os elementos extrafiscais.

²⁸ TOMMASO, Edoardo Frosini. *et al.* **Diritto pubblico comparato: le democrazie stabilizzate**. Bologna: Il Mulino, 2020. ISBN 978-88-15-28034-3.

²⁹ THOW, Anne Marie *et al.* Sugar-sweetened beverage taxes in Europe: learning for the future. **European Journal of Public Health**, v. 32, n. 2, p. 273-280, 2022.

³⁰ THOW, Anne Marie *et al.* Sugar-sweetened beverage taxes in Europe: learning for the future. **European Journal of Public Health**, v. 32, n. 2, p. 273-280, 2022.

³¹ SILVA, Francisco Goiana da *et al.* The future of the sweetened beverages tax in Portugal. **Lancet Public Health**, v. 3, n. 12, dez. 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). Acesso: 4 set. 2022.

2.1 O direito fundamental à saúde

A Constituição Federal de 1988 possui um rol de Direitos Fundamentais. Este catálogo de direitos representa as decisões fundamentais sobre a estrutura básica do Estado e da sociedade.³² Neste mesmo sentido, é válido apontar que tais direitos têm uma dupla função: a função objetiva terá o condão de fornecer diretrizes para estruturas estatais dos três poderes e deve ser considerada como um conjunto de decisões valorativas com eficácia para todo o ordenamento, enquanto a função subjetiva terá o condão de conferir ao seu titular a possibilidade de fazer valer/buscar judicialmente o que lhe foi outorgado pela constituição em relação ao direito em questão³³

Feita esta rápida consideração a respeito dos Direitos Fundamentais, é preciso apontar que o direito à saúde está inserido no catálogo da Constituição Federal de 1988 e, como bem explica Ingo Sarlet, possui conexão com outros direitos e garantias fundamentais:

É no âmbito do direito à saúde que se manifesta de forma mais contundente a vinculação do seu respectivo objeto (no caso da dimensão positiva, trata-se de prestações materiais na esfera da assistência médica, hospitalar etc.) com o direito à vida e o princípio da dignidade da pessoa humana. [...] Para além da vinculação com o direito à vida, o direito à saúde (aqui considerado num sentido amplo) encontra-se umbilicalmente atrelado à proteção da integridade física (corporal e psíquica) do ser humano, igualmente posições jurídicas de fundamentalidade indiscutível.³⁴

Dada a relevância da saúde, também notamos a consagração deste direito no art. 6º e no art. 196 e seguintes da Constituição, sendo colocado na alçada dos direitos sociais em geral e assumindo uma dupla dimensão: individual e coletiva

³² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 13 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

³³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 13 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

³⁴ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

(transindividual)³⁵ Para além disto, é possível notar que existem duas vertentes a respeito do papel do Estado e este direito: uma positiva e uma negativa. A noção negativa é aquela onde o Estado deve se abster de cometer quaisquer atos e instalar quaisquer normas que sejam nocivas à saúde da população; a positiva, por outro lado, é de que a nação deve tomar ações não só para o tratamento e cura de doenças e enfermidades, mas também para a sua prevenção.³⁶

O fato é que, dada a fundamentalidade do Direito à Saúde e a moldura constitucional posta, seja qual for a conclusão a respeito do alcance das ações do Estado em relação a persecução deste direito (se com caráter negativa ou com caráter positivo), a temática da tributação das bebidas açucaradas chegará ao crivo estatal. Resta investigar, ainda, qual a postura mais adequada em relação às estratégias do “sugar tax”, no contexto brasileiro.

2.2 A extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro

Compreendido o contexto constitucional que envolve o Direito à Saúde, é válido tecer alguns comentários sobre o contexto tributário que envolve a forma como a tributação das bebidas açucaradas pretende atacar o problema: a extrafiscalidade.

A extrafiscalidade vem sendo estudada há décadas, como bem destaca o Pedro Adamy ao analisar os fundamentos teóricos dela³⁷, e ingressa no aspecto da justificação dos tributos para além da necessidade financeira do Estado³⁸. Ou seja, ela consiste na criação “normas tributárias indutoras que se caracterizam como instrumentos para a concretização da ordem econômica e social definida pela Constituição Federal.”³⁹

Assim, se acredita que, com cargas tributárias mais severas ou, de forma oposta, com maiores incentivos e benefícios fiscais, é possível estimular ou coibir

³⁵ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

³⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

³⁷ ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. **Revista Direito Tributário Atual** v. 39. São Paulo: IBDT, 2018.

³⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. Saraiva, 2018.

³⁹ PIGNATARI, Leonardo Thomaz. O “Sugar Tax” deve ser Servido no Cardápio Tributário Brasileiro? **Revista Direito Tributário Atual – RDTA**. 2º Quadrimestre 2022.

determinados comportamentos, fomentar ou não setores específicos da economia e atingir certos resultados pontuais, de modo que a extrafiscalidade teria um efeito tanto social como econômico nos hábitos da população, o que extrapola o efeito primário da imposição tributária de arrecadação de recursos para a administração pública.⁴⁰

Muitas vezes o texto constitucional é explícito ao tratar da função extrafiscal, por exemplo, ao tratar do imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU) e imposto territorial rural (ITR), que devem cumprir com a função social da propriedade. No entanto, para determinados tributos, deixa de mencionar qualquer função nesse sentido. A ausência de previsão constitucional explícita, todavia, não impede que outros tributos sejam utilizados com finalidades extrafiscais, desde que em consonância com os demais princípios constitucionais e do direito tributário, como a capacidade contributiva e a propriedade privada.⁴¹

Tudo esta apertada síntese que envolve os contornos da extrafiscalidade, aplicada ao contexto da tributação das bebidas açucaradas, geraria – em tese – o seguinte comportamento:

Essa medida estimula, de um lado, os produtores a reduzirem a quantidade de açúcar em seus produtos, e, do outro, a redução do consumo de bebidas açucaradas pela população, tudo em conformidade com os direitos constitucionais à saúde e à alimentação saudável⁴²

O direito tributário brasileiro, assim, possui um interessante instrumento de interação e manipulação do comportamento social: a extrafiscalidade.⁴³ Então, notamos que o caráter extrafiscal da exação tributária é um caminho percorrido há décadas e é o caminho que fundamenta a ideia de "sugar tax", de modo que, se – de fato – for aprovado o projeto de lei para a instituição da CIDE –Refrigerantes, o que marcaria o ingresso do Brasil na política, estaremos diante da criação de uma nova

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

⁴¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

⁴² PIGNATARI, Leonardo Thomaz. O "Sugar Tax" deve ser Servido no Cardápio Tributário Brasileiro? **Revista Direito Tributário Atual – RDTA**. 2º Quadrimestre 2022.

⁴³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

norma tributária com caráter extrafiscal.

CONCLUSÕES

Percebe-se que o consumo de bebidas adoçadas vem sendo conectado com o aumento de diversas doenças, em especial o sobrepeso e obesidade que, por si só, já são elementos que ocasionam de uma série de patologias. Não só isso, mas existe um esforço global para a diminuição no consumo desse tipo de alimento, que representa um percentual considerável da ingestão de açúcares diários.

Existem, sempre, outros fatores, como o sedentarismo, em especial diante da facilitação do meio moderno que automatizou diversos procedimentos. Uma das grandes questões que se percebe, assim, é o consumo muito superior de calorias daquilo que se efetivamente precisa se utilizar para gasto energético ao longo do dia.

Com isso em mente, visando combater obesidade, diabetes, doenças cardiovasculares e uma série de outras patologias, nações ao redor do mundo inteiro adotaram medidas extrafiscais para poder conter o crescimento destas epidemias em seus territórios.

O México é o caso de maior sucesso, exemplo utilizado amplamente pela literatura e academia para reforçar a implementação desse tipo de política. Outros casos, como o de alguns países da União Europeia, não tiveram tanto sucesso, mas puderam ainda verificar uma alteração no comportamento populacional.

Um aspecto importante, nisso tudo, é o aprendizado que a legislação brasileira pode ter diante destes outros cenários. O Brasil fez um compromisso constitucional com a saúde de sua população, não só de garantir acesso a tratamento quando necessário, mas também de prevenir doenças e manter a população sadia. O direito à saúde se relaciona, assim, com um princípio ainda mais vital dentro da nação: o direito à vida.

