



TRIBUTAÇÃO DAS BEBIDAS AÇUCARADAS NO BRASIL: CAMINHOS PARA SUA EFETIVAÇÃO

Celso de Barros Correia Neto
Consultor Legislativo da Área III
Direito Tributário e Tributação

ESTUDO TÉCNICO

FEVEREIRO DE 2020

O conteúdo deste trabalho não representa a posição da Consultoria Legislativa, tampouco da Câmara dos Deputados, sendo de exclusiva responsabilidade de seu autor.

© 2019 Câmara dos Deputados.

Todos os direitos reservados. Este trabalho poderá ser reproduzido ou transmitido na íntegra, desde que citados(as) os(as) autores(as). São vedadas a venda, a reprodução parcial e a tradução, sem autorização prévia por escrito da Câmara dos Deputados.

O conteúdo deste trabalho é de exclusiva responsabilidade de seus(suas) autores(as), não representando a posição da Consultoria Legislativa, caracterizando-se, nos termos do art. 13, parágrafo único da Resolução nº 48, de 1993, como produção de cunho pessoal do(a) consultor(a).

SUMÁRIO

SUMÁRIO EXECUTIVO.....	4
INTRODUÇÃO.....	6
1. TRIBUTAÇÃO, SAÚDE PÚBLICA E BEBIDAS AÇUCARADAS	7
1.1 POR QUE TRIBUTAR BEBIDAS AÇUCARADAS?.....	8
1.2 POLÍTICA FISCAL DE SAÚDE PÚBLICA	9
2. EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA E DEBATE NACIONAL	10
2.1 MÉXICO	13
2.2 CHILE.....	14
2.3 BRASIL.....	15
3. EXTRAFISCALIDADE E EFICÁCIA(S) DA TRIBUTAÇÃO MAJORADA... 18	
3.1 EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO MAJORADA	20
3.2 HÁ REDUÇÃO DO CONSUMO?	23
3.3 SUBSTITUIÇÃO.....	24
3.4 MODIFICAÇÃO DA COMPOSIÇÃO DE ALIMENTOS.....	25
3.5 REGRESSIVIDADE: EFEITOS NA POPULAÇÃO DE BAIXA RENDA	26
3.6 OUTROS (EMPREGO E RENDA)	27
4. DESENHO NORMATIVO.....	28
5. TRIBUTAÇÃO DAS BEBIDAS AÇUCARADAS NO BRASIL: ESTADO DA ARTE E NOVOS CAMINHOS.....	31
5.1 LEGISLAÇÃO EM VIGOR.....	32
5.2 CAMINHOS PARA TRIBUTAÇÃO DAS BEBIDAS AÇUCARADAS NO BRASIL	38
5.2.1 Majoração de IPI	39
5.2.2 Majoração da COFINS	41
5.2.3 Novo imposto	42
5.2.4 Contribuição de intervenção no domínio econômico.....	43
5.2.5 Nova Contribuição Social	44
5.2.6 Quadro-síntese.....	45
6. PROPOSIÇÕES EM TRAMITAÇÃO NO CONGRESSO NACIONAL	46
7. REFORMA TRIBUTÁRIA E BEBIDAS AÇUCARADAS	48
CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS.....	53

SUMÁRIO EXECUTIVO

1. A Organização Mundial de Saúde (OMS) considera a obesidade uma epidemia mundial e identifica o consumo de bebidas açucaradas como um dos principais fatores de risco para essa condição.
2. Para reduzir o consumo de bebidas açucaradas, a OMS recomenda a adoção de políticas fiscais que elevem os preços desses produtos como meio de modificar os hábitos alimentares da população. Sugere-se a utilização de impostos sobre o consumo para esse objetivo.
3. Não há política fiscal similar no Brasil. No País, o peculiar regime estabelecido em favor da Zona Franca de Manaus (ZFM) cria uma considerável desoneração tributária para fabricantes de refrigerantes, refrescos, néctares, bebidas à base de mate, isotônicos, energéticos e outras bebidas açucaradas. O aproveitamento de crédito integral na aquisição de xaropes ou concentrados (insumos), saídos da ZFM com isenção total, permite a acumulação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). O incentivo fiscal é potencializado pelo fato de a alíquota aplicável aos insumos ser superior à cobrada dos produtos finais (bebidas).
4. A experiência internacional registra diferentes formulações para tributação de bebidas açucaradas e resultados promissores. Contam com políticas fiscais nesse sentido: Chile, México, Hungria, França, Bélgica, Noruega, África do Sul, entre outros países.
5. Estudos apontam a efetividade dessas estratégias fiscais na mudança dos hábitos alimentares da população nas localidades em que aplicadas, tanto em termos de redução do consumo dos alimentos tributados quanto de substituição por outros mais saudáveis. Os resultados tendem a ser mais efetivos na população de baixa renda. Entre os efeitos registrados pela literatura internacional está também a modificação da fórmula de certos alimentos pela redução dos aditivos tributados.
6. O desenho normativo recomendado pela OMS e pela experiência estrangeira sugere o seguinte formato: instituição de tributo específico sobre o consumo (“excise tax”); alíquota específica equivalente a, pelo menos, 20%; neutralidade de tratamento entre operações internas e importações; e vinculação das receitas arrecadadas ao pagamento de subsídios a frutas e verduras e a gastos com saúde pública. É preferível a adoção de alíquotas específicas, estabelecidas com base na quantidade do produto ou no seu conteúdo nutricional – e.g. R\$ 1,00 para cada 200 ml de bebida ou R\$ 1,00 para cada 10g de açúcar.
7. No Brasil, há ao menos dois caminhos para efetivação dessa política fiscal no plano federal: (1) majoração dos tributos em vigor (IPI e Cofins) ou (2) criação de novo tributo específico sobre tais alimentos (novo imposto, CIDE ou contribuição social).

8. Admite-se, do ponto de vista constitucional, o uso do IPI para majorar a tributação incidente sobre bebidas açucaradas. As alíquotas do imposto podem ser alteradas por decreto ou lei ordinária. Não é viável vinculação de receita e há partilha da arrecadação com Estados e Municípios. A majoração, no entanto, não deve recair sobre os insumos, sob pena de ampliar ainda mais a desoneração dos oriundos da ZFM.
9. O aumento de carga fiscal pode ser realizado por meio da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins). A alteração requer apenas lei ordinária. As receitas devem ser vinculadas à seguridade social. Não há partilha do produto da arrecadação.
10. A instituição de novo imposto (art. 154, I), aplicável especificamente a bebidas ou alimentos industrializados, dependeria da edição de lei complementar e encontra óbice na vedação à repetição de fato gerador ou base de cálculo previstas na Constituição. Não é viável vincular as receitas desse tributo, e 20% do produto da sua arrecadação pertence aos Estados.
11. A instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) para gravar as vendas de alimentos não saudáveis é viável. Não requer lei complementar, basta lei ordinária. Suas receitas devem ser vinculadas a destinação específica, que poderá ser o pagamento de subsídios ao preço de frutas e verduras ou à produção agrícola.
12. A instituição de contribuição social sobre esses alimentos encontra fundamento no §4º do art. 195 e depende de lei complementar. Suas receitas devem ser destinadas à seguridade social, admitindo-se especialmente a vinculação a despesas com saúde pública.
13. É viável ainda combinar estratégias diferentes normativas e tributos: reduzir a forte desoneração fiscal hoje estabelecida em favor da indústria de bebidas, por meio da redução da alíquota incidente sobre o concentrado (insumo), e instituir tributo na forma de CIDE ou contribuição social sobre o produto final.

INTRODUÇÃO

A tributação de bebidas açucaradas e alimentos industrializados de baixo valor nutricional – especialmente os com grande quantidade de açúcar adicionado – é internacionalmente defendida como meio para a redução do seu consumo, ao lado de outras iniciativas de regulação ou incentivo voltadas ao mesmo objetivo.¹

A política fiscal mais usual tem por objeto as bebidas açucaradas, especialmente refrigerantes. Mas há também, na experiência estrangeira, tributos mais amplos que se aplicam a outros alimentos industrializados, com alto teor de açúcar, sódio, gorduras e baixo valor nutricional. Em todos os casos, utilizam-se instrumentos tributários com objetivos de saúde pública. Com isso, pretende-se reduzir o consumo de alimentos considerados nocivos à população por meio da imposição de tributos que os tornem mais caros.

Este estudo analisa o estágio atual do debate, a experiência internacional sobre o tema e as alternativas legislativas para instituição da tributação agravada das bebidas açucaradas no Brasil. Enfoca e avalia essencialmente os instrumentos legislativos à disposição do Congresso Nacional para realizar essa política pública.

A metodologia empregada baseia-se essencialmente em pesquisa bibliográfica. Na revisão de literatura, foram consideradas publicações de organismos internacionais, documentos legislativos, trabalhos acadêmicos e também precedentes judiciais correlatos ao tema em exame.

Espera-se que o trabalho possa oferecer subsídios técnicos para a tomada de decisão político-legislativa a respeito da tributação das bebidas açucaradas no Brasil.

¹ O autor agradece as sugestões dos Consultores Legislativos Luciola C. da Silveira e Palos, Mariana Barros Barreiras, Murilo R. da Cunha Soares e José Evande C. Araujo, que muito contribuíram para aprimorar este trabalho.

1. TRIBUTAÇÃO, SAÚDE PÚBLICA E BEBIDAS AÇUCARADAS

O debate sobre obesidade e suas consequências para a saúde da população ganharam espaço na agenda pública nas últimas três décadas. É cada vez maior o número de pessoas obesas ou com sobrepeso e são graves as implicações em termos de saúde pública.

A OMS considera a obesidade uma epidemia mundial – um problema de saúde pública que transcende nações e continentes. Em 2016, mais de 1,9 bilhão de adultos estavam acima do peso, cerca de 39% dos homens e 40% das mulheres acima de 18 anos. Os dados são igualmente significativos quanto à obesidade: em torno de 650 milhões de adultos poderiam ser considerados obesos, ou seja, 13% da população adulta do mundo, sendo 11% dos homens e 15% das mulheres (WHO, 2018).

Além de expressivos, os números são crescentes. De acordo com a OMS, a obesidade praticamente triplicou no mundo desde 1975. Entre as crianças e adolescentes, os dados também são preocupantes: em 2016, 41 milhões de crianças abaixo de cinco anos padeciam de sobrepeso ou obesidade, cifra que alcançou 340 milhões entre crianças e jovens de 5 a 19 anos. Isso significa um salto de 4% em 1975 para 18% em 2016 (WHO, 2018). A tendência é mais severa nos países e regiões mais pobres (EZZATI, 2017).

As consequências em termos de saúde pública são conhecidas. A obesidade e o excesso de peso estão entre os fatores de risco mais elevados para diversas enfermidades não transmissíveis graves: doenças cardíacas e derrames, diabetes, distúrbios musculoesqueléticos e alguns tipos de câncer, incluindo endometrial, mama, ovário, próstata, fígado, vesícula biliar, rim e cólon (WHO, 2018).

Os custos e os riscos da obesidade não são apenas individuais, existe também uma dimensão coletiva no problema. Além de afetar o bem-estar do indivíduo, a obesidade traduz-se em custos sociais não devidamente internalizados nos preços dos alimentos, seja em decorrência da queda de produtividade dos trabalhadores, por conta de doenças e incapacidade precoce, seja pelos gastos orçamentários necessários à prevenção e ao tratamento das diversas enfermidades associadas ao excesso de peso.

Muitas causas podem explicar o quadro atual. A obesidade é um problema complexo, multifatorial, para o qual concorrem elementos de ordem genética, econômica e cultural. Mas já se sabe que a ingestão excessiva de alimentos industrializados (ultraprocessados) com alta concentração de açúcar adicionado está entre os principais fatores de risco que concorrem para essa condição (PAHO, 2015, p. 9).

Por isso, boa parte das estratégias de enfrentamento utilizadas hoje estão direcionadas à mudança nos hábitos alimentares e à promoção de dietas saudáveis, mormente pela redução do consumo de gordura, sal e sobretudo açúcar em alimentos industrializados. As bebidas açucaradas, nesse contexto, tornaram-se o principal alvo das políticas públicas fiscais construídas ao longo das últimas décadas (WHO, 2013, p.31).

1.1 POR QUE TRIBUTAR BEBIDAS AÇUCARADAS?

As bebidas adoçadas têm sido o foco principal das políticas fiscais de redução do consumo de alimentos não saudáveis. Na categoria, incluem-se diferentes bebidas não alcoólicas industrializadas com açúcar adicionado: refrigerantes, sucos, chás, bebidas energéticas, isotônicos e também leites e iogurtes adoçados.

O que justifica a ênfase? O foco nas bebidas adoçadas tem razão de ser. Esses alimentos são fontes relativamente baratas e facilmente acessíveis de calorias vazias: oferecem alta quantidade de açúcar adicionado e têm baixo ou nenhum valor nutricional. São também disseminadas por meio de amplas e agressivas campanhas de publicidade, voltadas em especial para jovens e adolescentes.

A forma líquida como são consumidas é também um aspecto relevante, uma vez que não favorece a sensação de saciedade e estimula o consumo de outros alimentos calóricos. E seu consumo também tende a não ser compensado pela redução de calorias em alimentos sólidos (MOURAO, 2007).

As bebidas adoçadas com açúcar são vistas como um caminho curto para o ganho de peso e a obesidade e, por conseguinte, para todas as doenças não transmissíveis associadas a tal condição (RUANPENG et al., 2017;

ESCOBAR et al., 2013). Nesse contexto, ganha força a campanha pelo uso de instrumentos econômicos, principalmente os de natureza tributária, com repercussão no preço final, para estimular mudanças nos hábitos alimentares da população e na própria composição desses produtos.

1.2 POLÍTICA FISCAL DE SAÚDE PÚBLICA

A OMS considera as políticas fiscais voltadas à modificação dos hábitos alimentares da população como chave para reduzir o consumo de produtos ricos em calorias e controlar a obesidade e o diabetes. Por isso, estimula fortemente sua adoção sobretudo pelos países em desenvolvimento.

Desde os anos 1980, há notícia do emprego de medidas fiscais e regulatórias em relação a bebidas açucaradas tanto com propósitos arrecadatários quanto com objetivos extrafiscais (OPS, 2015, p. 15). Pelo menos desde 2004, a OMS vem defendendo a efetividade do uso dos impostos como instrumentos de saúde pública. Nesse ano, a OMS aprovou a “Estratégia Global sobre Alimentação, Atividade Física e Saúde” (“Global Strategy On Diet, Physical Activity And Health”), na qual reconhece, entre os caminhos para proteção e promoção da saúde pública, o uso de instrumentos econômicos – especialmente a imposição de tributos – a fim de interferir nos preços dos produtos e, por conseguinte, nas escolhas dos consumidores (WHO, 2004, p. 8)

O Plano de Ação Global para Prevenção e Controle de Doenças Não Transmissíveis 2013-2020 também conferiu destaque à efetividade do uso de instrumentos econômicos para prevenção e controle desses tipos de doenças, por meio de impostos ou subsídios a preços (WHO, 2013, p. 16).

No ano de 2015, em atenção às solicitações de orientação dos Estados Membros sobre como elaborar políticas fiscais sobre alimentação e saúde pública, a OMS convocou reunião técnica para avaliar as evidências, discutir a experiência dos diferentes países e, enfim, oferecer diretrizes para formulação de políticas tributárias a esse respeito. Boa parte dessas orientações e diretrizes estão reunidas no documento intitulado “Políticas Fiscais para Dieta e Prevenção de doenças não transmissíveis” (“Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases”) (WHO, 2015, p.9). O estudo aponta evidências crescentes da 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. (WHO, 2015, p.9).

Sugere-se a utilização de impostos sobre o consumo, preferencialmente cobrados com alíquotas específicas, estabelecidas com base na quantidade do 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 (WHO, 2015, p.24).

Com base em algumas dessas diretrizes, diversos países passaram a adotar políticas fiscais de saúde pública para agravar a carga fiscal incidente sobre bebidas com açúcar adicionado e outros alimentos industrializados, como forma de reduzir seu consumo. O debate, ainda que timidamente, também chegou ao Brasil, onde se discute a viabilidade constitucional da implementação de uma estratégia pública dessa natureza, bem como os caminhos mais adequados e eficientes para fazê-lo.

2. EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA E DEBATE NACIONAL

A despeito das resistências que enfrenta, a experiência internacional tem registrado diversos exemplos bem-sucedidos da utilização de políticas fiscais para saúde pública, por meio da instituição de tratamento tributário específico sobre bebidas com adição de açúcar e outros produtos.

Os resultados já conhecidos e.g. no Chile, no México, na Hungria, na França, na Bélgica, na Noruega, na África do Sul e em diversas cidades norte-americanas sugerem a efetividade desse tipo de política fiscal. Há evidências de que esses tributos são meios eficientes para induzir tanto a redução das vendas dos bens tributados quanto a substituição por alimentos

² Vide infra.

mais saudáveis (WHO, 2015, p. 14-18; OPS, 2015, p. 29-30; AGOSTINI et al., 2018, p. 18-24).

O alcance e os instrumentos utilizados para a implementação do tributo variam conforme os alimentos cujo consumo se deseja desestimular e as peculiaridades do sistema tributário de cada nação. Embora as bebidas adoçadas com açúcar sejam o objeto mais destacado, não são incomuns legislações mais amplas – como, por exemplo, a mexicana – que grava também outros alimentos ricos de calorias e gorduras, como sorvetes e chocolates. A OMS tem procurado compilar e divulgar experiências exitosas no tema ao redor do mundo (WHO, 2015, p. 14-18; OPS, 2015, p. 29-30), utilizando-as como base para a formulação de diretrizes para a disseminação dessa espécie de política fiscal.

O estudo dos exemplos estrangeiros pode oferecer importantes subsídios para a concepção de uma legislação similar no Brasil, adaptada, é claro, às peculiaridades locais e às balizas estabelecidas no sistema tributário nacional.

Nos Estados Unidos da América, os “sugar taxes” foram adotados em diversas cidades, onde também se registram resultados positivos. Berkeley, na Califórnia, foi a primeira cidade norte-americana a adotar medidas tributárias de desincentivo ao consumo de bebidas açucaradas (WHO, 2015, p.17). O tributo, implementado em março de 2015, é de 1 centavo de dólar por onça líquida³ (fl oz) de bebidas adicionadas de açúcar e inclui refrigerantes, energéticos e chás adoçados (CAWLEY; FRISVOLD, 2015, p.3)

No ano seguinte, a Filadélfia (Pensilvânia) passou a contar com política fiscal semelhante – “Philadelphia Beverage Tax” (PBT). O imposto, cobrado a partir de janeiro de 2017, é de 1,5 centavos de dólar por onça de bebida açucarada. Assim como em Berkeley, o tributo é devido pelo distribuidor dos produtos. Além de bebidas, concentrados e xaropes com açúcar adicionado, o tributo abarca bebidas adoçadas com substitutivos do açúcar ou adoçantes não nutritivos, refrigerantes “diet” e com zero caloria inclusive (PHILADELPHIA, 2019).

³ 1 onça líquida americana (fl oz) equivale a 29,57 mililitros (ml).

Roberto et al. mostram que os resultados alcançados já no primeiro ano de instituição do imposto foram significativos, seja pelo aumento dos preços dos produtos, seja pela redução do consumo. Tal redução, no entanto, veio acompanhada do incremento nas vendas das bebidas adoçadas em cidades fronteiriças, que não contavam com a mesma exação (ROBERTO et al, 2019).

Outras cidades americanas instituíram também medidas fiscais similares a partir de 2016. Em Albany, na Califórnia, o imposto aprovado no segundo semestre de 2016 é de 1 centavo de dólar por onça líquida (fl oz) de bebida açucarada, sem prejuízo dos demais impostos incidentes na operação (ALBANY, 2016). Boulder, no Colorado, por sua vez, passou a exigir imposto especial de consumo (“excise tax”) de 2 centavos de dólar por onça fluida (fl oz) de bebida açucarada, a partir de julho de 2017 (BOULDER, 2019).

Na Hungria, em 2011, o parlamento aprovou um “imposto sobre produtos de saúde pública”, cobrado sobre alimentos industrializados contendo níveis elevados de açúcar, sal ou outros aditivos, com vistas à redução do seu consumo. No caso dos refrigerantes com mais de 8 gramas de açúcar por 100 ml, o imposto é de cerca de 0,02 euros por litro. Para produtos de confeitaria, 0,40 euros por quilograma (EUROPEAN UNION, 2017, p. 2).

Estima-se que a redução do consumo dos alimentos tributados tenha sido da ordem de 26-32% já no primeiro ano de aplicação do novo imposto. Além disso, foram significativos os resultados entre fabricantes dos alimentos tributados: 40% alteraram a composição dos alimentos; 30% removeram completamente os aditivos sobretaxados e 70% reduziram a quantidade de aditivos sobretaxados adicionados aos produtos (WHO, 2015, p.16-17).