Por isso, é possível concluir com o presente trabalho que o Brasil como nação tem o dever de garantir a saúde de sua população, de forma a conceder a seus cidadãos uma vida digna e decente. A tributação das bebidas açucaradas é uma ferramenta extrafiscal que apresentou interessantes resultados e, ainda que não

tenha uma taxa de sucesso absoluta, aponta para resultados positivos na maioria dos casos.

Por isso, acredita-se que seria eficiente espelhar-se em legislações estrangeiras e tomar os ensinamentos das diversas nações do globo na elaboração de políticas próprias. E quanto aos casos que não foram de todo sucesso, também servem como aprendizado, para que uma política amplamente efetiva seja tomada.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. **Revista Direito Tributário Atual** v. 39. São Paulo: IBDT, 2018.

AGÊNCIA SENADO. **CAS analisa aumento na tributação sobre refrigerantes e bebidas açucaradas**. 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/05/06/cas-analisa-aumento-na-tributacao-sobre-refrigerantes-e-bebidas-acucaradas>. Acesso: 15 ago. 2022.

BRANDY, 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/track/pdf/10.1186/s12916-019-1477-4.pdf>. Acesso: 25 jun. 2022.

CARRIEDO, Angela; LOCK, Karen; HAWKINS, Benjamin. Policy Process and Non-State Actor's Influence on The 2014 Mexican Soda Tax. **Health Policy and Planning**, Oxford, n. 35, p. 941-952, 2020

CORREIA NETO, Celso de Barros. Tributação das Bebidas Açucaradas: Experiência Internacional e Debates Legislativos no Brasil. **Economic Analysis of Law Review**, v. 11, n. 2, p. 173-191, mai/ago 2020.

COLCHERO, M. Arantxa et al. In Mexico, Evidence of Sustained Consumer Response Two Years After Implementing a Sugar-Sweetened Beverage Tax. **Health Affairs**, n. 3, p. 564-571, 2017.

MARIATH, Aline Brandão; MARTINS, Ana Paula Bortoletto. Década da Ação em Nutrição e tributação de bebidas açucaradas no Brasil: onde estamos?. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 37, n. 7, 2021.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Promoção da Saúde e da Alimentação Adequada e Saudável**. Disponível em: <https://aps.saude.gov.br/ape/promocaosaude/excesso>. Acesso: 5 set. 2022.

PELL, David et al. Support for, and perceived effectiveness of, the UK soft drinks industry levy among UK adults: cross-sectional analysis of the International Food Policy Study. **BMJ Open**. 2019. Disponível em: <https://bmjopen.bmj.com/content/bmjopen/9/3/e026698.full.pdf>. Acesso: 24 jul. 2022.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. O "Sugar Tax" deve ser Servido no Cardápio Tributário Brasileiro? **Revista Direito Tributário Atual – RDTA**. 2º Quadrimestre 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

SANTOS, Natália Ramos dos et al. O consumo de bebidas açucaradas associado ao risco de câncer e à ocorrência de obesidade: uma revisão de literatura. **Brazilian Journal of Health Review**, v. 4, n. 4, p. 17202-17214, jul./ago/ 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional. 13 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei nº 2183, de 2019**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136266>. Acesso: 4 set. 2022

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. Saraiva, 2018.

SILVA, Francisco Goiana da et al. The future of the sweetened beverages tax in Portugal. **Lancet Public Health**, v. 3, n. 12, dez. 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). Acesso: 4 set. 2022.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

THOW, Anne Marie et al. Sugar-sweetened beverage taxes in Europe: learning for the future. **European Journal of Public Health**, v. 32, n. 2, p. 273-280, 2022.

TOMMASO, Edoardo Frosini. *et al.* **Diritto pubblico comparato: le democrazie stabilizzate**. Bologna: Il Mulino, 2020. ISBN 978-88-15-28034-3.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Obesity and Overweight**. 2021. Disponível em: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>. Acesso: 28 ago. 2022.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **WHO methods and data sources for causes of death 2000-2019**: Global Health Estimates Technical Paper WHO/DDI/DNA/GHE/2020.3. 2020. Disponível em: https://www.who.int/docs/default-source/gho-documents/global-health-estimates/ghes2019_cod_methods.pdf. Acesso: 10 set. 2022.