A França também tributa bebidas açucaradas desde 2012. O tributo aplica-se a bebidas adicionadas de açúcar ou adoçadas com edulcorantes. A alíquota foi inicialmente fixada em €0,0716 por litro, sendo igualmente aplicada a bebidas com ou sem açúcar. O valor foi reajustado em 2016 para €0,075 por litro. Entre as críticas contra a estratégia fiscal adotada pelo país, está a de que a aplicação de tratamento uniforme representou um incentivo insuficiente para que a população reduzisse o consumo de açúcar e

para que a indústria alterasse a formulação dos seus produtos (UNICEF, 2019, p.7).

Na experiência estrangeira, dois casos merecem atenção pela proximidade com a realidade brasileira e pelo aprendizado que podem oferecer no tema. Destacados nos itens que seguem os casos do México e do Chile para uma análise mais pormenorizada.

2.1 MÉXICO

O México é provavelmente o caso mais festejado nos estudos que se dedicam ao tema. Duas razões podem explicar o motivo: o grave quadro de saúde pública que antecedeu e motivou a alteração da legislação mexicana, em 2014, e os resultados positivos alcançados desde então.

O país é o maior consumidor de bebidas açucaradas das Américas, com um consumo médio 163 litros por pessoa a cada ano. Ocupa o primeiro lugar em prevalência de diabetes mellitus, em comparação aos demais países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – cerca de 10,8% da população entre 20 e 79 anos é afetada pela enfermidade (OPS, 2015, p. 25). Em 11 de dezembro de 2013, no bojo de uma reforma fiscal, foi alterada 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 (OPS, 2015, p. 51).

A partir de janeiro de 2014, passou a ser cobrado o novo imposto à razão de \$1,00 MXN (um peso mexicano) por litro, o que equivale a um aumento de 10% no preço final (OPS, 2015, p.51). A proposta inicial que estabelecia alíquota de 20% não logrou aprovação. A alíquota foi atualizada, em 2017, para \$1.17 MXN por litro⁴ e se aplica a bebidas com adição de açúcar e aos xaropes ou concentrados para sua fabricação (art. 2º, I, “g”, da IEPS). Para bebidas energéticas, há previsão específica que determina alíquota de 25%, sem prejuízo da aplicação do imposto específico de \$1.17 MXN por litro, se contiverem açúcar adicionado (art. 2º, I, “f”, da IEPS).

⁴ Em 2.12.2019, 1 Peso mexicano é igual a 0,22 Real brasileiro.

Além das bebidas não alcoólicas, a lei mexicana inclui ainda alimentos ditos “não básicos” com densidade calórica igual ou superior a 275 kcal por 100 g, tais como: bolachas, produtos de confeitaria, chocolates e demais produtos derivados de cacau, pudins, cremes de amendoins e castanhas, doce de leite, alimentos preparados à base de cereais e sorvetes. A alíquota prevista é de 8%.

Desde o primeiro ano de sua aplicação, a estratégia mexicana vem mostrando resultados favoráveis. Além do incremento de arrecadação, a OMS/OPS registrava, já no curto prazo, resultados preliminares apontando uma redução, em dezembro 2014, de 6% na compra de bebidas açucaradas, em comparação ao ano anterior. O percentual chega a cerca de 17% na camada social mais pobre da população (OPS, 2015, p.63). Colchero et al. apontam uma queda de 12% em dezembro de 2014 na aquisição das bebidas tributadas.

De todo modo, é importante ressaltar que a estratégia mexicana, assim como a adotada em outras nações, não se limitou ao uso de instrumentos tributários. Incluiu iniciativas diversas, como a utilização de campanhas de conscientização e incentivo a práticas esportivas. Todas essas medidas contribuíram para o êxito dessa política pública, como veremos a seguir.

2.2 CHILE

Em 2014, o Chile modificou sua legislação tributária para instituir o chamado “Imposto Adicional Sobre Bebidas Açucaradas” (“Impuesto Adicional a las Bebidas Azucaradas (IABA)”), na Reforma Tributária promovida pela Lei n. 20.780, de setembro de 2014. A lei modifica o Decreto Lei n. 825, de 1974, “Ley Sobre Impuesto a Las Ventas y Servicios”.

A lei reduziu de 13% para 10% a alíquota aplicável às bebidas não alcoólicas e elevou de 13% para 18% a alíquota sobre as bebidas com concentração de mais de 15 gramas de açúcar por 240 mililitros. Ou seja, na legislação chilena em vigor, o tratamento tributário conferido aos refrigerantes é diverso, conforme a quantidade de açúcar adicionado: 10% para bebidas com menor concentração de açúcar e 18% para as com maior concentração.

Os resultados, até o momento, indicam a efetividade da política fiscal adotada. De acordo com Nakamura et al., a queda apurada no consumo dos alimentos alcançados pela tributação foi da ordem 21,6% (NAKAMURA et al., 2018, p.1). O estudo, no entanto, apontou efeitos mais significativos na população de alta renda, contrariando a tendência que se constata em outras análises sobre essa espécie de política fiscal.

2.3 BRASIL

No Brasil, a temática do combate à obesidade ganhou espaço entre as políticas públicas nos últimos quinze anos, no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS) (DIAS, 2017). Mas ainda não vigora uma política fiscal formulada com esse objetivo. Somente nos últimos anos é que começa a ganhar corpo o debate público a respeito do tema, inclusive com a apresentação⁵ de proposições legislativas no Congresso Nacional.

Há motivos para tanto. Os últimos anos foram marcados por aumento substancial do excesso de peso e da obesidade entre os brasileiros. Segundo dados do Ministério da Saúde obtidos na pesquisa VIGITEL 2018, quase 19,8% da população brasileira é obesa e mais da metade (56,9%) tem excesso de peso (BRASIL, 2019a, p. 45). É o maior índice dos últimos treze anos. O percentual de obesos cresceu 67,8% entre 2006 e 2018. Foi de 11,8% em 2006 para 19,8% em 2018. O crescimento foi maior entre adultos jovens de 25 a 34 anos (84%) e na população de baixa escolaridade (24,5%) (BRASIL, 2019a, p. 100).

Com base nos dados do Sistema de Informação sobre Mortalidade (SIM/SUS), o risco de morte por obesidade, em 2017, foi de 1,7/100.000 em homens e 2,2/100.000 em mulheres. No ano de 2018, foram registradas 12.438 internações por obesidade. Em 2018, as internações relacionadas à obesidade atingiram a marca de 12.438, no SUS, o que representa um custo de R\$ 64,3 milhões. É 4º lugar no Brasil entre as internações por causas endócrinas, nutricionais e metabólicas (BRASIL, 2019b).

⁵ Vide infra.

A OMS aponta que a população brasileira consome 50% a mais de açúcar do que o recomendado. Entre 2010 e 2018, o número de diabéticos no Brasil aumentou de 5,5%, em 2006, para 7,7% em 2018, embora o consumo de refrigerantes em cinco ou mais dias da semana venha caindo no mesmo período. Passou de 20,9% em 2006 para 14,4% em 2018 (BRASIL, 2019a, p. 100).

Em 2018, o Ministério da Saúde celebrou acordo com os presidentes de associações do setor produtivo de alimentos para diminuição da quantidade de açúcar adicionado em alimentos industrializados (BRASIL, 2019c). O termo de compromisso para a redução do teor de açúcares em alimentos industrializados foi firmado entre o Ministério da Saúde, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), e representantes da indústria de alimentos com adição de açúcar.

De acordo com sua cláusula primeira, o documento teria como objetivo promover a “redução do consumo de açúcares pela população brasileira para menos de 10% do total das calorias diárias ingeridas”. Para tanto, foram estabelecidas metas de redução no nível máximo de açúcares nas categorias de alimentos industrializados: refrigerantes, néctares de frutas, biscoitos, bolos, achocolatados, bebidas lácteas. (UNIÃO, 2018).

Ainda que os dados sugiram a necessidade de atenção pública em relação à obesidade e ao consumo excessivo de açúcar, o caminho da tributação majorada, por qualquer das suas formas, não foi até o momento utilizado no Brasil. O debate, aliás, chegou com atraso ao País e parece só recentemente ter começado a galgar espaço e relevância na cena política.

Em 2017, tratou da matéria a Recomendação nº 21, de 9 junho de 2017, do Conselho Nacional de Saúde, que sugeriu ao Ministério da Fazenda as seguintes medidas:

- 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. (BRASIL, 2017)

Entre seus considerandos, o documento ressalta a preocupação com o consumo de alimentos e bebidas não saudáveis entre adultos e crianças e seus “impactos negativos sobre a saúde da 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”. Chama atenção ainda para a recomendação da OMS, de outubro de 2016, no sentido de “um aumento de 20% nos preços de refrigerantes e outras bebidas açucaradas com o objetivo de reduzir seu consumo e salvar vidas” (BRASIL, 2017).

Em julho de 2019, o Conselho Nacional de Saúde retomou o tema na Recomendação nº 33, de 5 de julho de 2019, com as seguintes diretrizes:

À Presidência da República, que revogue o Decreto nº 9.897, de 1º de julho de 2019;

Ao Ministério da Economia, que atenda à Recomendação nº 21 do CNS no sentido de aumentar 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; e que utilize os recursos obtidos com o referido aumento de impostos para financiar políticas de enfrentamento à obesidade infantil. (BRASIL, 2019d).

A Recomendação nº 33, de 2019, menciona também a experiência estrangeira bem-sucedida no México, que desde 2014 tributa bebidas açucaradas, além de citar o exemplo de outras nações que adotam semelhante política fiscal – Reino Unido, África do Sul, Portugal e Espanha.

Dá-se especial destaque, entre os considerandos, ao Decreto nº 9.897, de 1º de julho de 2019, cuja revogação se recomenda. O Decreto, ao majorar a alíquota de IPI aplicável ao concentrado para fabricação de refrigerantes, gerou, na verdade, o resultado oposto: reduziu a carga fiscal do setor, na contramão do que aconselha a OMS.

Consta na Recomendação:

Considerando que com o Decreto nº 9.897/2019, a alíquota que seria de 8% entre 1º de julho e 31 de dezembro de 2019 passa a ser de 10% a partir de outubro até dezembro de 2019 e que apesar de haver isenção de IPI para a compra de produtos fabricados na ZFM, as empresas adquirentes desses produtos,

em sua maioria localizadas fora da região têm direito ao crédito tributário respectivo como se aquele imposto estivesse pago, o que favorece a cadeia de produção e contribui para a redução do preço final e o aumento no consumo de um produto que causa malefícios à saúde.

A Recomendação chama atenção para o impacto dessas medidas no orçamento público federal: “de acordo com dados da Receita Federal, o setor de refrigerantes tem incentivos fiscais estimados em R\$ 3,8 bilhões anuais”. A renúncia de receita é consequência direta da legislação em vigor, uma vez que “a carga tributária total de uma empresa de refrigerantes, que compra concentrados da ZFM, descontando o conjunto desses subsídios ao longo da cadeia produtiva, fica em 4,77%”.

O exame do regime jurídico da ZFM será retomado adiante, ao tratamos do quadro legislativo atual da tributação de bebidas açucaradas no Brasil.

3. EXTRAFISCALIDADE E EFICÁCIA(S) DA TRIBUTAÇÃO MAJORADA

O uso de tributos com o objetivo de estimular ou desestimular comportamentos no contribuinte não é uma novidade na literatura jurídica e de finanças públicas. Embora se reconheça como principal função dos tributos a de abastecer os cofres públicos, provendo o Estado dos recursos necessários para que possa exercer as suas competências, há muito mais que pode ser feito por meio de normas tributárias – inclusive orientar (induzir) comportamentos dos contribuintes.

A literatura jurídica utiliza imprecisamente o termo “extrafiscalidade” para descrever toda a gama de efeitos e objetivos diversos da arrecadação que podem ser buscados por meio dos tributos. O prefixo “extra”, na palavra, indica a inclusão, no debate tributário, de elementos que seriam prima facie estranhos à temática fiscal. A expressão designa, assim, uma configuração atípica de exercício da competência tributária, que escapa ao padrão ordinário da tributação, a chamada “fiscalidade”, na qual prevalece o interesse meramente arrecadatório (CORREIA NETO, 2016, p. 79).

São diversas as funções extrafiscais das normas tributárias identificadas pela doutrina tributária: distributiva, simplificadora e indutora (SCHOUERI, 2005, p. 27). Cabem no conceito de extrafiscalidade todos os fins e efeitos além da arrecadação. Para o escopo deste estudo, interessa especialmente a função indutora, isto é, a aptidão accidental ou desejada da norma tributária de estimular (indução positiva) ou desestimular (indução negativa) comportamentos nos contribuintes.

Rigorosamente, todos os tributos influem em alguma medida no comportamento dos contribuintes. Fiscalidade e extrafiscalidade convivem na mesma exaçaõ apenas com diferenças de grau. Alguns tributos tendem mais à fiscalidade, como o imposto sobre a renda; e outros, mais à extrafiscalidade, como o imposto sobre a importação. Mas todos, em alguma medida, teriam as duas características: podem arrecadar e induzir comportamentos. O que muda são as condutas que podem ser alcançadas e os objetivos perseguidos.

Em outras palavras, podemos afirmar que há nos diferentes tributos aptidões extrafiscais diversas. O imposto predial e territorial urbano (IPTU), por exemplo, pode ser instrumento de estímulo ao adequado aproveitamento do solo urbano (art. 182, §4º, da CF88), enquanto o imposto sobre operações financeiras (IOF) é empregado para intervir na política monetária (art. 65 do CTN).

São muitos os objetivos extrafiscais e as condutas que podem ser induzidas por meio de normas tributárias: confundem-se com os próprios objetivos que devem guiar as políticas públicas e a intervenção do Estado no domínio econômico. A saúde pública certamente figura entre eles. O caso mais conhecido no Brasil é o do IPI do cigarro, cujas alíquotas nominais estão no patamar de 300%.

A mesma estratégia pública também parece cabível em relação a bebidas açucaradas e outros alimentos não saudáveis. Resta, então, examinar quais tributos e instrumentos fiscais parecem mais adequados à implementação dessa política fiscal. Interessam à análise os tributos capazes de repercutir mais diretamente no preço desses alimentos.

No nível estadual, o único tributo apto parece ser o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria (ICMS), previsto no art. 155, II, da Constituição Federal. A autorização para uso de alíquotas seletivas “em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, II, §2º, III) oferece espaço privilegiado para o emprego dessa ferramenta no caso em exame.

No nível federal, as possibilidades parecem mais amplas. O agravamento de tributação incidente sobre bebidas açucaradas e outros alimentos cujo consumo se deseja desestimular pode ser promovido por meio da alteração do critério quantitativo – notadamente pela elevação da alíquota – da Cofins, incidentes sobre o faturamento e a receita bruta das pessoas jurídicas, ou do IPI. Podem também ser instituídas novas contribuições que venham a gravar especialmente esses produtos, por meio de duas espécies tributárias: CIDE ou nova contribuição social destinada à saúde.

Retomaremos o tema com maior detalhamento no item de análise sobre os caminhos para implantação da tributação das bebidas açucaradas no Brasil.

3.1 EFEITOS DA TRIBUTAÇÃO MAJORADA

A experiência estrangeira tem revelado resultados positivos do uso de tributação agravada sobre bebidas açucaradas e outros alimentos não saudáveis. Crescem as evidências de que a imposição de tributos específicos ou majorados sobre alimentos não saudáveis é capaz de alterar os hábitos alimentares da população e estimular a própria reformulação da composição dos alimentos industrializados, reduzindo, *e.g.*, a quantidade de açúcar adicionado em refrigerantes e outros alimentos ultraprocessados.

Segundo a OMS, impostos sobre açúcar podem reduzir seu consumo em torno de 20-30%, enquanto a aplicação de subsídios a frutas e hortaliças tende a aumentar o consumo desses alimentos em 10-30%. A combinação de ambas as estratégias potencializa a eficácia dessa política pública e evita a substituição dos alimentos tributados por outros pouco saudáveis (WHO, 2016, p.13).

Os efeitos produzidos e o patamar da redução de consumo variam nos diferentes países, em decorrência de fatores conjunturais e também pelas diferenças no desenho da política fiscal implementada. No México, o país com maior consumo de refrigerantes *per capita* do mundo, a redução foi de 12% apenas em 2014 (COLCHERO, 2016). Na Hungria, a redução foi superior a 20%⁶, por exemplo.

No Brasil, como se sabe, não há política pública similar. Estudo realizado por Rodrigo Mantaut Leifert, na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto - USP, procura simular a aplicação de um imposto sobre alimentos “engordativos”, de modo que “para cada grama de ácido graxo saturado, o preço do grupo de alimentos é elevado em um por cento” (LEIFERT, 2013, p. 61). A conclusão do autor é no sentido da efetividade da aplicação dessa política pública no país, por meio da tributação de “alimentos engordativos”, mormente se combinadas duas estratégias: sobretaxação dos alimentos industrializados e aplicação de subsídios aos alimentos saudáveis para melhores resultados.

De todo modo, não se pode perder de vista que a análise da eficiência da política fiscal em questão envolve múltiplos aspectos e efeitos diferentes, diante da maneira como se formula a legislação e também do contexto socioeconômico em que será aplicada. Destacamos aqui quatro aspectos que nos parecem essenciais.

O primeiro é que a eficácia dessa forma de tributação – como, de resto, de qualquer norma jurídica – não se compreende em termos simplesmente binários: eficaz ou ineficaz. É um juízo complexo. Os efeitos produzidos pela política fiscal adotada podem ser vários, não apenas a diminuição do consumo dos alimentos tributados. E nem todos são rigorosamente positivos ou previsíveis.

No Reino Unido, a aprovação de imposto especial sobre açúcar adicionado em refrigerantes parece ter sido responsável pela mudança da composição adotada por grande parte da indústria de bebidas mesmo antes da efetiva cobrança do tributo. Os fabricantes utilizaram-se da estratégia de reduzir

⁶ Vide supra.

a quantidade de açúcar adicionado nas bebidas como forma de evitar a sobrecarga fiscal prevista na lei do imposto (DEWEY, 2018). Ou seja, de certo modo, a lei foi efetiva antes mesmo de ser aplicável.

A alteração da fórmula do produto, tomada nesse caso como efeito da política pública, representa em si um resultado exitoso da adoção do imposto, ainda que atenuie a queda no consumo das bebidas tributadas. A conclusão, no entanto, seria outra se a mudança da composição dos produtos tivesse lançado mão de outros aditivos, tão ou mais nocivos do que o açúcar.

Na Filadélfia, no Estado da Pensilvânia (EUA), o aumento no preço das bebidas açucaradas e a redução das vendas foram parcialmente compensados pelo incremento na comercialização dos mesmos produtos em lojas situadas em áreas vizinhas, fora do âmbito de vigência do imposto. Ou seja, em vez de apenas reduzir o consumo local, a política fiscal acabou tendo também este efeito colateral: induziu parcela dos consumidores a se deslocarem para cidades vizinhas em busca dos mesmos alimentos livres da incidência do imposto (ROBERTO et. al., 2019, p.1799).

O segundo aspecto a considerar é que, ao contrário do que talvez sugira a redação do art. 166 do Código Tributário Nacional, mesmo nos ditos tributos sobre o “consumo”, a transferência do seu encargo financeiro não se realiza de forma automática e invariável. Depende de fatores econômicos, como a elasticidade de oferta e demanda. O repasse integral ou parcial do custo tributário está relacionado a fatores de mercado e ainda a decisões empresariais diante das circunstâncias econômicas reais (SIQUEIRA, RAMOS, 2004, P.160). Sendo, *e.g.*, elevadas as margens de lucro da atividade – como parece ser o caso do setor de bebidas no Brasil – são menores as chances de que a sobretaxação venha a repercutir em igual proporção no preço do bem.

De resto, é importante ressaltar que, concretamente, um aumento de 10% na tributação, por exemplo, poderá não se refletir integralmente no preço da mercadoria na mesma proporção se, por estratégia empresarial ou circunstâncias de mercado, o empresário-contribuinte não repassar o aumento no preço da mercadoria. De todo modo, a experiência estrangeira sugere que as alíquotas desse imposto devem ser da ordem de, pelo menos, 20% para que

sejam capazes de repercutir mais nos preços e hábitos de consumo da população.

O terceiro aspecto a se considerar é que a eficácia da política de promoção da alimentação saudável não deve depender apenas de instrumentos tributários. Pode incluir medidas regulatórias, restrições à publicidade infantil, campanhas educativas, entre outras ações e estratégias. À guisa de comparação, podemos afirmar que as políticas públicas de enfrentamento da obesidade devem prever estratégias variadas – e.g. restrições à publicidade, regras de rotulagem, campanhas informativas, tributação específica – assim como são muitos os fatores que contribuem para essa condição de saúde.

É essa a recomendação da OMS (WHO, 2015, p. 13) e também a orientação que se colhe da experiência internacional, como a do México (OPS, 2015, p.43-8). Convém que as medidas tributárias sejam combinadas com outras de natureza diversa para que se possa atingir com maior efetividade o resultado pretendido.

O quarto aspecto está na geração de receitas tributárias. De fato, não se pode deixar de lado que a própria arrecadação do imposto é um resultado importante dessa política fiscal. Os recursos obtidos com a exação, segundo se recomenda, devem ser direcionados ao pagamento de subsídios à alimentação saudável, bem como ao tratamento de enfermidades relacionadas com o sobrepeso e a obesidade.

Os tópicos seguintes exploram com mais detalhamento os diversos aspectos da efetividade das políticas fiscais de saúde pública.

3.2 HÁ REDUÇÃO DO CONSUMO?

O efeito esperado mais óbvio e importante da aplicação do tributo em análise é a diminuição do consumo dos alimentos onerados, especialmente as bebidas açucaradas. A questão que se impõe é saber: afinal, essa forma de tributo reduz o consumo dos produtos gravados pela exação?

Com base na experiência internacional e nos estudos que sobre ela se debruçam até o momento, a resposta tende a ser afirmativa. Há boas razões para crer que a elevação da carga tributária incidente sobre bebidas

açucaradas contribui substancialmente para redução do seu consumo, bem como para a substituição desses alimentos por outros mais saudáveis, como por exemplo, água ou leite.

No caso do México, estudos apontam redução de 12%, em média, no ano da instituição do imposto e um incremento da ordem 4% nos substitutos não tributados, puxados especialmente pelo aumento na compra de água engarrafada (COLCHERO, 2016). Tais resultados, vale lembrar, foram alcançados com a aplicação de alíquotas bem aquém do que recomenda a OMS (WHO, 2015, p. 17).

De resto, ainda quanto aos impactos das medidas fiscais nos hábitos de consumo, é importante esclarecer que não se pode assegurar que um aumento de 20% no preço dos produtos resultará em uma redução das vendas no mesmo patamar. A relação entre uma variável e outra não se verifica assim, de maneira direta e automática. Há outros fatores relevantes nesse caso. A faixa de renda é uma delas.

De fato, essa política fiscal tende a repercutir de forma diferente nos diversos estratos sociais. A população de baixa renda costuma ser mais sensível ao aumento de preço por conta do repasse do tributo e, por conseguinte, deve ser o público-alvo prioritário da política fiscal. Em outras palavras, a redução do consumo de bebidas açucaradas é, portanto, mais efetiva nessa camada social.

3.3 SUBSTITUIÇÃO

A redução na aquisição dos alimentos não saudáveis é frequentemente associada à elevação do consumo de alguns bens substitutos. No caso dos refrigerantes, a água é o principal substituto. Leite é outro substituto frequente.

Este é um aspecto especialmente sensível e desafiador na formatação desse tipo de política fiscal. Um desenho insuficiente da legislação, que deixe de fora da regra da incidência do tributo bens substitutos tão maléficos para a saúde quanto os substituídos, tende a pôr em risco a efetividade da estratégia fiscal estabelecida. Esse risco existe, por exemplo, na substituição de

alimentos com açúcar adicionado, especialmente bebidas, por outros adoçados com edulcorante. Há redução do valor energético com pouco ou nenhum ganho do ponto de vista nutricional.

É, portanto, recomendável que o desenho normativo alcance todos os alimentos com propriedades nutricionais semelhantes, podendo-se estabelecer ainda diferenças no tratamento tributário em função do grau de nocividade do alimento tributado ou da concentração de aditivos que se deseja combater.⁷

3.4 MODIFICAÇÃO DA COMPOSIÇÃO DE ALIMENTOS

Outro efeito potencial da instituição de agravamentos tributários é a paulatina reformulação da composição dos alimentos alcançados pela política fiscal como forma de escapar à incidência do imposto. Nesse caso, a instituição do tributo pode não resultar necessariamente na redução do consumo, mas, ainda assim, o objetivo último da política fiscal resta alcançado pela reformulação da composição dos produtos consumidos. A melhoria da saúde pública obtém-se de uma forma ou de outra. (WHO, 2015, p.12).

Resultados dessa ordem foram relatados, por exemplo, no Reino Unido, como já mencionado. A aprovação do tributo levou diversos fabricantes a alterarem a fórmula dos seus produtos e a reduzirem significativamente a quantidade de açúcar adicionado para escapar à aplicação do tributo. A diminuição chegou ao expressivo patamar de 50%, em certos casos (DEWEY, 2018). Há notícias da mesma tendência na Austrália, onde a redução registrada é da ordem de 20% (HATCH, 2018), mesmo sem um tributo sobre açúcar instituído. A alteração, nesse caso, pode representar uma tentativa de evitar a instituição de uma política fiscal antiaçúcar.

Por outro lado, os resultados da estratégia fiscal restarão frustrados se a mudança na composição dos alimentos tributados se utiliza de aditivos substitutos igualmente nocivos, embora não alcançados pelo tributo, na linha do que já se apontou no item anterior.

⁷ Vide infra.

3.5 REGRESSIVIDADE: EFEITOS NA POPULAÇÃO DE BAIXA RENDA

A regressividade é um aspecto importante e polêmico do tema em análise. Uma das linhas de argumentação contrárias à adoção da tributação diferenciada para bebidas açucaradas e alimentos industrializados alerta a respeito da maneira como desse tipo de política fiscal tende a pesar sobre a camada mais pobre da população. Em outras palavras, aumentar tributos incidentes sobre alimentos contribuiria para tornar ainda mais regressivo – e injusto – o sistema tributário.

De fato, a majoração dos preços dos alimentos tributados – na exata medida a que propõe a política fiscal em análise – pode afetar mais diretamente a população de baixa renda. Mas isso não significa que esse seja o grupo social mais prejudicado. Ao contrário, indica, na verdade, que é o grupo social mais propenso à alteração dos seus hábitos alimentares em decorrência da imposição do tributo e, portanto, o segmento no qual a política pública em questão tende a alcançar maior grau de efetividade.

A população de baixa renda e menor grau de escolaridade é também grupo de maior risco de obesidade (WHO, 2016, p. 13). Portanto, é natural e desejável que esse seja também o público-alvo preferencial dessa política fiscal.

Aliás, dizer que as camadas mais pobres da população podem ser os maiores beneficiários dessa política pública passa pela consideração de, pelo menos, dois aspectos. O primeiro é a modificação dos hábitos alimentares, que tende a ser mais efetiva nesse grupo. O segundo é decorrência da aplicação, vinculada ou não, dos recursos públicos arrecadados no pagamento de subsídios a frutas e verduras e também no Sistema Único de Saúde no tratamento de doenças decorrentes da obesidade. O saldo final dessa política pública não é, portanto, regressivo (WHO, 2015, p.23; OPS, 2015, p.66).

Evidências de como o imposto repercute de maneira mais intensa na população mais pobre constam de diferentes estudos sobre tema ao redor do mundo. É de se esperar que a tendência seja observada no Brasil, na hipótese de instituição de tributo dessa natureza (CLARO, 2012, p.181). Também aqui é presumível que a população com menor renda e escolaridade

seja mais propensa a alteração dos seus hábitos de alimentação em razão de alterações nos preços dos alimentos.

Desse modo, embora se possa afirmar que a política fiscal em exame tenda, de fato, à regressividade, esse atributo, no caso em exame, não representa um defeito da política fiscal. Antes, potencializa os seus efeitos em relação à camada mais pobre da população, que é também a que tem a saúde mais afetada pelo consumo excessivo de bebidas açucaradas e alimentos não saudáveis.

3.6 OUTROS (EMPREGO E RENDA)

Há muito poucos estudos sobre os efeitos econômicos da tributação das bebidas açucaradas em termos de emprego e renda. Mas, ao que tudo indica, não há evidências que apontem que a política fiscal possa afetar de maneira substancial a geração de empregos nas indústrias ou no comércio dos países em que instituída.

Os efeitos negativos em termos de emprego e renda representam a crítica mais comum e reiterada contra políticas fiscais de saúde, inclusive as direcionadas contra o tabaco. Argumenta-se que, logrando a política pública de reduzir o consumo de bebidas açucaradas, será afetada também a indústria que as produz e a renda dos trabalhadores que nela estão empregados.

A Organização Pan-americana de Saúde, em estudo publicado a propósito da experiência no México, lista o argumento de prejuízo em relação a renda e emprego entre as principais críticas apresentadas pela indústria de refrigerantes contra a aprovação do imposto durante sua tramitação no Congresso do México (OPS, 2015, p. 83).

À guisa de réplica, a Organização assevera que a reorientação dos hábitos alimentares pretendida pelo imposto, tende, de fato, a afetar de forma negativa a demanda por bebidas açucaradas e outros alimentos industrializados. Mas disso não decorre a ampliação do desemprego ou redução da renda *per capita* no país, porque a demanda é reorientada em direção aos produtos substitutos e, com eles, também são realocados a renda e os empregos gerados pelo setor (OPS, 2015, p. 83).

Em outras palavras, os postos de trabalho perdidos num segmento econômico devem ser deslocados para outros, à medida que se alterem os hábitos de consumo. A transferência de empregos está diretamente relacionada à alteração dos hábitos de consumo pretendidos pela estratégia fiscal adotada.

Ademais, também não se pode desconsiderar a tendência à mudança na formulação das bebidas e outros alimentos, com redução de sal, açúcar e gorduras, hoje fabricados, para adaptarem-se à política fiscal estabelecida e também à mudança da demanda. Nesse caso, os ganhos de saúde pública são atingidos com o rearranjo levado a cabo pelos próprios fabricantes, na linha do que já se vem observando no estrangeiro.

4. DESENHO NORMATIVO

A adoção da política fiscal em análise parte ao menos de uma premissa clara: a aptidão de tributo específico sobre bebidas açucaradas e alimentos ultra processados para elevar o preço desses produtos e, dessa forma, reduzir seu consumo.

A fim de atingir esse objetivo, a experiência estrangeira e os estudos publicados até o momento encaminham-se no sentido de formular algumas diretrizes para a instituição de impostos sobre bebidas açucaradas no tocante aos seguintes aspectos: espécie tributária, fato gerador, alíquota, contribuinte e destinação da arrecadação.

Quanto à espécie tributária, é mais adequado adotar impostos ou contribuições (com destinação vinculada de receitas), tributos nos quais não está prevista na hipótese de incidência (fato gerador) atuação estatal alguma, mas que colhem fatos do contribuinte (e.g. prestar serviço, auferir renda, ser proprietário). A razão da escolha é simples: o tributo não deverá incidir sobre qualquer atividade estatal, como seria o exercício de poder de polícia ou prestação de serviço público, que justificam a cobrança de taxas, mas sobre a produção e/ou comercialização de produtos determinados, ou seja, fatos do contribuinte.

A recomendação da OMS é ainda que se faça uso de tributo específico sobre o consumo, para que a transferência do respectivo encargo financeiro ocorra de forma mais direta e efetivamente ao consumidor final. O custo tributário deve estar inclusive embutido no preço da mercadoria exposta à venda. (WHO, 2015, p.19).

No caso do Brasil, surgem, então, dois caminhos, duas estratégias possíveis: a instituição de imposto específico/especial, aplicável sobre tais alimentos, ou a instituição de adicional de imposto genérico sobre o consumo já existente e cobrado sobre produção ou venda desses produtos.

A criação de novo tributo específico, se compatível com as peculiaridades do sistema tributário do país em análise, pode trazer vantagens em termos de visibilidade, notadamente se combinada com campanhas públicas educativas (OPS, 2015, p.45-45).

Em todo caso, qualquer que seja a estratégia adotada, o desenho normativo do fato gerador do tributo – ou critério/aspecto material da hipótese de incidência tributária – deve ser amplo o suficiente para abarcar todos os substitutos indesejáveis (não saudáveis) do alimento tributado. Assim, evita-se que o consumidor substitua um pelo outro, frustrando os objetivos da política fiscal. Ou seja, é recomendável que a política fiscal possa incluir, *e.g.*, ao menos, todas as bebidas adicionadas de açúcar disponíveis no mercado, a fim de desestimular o consumidor a simplesmente substituir uma (*ex.* refrigerantes) por outra igualmente nociva à saúde (*ex.* refrescos com adição de açúcar).

O efeito de substituição é, aliás, decorrência natural e esperada da política fiscal em questão tanto quanto a redução do consumo. O desejável, no entanto, é que a troca se faça por um alimento de baixo valor calórico ou de valor nutricional superior – *e.g.*, refrigerante por suco natural ou água. O prognóstico quanto às substituições prováveis deve estar no horizonte de análise da política fiscal em estudo.

Deve haver, tanto quanto possível, neutralidade de tratamento entre operações internas e importações. Isso significa que a regra de incidência do imposto deve abarcar também os produtos importados, além dos produzidos e/ou comercializados no Brasil, com a mesma carga fiscal. Do contrário, haveria

um claro favorecimento dos produtos de origem estrangeira em detrimento dos alimentos produzidos no país, o que, obviamente, não está entre os objetivos da política fiscal em questão.

Outro aspecto importante é a alíquota do tributo. Diversos estudos recomendam a adoção de alíquota específica (e.g. R\$ 2,00 por litro) para tributação de bebidas açucaradas, em vez de *ad valorem*, definida em termos de percentual do preço do produto.

A opção pela utilização de alíquota específica permite vincular diretamente a arrecadação à quantidade de açúcar adicionado, independentemente de variações no preço do produto tributado. Dessa forma, produtos mais baratos podem sofrer um aumento de carga proporcionalmente mais significativo a outros de preço superior, potencializando o efeito da política pública em questão. A alíquota *ad valorem*, por sua vez, tende a elevar a arrecadação proporcionalmente ao valor do produto tributado: quanto mais altos os preços, maior a arrecadação do imposto.

Em todo caso, a adoção de uma política fiscal de sobretaxação de bebidas açucaradas juntamente com outras adoçadas artificialmente com edulcorantes e de alimentos ultraprocessados – e.g., ricos em sódio e gorduras saturadas – tende a tornar mais complexa a tributação específica.

De resto, a adoção de alíquotas *ad valorem* não impede que se utilizem alíquotas diferenciadas por produto e, inclusive, faixas de alíquotas diferentes com base na quantidade ou proporção de açúcar adicionado ou de aditivos acrescidos à composição do alimento. De uma forma ou de outra, o patamar de aumento de carga tributária recomendado é equivalente a pelo menos 20%. O percentual assim elevado justifica-se diante da necessidade de promover aumentos igualmente significativos nos alimentos tributados a fim de desestimular seu consumo.

Pode-se aplicar, por exemplo, alíquota de 10% para alimentos que contenham açúcares adicionados em proporção igual ou superior a 5 gramas de açúcar por 100 mililitros do produto e 20% para alimentos que contenham açúcares adicionados em proporção igual ou superior a 10 gramas de açúcar por 100 mililitros do produto. Dessa maneira, além de se fomentar a

redução do consumo desses alimentos e sua substituição por alternativas saudáveis, também se induz a indústria de alimentos a alterar os componentes e aditivos de seus produtos, tornando-os menos nocivos à saúde dos consumidores (CLARO, 2012).

O contribuinte do imposto poderá ser o industrial ou o comerciante. A incidência monofásica, no estabelecimento industrial, é vantajosa do ponto de vista de simplificação do tributo, diante dos objetivos propostos.

Há ainda um último aspecto a se considerar: a destinação dos valores arrecadados. Recomenda-se que o tributo escolhido possa ter suas receitas destinadas a finalidades específicas consentâneas ao objetivo da política pública proposta. Como visto, os melhores resultados, em termos de mudanças nos hábitos de consumo, podem ser atingidos quando se combinam o tributo agravado sobre bebidas açucaradas com o pagamento de subsídios a frutas e verduras (WHO, 2015, p.24).

Afora essa forma de gasto, também não destoa dos objetivos da política pública em análise a destinação dos recursos arrecadados para o custeio de programas como: instalação de bebedouros de água potável em escolas e outros espaços públicos, iniciativas de prevenção e combate ao sobrepeso e à obesidade, campanhas informativas a respeito os malefícios do consumo excessivo de açúcar e alimentos ultraprocessados, financiamento de projetos de educação em saúde, voltados para a população infantil, e incentivo ao sistema orgânico de produção agropecuária no Brasil.

Nos itens seguintes, veremos o quadro legislativo atual no Brasil, em relação aos tributos incidentes sobre bebidas açucaradas, e os caminhos para implantação de uma nova política fiscal no país.

5. TRIBUTAÇÃO DAS BEBIDAS AÇUCARADAS NO BRASIL: ESTADO DA ARTE E NOVOS CAMINHOS

Apresentadas as diretrizes que, segundo a OMS e a experiência estrangeira, devem orientar a elaboração de políticas fiscais de redução do consumo de bebidas açucaradas, resta então verificar o quadro legislativo em

vigor, no Brasil, e os caminhos para a efetiva instituição de uma legislação com esse escopo no País.

A análise está concentrada nos tributos de competência federal, tem cunho jurídico-constitucional e faz-se essencialmente *de lege ferenda*, sem, contudo, deixar de lado a legislação em vigor e as peculiaridades que atravessam o regime jurídico aplicável a esse segmento econômico.

O objetivo é identificar, entre as espécies tributárias, os instrumentos mais adequados, do ponto de vista constitucional, para onerar o consumo de bebidas açucaradas, tendo em conta também as diretrizes e experiências até aqui examinadas.

5.1 LEGISLAÇÃO EM VIGOR

A análise da tributação incidente sobre bebidas açucaradas no Brasil passa pela compreensão de, pelo menos, dois aspectos do tema: a carga fiscal incidente sobre o produto final e a incidente sobre insumos utilizados para sua fabricação, especialmente as preparações compostas para elaboração de bebidas não alcoólicas (“xaropes” ou “concentrados”).

Quanto ao primeiro aspecto, é importante lembrar que a tributação sobre a industrialização e venda de bebidas frias no Brasil tem tratamento tributário específico na Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, e no Decreto nº 8.442, de 29 de abril de 2015.

A alíquota do IPI aplicável a bebidas açucaradas é de 4%. O mesmo tratamento é conferido a refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólitos, bebidas energéticas e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína. Escapam à regra sucos (sumos) de fruta ou de produtos hortícolas, bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau, néctares de frutas e alimentos para praticantes de atividade física, tais como repositores hidroeletrólitos.

A lei confere ainda tratamento diferenciado a produtos que contiverem suco de fruta, extrato de sementes de guaraná ou extrato de açaí, nos termos da legislação aplicável. Além disso, em se tratando de saída do

estabelecimento importador, industrial ou equiparado para pessoa jurídica varejista ou consumidor final, a alíquota fica reduzida em 25%. Para tanto, o contribuinte deverá atender aos requisitos previstos na lei, especialmente a instalação de equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial (art. 35).

O art. 24 da mesma lei, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, estabelece as alíquotas das Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins para bebidas açucaradas. No caso de importação, aplica-se 3,31%, para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e 15,26%, para a Cofins-Importação. As alíquotas das contribuições incidentes sobre a receita decorrente da venda, no mercado interno, dos produtos são de 2,32%, no caso da Contribuição para o PIS/PASEP; e de 10,68%, no caso da Cofins.

Também há previsão de redutor no caso das vendas realizadas para pessoa jurídica varejista ou consumidor final. A diminuição é de 19,82%, no caso da Contribuição para o PIS/Pasep; e de 20,03%, no caso da Cofins. A lei prevê ainda hipótese de aplicação de alíquota zero para a Contribuição para o PIS/PASEP e para a Cofins incidentes sobre a receita auferida pela pessoa jurídica varejista, atendidos os requisitos legais estabelecidos (art. 17 c/c 28). Para pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, a legislação estabelece também tratamento diferenciado.

A Lei nº 13.097, de 2015, fixa ainda valores mínimos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação em função da classificação fiscal na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), do tipo de produto e da capacidade do recipiente (art. 33). Nesse caso, a cobrança faz-se mediante aplicação de alíquotas específicas mínimas (R\$ por litro), estabelecidas em função do volume da embalagem (PET descartável, PET retornável, vidro e lata), nos termos do Anexo I da lei.

Afora a tributação incidente sobre o produto final, há um segundo aspecto ainda mais relevante para compreensão do tema: o tratamento tributário conferido aos insumos utilizados para a fabricação de refrigerantes, mais especificamente às preparações compostas para elaboração de bebidas não

alcoólicas (xaropes ou concentrados), classificadas no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI.

O tópico merece especial destaque por conta do regime estabelecido em favor da ZFM e pelo modo como a alíquota estabelecida para este insumo repercute de maneira inversa na carga tributária do produto final.

Como vimos, no quadro normativo em vigor, a disciplina legal aplicável aos insumos provenientes da ZFM cria uma forte desoneração fiscal em benefício das bebidas açucaradas no Brasil. A explicação está no tratamento tributário conferido à ZFM pela legislação em vigor e na interpretação adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a matéria há décadas.

Como regra geral, a técnica de não cumulatividade aplicável em matéria de IPI (153, § 3º, II, da CF) não assegura ao contribuinte crédito para as etapas seguintes na hipótese de aquisição de insumos isentos ou não tributados (RE 398.365, rel. Min. Gilmar Mendes, 27.8.2015). Reafirmando sua jurisprudência, em 2015, o STF fixou a seguinte tese de repercussão geral: “O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero”.

No caso de insumos provenientes da ZFM, o tratamento tributário é diverso. Embora não tributados, eles asseguram crédito de IPI para as etapas seguintes da cadeia produtiva, como se o tributo tivesse sido efetivamente recolhido aos cofres públicos. Ou seja, geram crédito na proporção equivalente ao tributo que seria cobrado, não fosse a desoneração. É por esse motivo que, ainda que pareça contraditório, nessa hipótese específica, a majoração da alíquota aplicável ao insumo (concentrado) acaba resultando numa menor carga fiscal do produto final (bebida açucarada).

Em boa medida, trata-se de uma consequência da orientação adotada de longa data pelo STF e reafirmada em sede de repercussão pelo Plenário do Tribunal em 2019, no julgamento do RE 592.891, rel. Min. Rosa Weber, na seguinte linha:

Há direito ao 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 ADCT.(STF, RE 592.891, rel. Min. Rosa Weber, julgamento em 25.4.2019).

Assim, os estabelecimentos industriais situados na ZFM remetem o concentrado para os estabelecimentos encarregados da preparação e do envasamento de bebidas situados em outras regiões sem incidência de IPI, que aproveitam o crédito como se o tributo tivesse sido integralmente cobrado na etapa anterior. Quanto maior a alíquota ao insumo, maior o crédito a que fazem jus. E, há anos, a alíquota aplicável ao insumo é superior à aplicável ao produto final, o que, na prática, permite o acúmulo de créditos e desonera consideravelmente as bebidas fabricadas com insumos provenientes dessa região.

Até 2018, a alíquota aplicável ao concentrado era de 20%, ao passo que a incidente sobre as bebidas, 4%. Havia, portanto, evidente vantagem fiscal na aquisição dos insumos oriundos da ZFM e enorme incentivo à produção de refrigerantes no Brasil, favorecidos por essa forma indireta de benefício fiscal.

Em maio de 2018, o Decreto nº 9.394 reduziu para 4% as alíquotas incidentes sobre as preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para a elaboração de refrigerantes.

Concretamente, ao alterar de 20% para 4% a alíquota do IPI incidente sobre extrato concentrado para a elaboração de refrigerantes, o Decreto equiparou as alíquotas aplicáveis ao insumo e ao produto final, evitando o acúmulo de créditos rotineiramente praticado no setor. A mudança foi recebida com forte protesto da indústria atingida e de parcela dos representantes políticos da região afetada.

O Senado Federal chegou a aprovar Projeto de Decreto Legislativo (PDC) nº 1.011, de 2018, dos senadores amazonenses Vanessa Graziotin e Omar Aziz, que pretendia sustar o referido Decreto. A proposição, no entanto, recebeu parecer pela incompatibilidade e inadequação financeira e orçamentária na Comissão de Finanças e Tributação (CFT) da Câmara dos Deputados, em 12.12.2018. Foi então arquivada, juntamente com o Projeto de Decreto Legislativo nº 966, de 2018, do Deputado Pauderney Avelino, e o Projeto

de Decreto Legislativo nº 969, de 2018, do Deputado Silas Câmara, que tinham o mesmo objeto.

Lê-se no parecer do Relator da matéria na CFT da Câmara dos Deputados, Deputado Fausto Pinato, aprovado por unanimidade:

Em miúdos, vale esclarecer que o referido decreto reduziu de 20% para 4% a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI incidente sobre o extrato concentrado para elaboração de refrigerantes.

A celeuma é que o produto final, que é o refrigerante, é tributado em 4%. Essa diferença existente antes do decreto gerava créditos na apuração do IPI pelas indústrias de refrigerantes.

O IPI, previsto no art. 46, do Código Tributário Nacional e no art. 153, IV, da Constituição Federal, é informado pelos princípios da seletividade, em função da essencialidade do produto, e da não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, art. 153, § 3º, I e II, da CF/88.

Na prática, algumas empresas aproveitam o crédito de IPI sobre as matérias-primas adquiridas com isenção da Zona Franca de Manaus (ZFM) para minimizar os impactos de toda a sua carga tributária. Ou seja, os créditos são utilizados, também, na apuração do IPI devido de bebidas alcoólicas (cervejas).

O Poder Executivo alega que o incentivo foi apenas reduzido para maior equilíbrio fiscal e que o decreto corrigiu uma distorção: a carga sobre o insumo (20%) era maior do que sobre o produto final (4%).

Por fim, ao sustar os efeitos do Decreto nº 9.394/18, será mantida a alíquota de 20% para os produtos enquadrados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 2106.90.10 (concentrados para elaboração de refrigerantes), quando fabricados por empresas que estão instaladas na ZFM.

No entanto, já em 2018, foi editado o Decreto nº 9.514, de 27 de setembro de 2018, que fixou a alíquota aplicável a tais produtos em 12%, de 1º de janeiro de 2019 até 30 de junho de 2019, e em 8%, de 1º de julho de 2019 até 31 de dezembro de 2019. A mudança resultou em nova desoneração dos produtos, por meio do acúmulo de créditos de IPI, ao depois, aproveitados em outros produtos, na linha do que explica o parecer da CFT.

Em seguida, veio nova alteração. Foi editado o Decreto nº 9.897, de 1º de julho de 2019, disciplinando de novo as alíquotas aplicáveis aos mesmos produtos. Segundo o ato normativo, a alíquota passaria a ser 8%, de 1º de julho de 2019 até 30 de setembro de 2019; e 10%, de 1º de outubro de 2019 até 31 de dezembro de 2019.

Dessa maneira, o Governo Federal diminuiu o período em que deve vigorar a alíquota reduzida de 8%. No Decreto nº 9.514, de 2018, o percentual era aplicável de 1º de julho até 31 de dezembro de 2019, enquanto, no Decreto nº 9.897, de 2019, apenas até 30 de setembro de 2019.

Em descompasso com o debate internacional e com as diretrizes defendidas pela OMS, a medida foi objeto de crítica na doutrina especializada. Tathiane Piscitelli afirma que “estamos muitos passos atrás” na discussão da tributação das bebidas açucaradas e dos alimentos ultraprocessados. Aqui, “O debate atual sequer está concentrado na introdução de um ‘*sugar tax*’. Ele se concentra na perpetuação de benefícios fiscais para bebidas ultraprocessadas”.

O Decreto nº 9.897, de 2019, segundo a autora, “representa evidente retrocesso nesse debate”. Afinal, “ao possibilitar alíquotas maiores incidentes sobre concentrados de refrigerantes, o governo concorda com o acúmulo de créditos nos adquirentes de tais bens”, conclui Piscitelli (PISCITELLI, 2019).

Dessa maneira, o quadro normativo atual em matéria de IPI parece, de fato, caminhar no sentido oposto ao que recomenda a OMS. Em vez de um tributo agravado para incentivar a redução no consumo de refrigerantes, há no Brasil incentivo fiscal por via indireta à fabricação desses alimentos. A formulação de uma (nova) política fiscal para redução do consumo desses alimentos não prescinde, portanto, de uma discussão anterior: a revisão das regras atuais em matéria de IPI, que permitem acumulação de crédito e significativa desoneração fiscal para esses alimentos.

Veremos nos itens seguintes as diferentes alternativas legislativas para implementação de uma política fiscal de efetiva tributação das bebidas açucaradas no Brasil à maneira do que defende a OMS.

5.2 CAMINHOS PARA TRIBUTAÇÃO DAS BEBIDAS AÇUCARADAS NO BRASIL

Como vimos, há ao menos dois caminhos para implementação de uma política tributária de desincentivo ao consumo de bebidas açucaradas e outros alimentos pouco saudáveis: (1) a instituição de tratamento tributário agravado, por meio da majoração dos tributos hoje aplicáveis a tais produtos ou (2) a criação de novo tributo especialmente formatado para alcançar certos alimentos. As duas estratégias têm objetivos similares: pretende-se tornar mais caros certos alimentos industrializados nocivos à saúde para reduzir seu consumo.

A elevação dos tributos em vigor deve considerar aqueles que gravam diretamente a produção e o comércio de alimentos industrializados. Na esfera estadual, o tributo mais adequado parece-nos o ICMS. Na esfera federal, as opções são: o IPI e a Cofins.

O ICMS é o principal tributo incidente sobre o consumo no país. Contudo, sendo exação de competência estadual, não é permitido à União elevar sua alíquota tampouco instituir desonerações fiscais, seja por força do princípio federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição Federal (art. 60, §4º), seja por força de expressa vedação constitucional constante do art. 151, III, que proíbe a União de “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

No nível federal, gravam o consumo tanto o IPI quanto a Cofins. Já quando se trata de formular um novo e específico tributo sobre bebidas açucaradas e/ou outros alimentos não saudáveis são, ao menos, três caminhos que se apresentam: (1) novo imposto, (2) nova contribuição de intervenção no domínio econômico e (3) nova contribuição social.

As duas alternativas – agravar ou instituir novo tributo específico – são cabíveis, como diferentes caminhos – ou instrumentos – para se lograr o mesmo objetivo: aumentar a carga fiscal incidente sobre alimentos nocivos à saúde humana, repercutindo em seu preço e, dessa forma, reduzindo seu consumo. Existem, no entanto, diferenças importantes em relação à estrutura e

ao regime jurídico, que podem influenciar a formatação e os efeitos da política fiscal em exame. É dessas peculiaridades que tratam os itens seguintes.

5.2.1 Majoração de IPI

Como visto, existem no nível federal dois tributos que parecem adequados para servir de instrumentos para agravação da carga fiscal incidente sobre bebidas açucaradas e outros alimentos industrializados: IPI e Cofins.

No caso do IPI, o texto constitucional expressamente determina, no inciso I do §3º do art. 153, que o imposto “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Tal previsão confere especial abertura para a utilização extrafiscal do imposto e o torna particularmente apropriado ao uso como instrumento fiscal de saúde pública, como no caso do tabaco.

Há ainda outro aspecto do regime jurídico-constitucional desse imposto que merece atenção: as alíquotas. A regra do §1º do art. 153 da Constituição Federal faculta ao Poder Executivo, “atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei”, alterar as alíquotas do IPI. Ou seja, sem exceder o marco legal – *e.g.* 0 a 300% – pode o Executivo escolher, por ato infralegal, a alíquota que deverá ser aplicada a cada produto.

Essa mitigação do princípio da legalidade não representa em si mesma um empecilho ao uso extrafiscal do IPI em matéria de políticas fiscais de saúde pública. Ao contrário, parece justamente recomendar tal aplicação. Em todo caso, na hipótese de não se alterar a faixa da alíquota aplicável aos alimentos cujo consumo se pretende desestimular, a definição da alíquota, dentro da margem legal, e, por conseguinte, dos rumos da política fiscal em questão caberá ao Poder Executivo – não ao Congresso Nacional.

Assim, para que se formule uma política mais estável de desincentivo ao consumo desses alimentos, a cargo do próprio Congresso Nacional, é necessário restringir o espaço de decisão do Poder Executivo em relação a esses produtos. Bastaria, para tanto, estreitar os limites para fixação da alíquota pelo Executivo, estabelecendo, por exemplo, que a alíquota para bebidas açucaradas não será inferior a 20%.

No entanto, é importante assinalar também que a escolha do IPI como instrumento para implantação dessa política fiscal exige que se leve em conta o regime estabelecido para a ZFM⁸. Diante da especificidade do tratamento jurídico aplicável à região, eventual majoração estabelecida no âmbito desse imposto não alcançará as bebidas industrializadas na ZFM nem os insumos ali produzidos.

As implicações, nessa hipótese, podem ser duas. Se o imposto majorado alcança os concentrados de refrigerantes, isto é, os xaropes utilizados para preparo dessas bebidas, o resultado pode ser inverso ao pretendido. Ou seja, a majoração do IPI incidente sobre esse insumo pode, na prática, desonerar o produto final. Isso porque a saída do concentrado, embora não tributada, autoriza o aproveitamento de crédito integral por parte do contribuinte, que poderá utilizá-lo na etapa seguinte, na linha da orientação adotada pelo STF.⁹

Na hipótese de o IPI majorado alcançar apenas o produto final, a bebida adoçada, a Zona Franca de Manaus ainda poderá assegurar a desoneração das bebidas ali industrializadas, em detrimento dos produtores estabelecidos em outras localidades. Tal alteração pode influir na maneira como atualmente se estrutura o processo produtivo desses alimentos, que tende a concentrar a produção de xarope na ZFM e distribuir a etapa seguinte de envase nas diferentes regiões do País. Desonerado o produto final, estimula-se a concentração da sua produção na região.

Diante das peculiaridades do tratamento tributário conferido hoje ao setor em matéria de IPI, a mera uniformização de alíquota – *e.g.* 4% – entre produto final (bebida) e insumo (“concentrado”) ou mesmo a desoneração deste último – *e.g.* alíquota zero – já teriam o condão de elevar a carga fiscal incidente sobre esses alimentos. Seria uma maneira de reduzir os fortes incentivos fiscais que hoje vigoram.

Quanto à aplicação do produto da arrecadação desse tributo, dois pontos precisam ser considerados. O primeiro é que, por se tratar de imposto, o texto constitucional não admite a vinculação de receitas a órgão,

⁸ Vide supra.

⁹ Vide supra.

fundo ou despesa, nos termos do art. 167, IV. O segundo é que o produto de sua arrecadação se sujeita à ampla repartição com Estados, Distrito Federal e Municípios, por meio do Fundo de Participação dos Estados (art. 159, I, “a”), do Fundo de Participação dos Municípios (art. 159, I, “b”, “d” e “e”) e também do repasse do IPI-Exportação (art. 159, II).

Não há, portanto, como assegurar que os recursos arrecadados com o IPI-Bebidas açucaradas sejam aplicados em finalidades específicas de saúde pública ou em subsídios a outros alimentos. Grande parte desses recursos sequer ficará com o Governo Federal, em razão do quadro de partilha de receitas previsto na Constituição Federal.

5.2.2 Majoração da COFINS

O segundo caminho para agravamento da carga fiscal sobre alimentos cujo consumo se deseja desestimular é a Cofins. O tributo tem fundamento constitucional no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, que prevê a cobrança de contribuição social do empregador sobre receita ou faturamento.

Nesse caso, a alteração pode se dar na forma de alíquota diferenciada ou de adicional aplicável sobre certos produtos fixados por lei. A disposição do §9º do art. 195 da Constituição, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 103, de 2019, permite que a contribuição tenha “alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”. Admite-se também “a adoção de bases de cálculo diferenciadas”.

Por se tratar de uma contribuição para a seguridade social, a destinação de suas receitas não poderia escapar à destinação que lhes é própria – o financiamento da seguridade social (art. 149 e 195). Ou seja, nesse caso, a arrecadação do imposto poderá ser integralmente vinculada a gastos com saúde pública, em ações e serviços relacionados à prevenção e ao tratamento da obesidade e das enfermidades que lhe são associadas. A Cofins, de certo, revela-se uma alternativa a ser considerada para a tributação das bebidas açucaradas.

5.2.3 Novo imposto

A elevação da carga fiscal incidente sobre os alimentos cujo consumo se pretende desestimular pode advir da criação de novo imposto aplicável especificamente sobre tais produtos. No sistema tributário brasileiro, no entanto, o uso dessa alternativa encontra algumas dificuldades tanto no regime jurídico atinente a essa espécie tributária – i.e. imposto – quanto nos pressupostos constitucionais exigidos para a instituição de um *novo* imposto (art. 154, I).

A instituição de novos impostos, no Brasil, foi reservada à União pela Constituição de 1988 pelo inciso I do art. 154 do texto constitucional. Os novos impostos somente podem ser instituídos por meio de lei complementar e não podem ser cumulativos nem tomar fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

A proibição de cumulatividade não parece um obstáculo incontornável. O novo imposto poderia ser estruturado de maneira plurifásica não cumulativa, na forma de imposto sobre valor agregado, ou monofásica, aplicando-se apenas à etapa da industrialização, por exemplo. Seria, por outro lado, discutível, do ponto de vista da sua constitucionalidade, definir como fato gerador do novo imposto a industrialização ou venda a consumidor final, tendo em vista que essas materialidades já são alcançadas pelo IPI e ICMS.

É também importante lembrar que, por se tratar de imposto, não se admite a vinculação do produto de sua arrecadação, nos termos do art. 167, IV, da Constituição Federal. Além disso, 20% do produto da sua arrecadação pertencem aos Estados e ao Distrito Federal, como prevê o art. 157, I, do texto constitucional.

Diante de todas essas peculiaridades, não parece que a instituição de novo imposto, com base na competência residual prevista no art. 154, I, da Constituição Federal, apresente-se como uma boa alternativa para a implementação da política fiscal ora em análise.

5.2.4 Contribuição de intervenção no domínio econômico

A instituição de novo tributo especialmente formatado para alcançar certos alimentos não saudáveis tem na Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico um caminho viável. O fundamento constitucional para esse tributo está no *caput* do art. 149 da Constituição Federal.

O texto constitucional estabelece a competência exclusiva da União para “instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas” (art. 149, *caput*). Não há, no *caput* da disposição, menção à base de cálculo ou ao fato gerador do tributo. Essa escolha caberia em princípio ao legislador, no desenho normativo da regra matriz do tributo. Seria, portanto, viável instituir-se CIDE sobre a importação e a fabricação de bebidas açucaradas, aplicando-se alíquota *ad valorem*, tendo por base de cálculo o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro ou aplicando-se alíquota específica, tendo por base a unidade de medida adotada (art. 149, §2º, III).

Quanto à forma, para instituição do tributo, basta lei ordinária. Não se exige lei complementar para instituição de CIDEs. Não há previsão expressa nesse sentido no *caput* do art. 149 da Constituição nem em qualquer outro dispositivo que trate sobre a matéria no texto constitucional. É, ademais, clara a interpretação do STF nessa linha: RE 396.266, rel. Min. Carlos Velloso, DJ. 27.2.04 e RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, DJ 28.8.1992.

A destinação dos recursos desse tributo é um aspecto que merece especial atenção neste caso. O *caput* do art. 149 da Constituição Federal determina que as contribuições nele previstas, inclusive a CIDE, serão instituídas “como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”. A destinação do produto da arrecadação deve, portanto, guardar pertinência com a finalidade que orienta sua instituição – a intervenção no domínio econômico.

Gastos com ações e serviços de saúde – juntamente seguridade e assistência social – compreendem-se no âmbito das contribuições “sociais”. É a conclusão que se extrai da combinação dos arts. 149, *caput*, e 195, *caput*, da Constituição Federal, que deixam clara a vinculação do produto da arrecadação

como nota típica dos tributos da espécie “contribuição”. Desse modo, não nos parece, em princípio, viável vincular as receitas arrecadadas com tributo da subespécie CIDE ao custeio de programas e serviços de saúde. Não consta, por outro lado, óbice algum à vinculação das receitas desta CIDE ao pagamento de, e.g., subsídios agrícolas ou ao preço de frutas, verduras ou alimentos orgânicos.

Não há previsão de repartição do produto da arrecadação de uma nova CIDE, nos termos aqui descritos. Todas as receitas pertencem à União e devem ser empregadas de acordo com as finalidades legais pré-estabelecidas. O texto constitucional em vigor somente obriga a partilha do produto da arrecadação dessa espécie tributária no caso da CIDE-Combustíveis. Não há regra semelhante para as demais CIDEs.

5.2.5 Nova Contribuição Social

A derradeira alternativa que aqui cogitamos é a de instituir, em vez de CIDE, Contribuição Social destinada à saúde. A diferença residiria essencialmente nos requisitos constitucionais exigíveis para a instituição dessa nova exação e na destinação legal do produto da arrecadação, uma vez que os demais elementos do tributo poderiam ser similares.

A instituição de novas contribuições sociais encontra fundamento tanto no *caput* do art. 149 (contribuições sociais gerais) quanto no §4º do art. 195 (contribuições para a seguridade social) da Constituição Federal. Foi essa a interpretação assentada pelo STF em diversos julgamentos, especialmente nas ADIs 2556 e 2.568, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, julgadas em 13.6.2012.

Em se tratando de tributo destinado a ações e serviços públicos de saúde, a espécie mais adequada é a do art. 195 da Constituição. A instituição de contribuição social destinada a esse propósito deve, no entanto, observar a disciplina prevista no §4º do mesmo artigo. A disposição estabelece que “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”.

A lei a que se refere a previsão é complementar, por força do inciso I do art. 154. A escolha da contribuição social como instrumento tributário

mais adequado impõe, assim, uma distinção importante quanto ao instrumento legislativo exigido: é preciso lei complementar. É essa a orientação assentada pelo STF no RE 595.838, rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 23.4.2014, Tema 166 da sistemática da repercussão geral.

Os demais requisitos do art. 154, I, são também similares aos exigidos para exercício de competência residual atinente aos novos impostos. Vedam-se a incidência cumulativa e a adoção de fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

A segunda vedação – a proibição de se repetirem fato gerador ou base de cálculo já previstos na Constituição – merece interpretação restritiva para impedir a reprodução das materialidades já discriminadas no próprio art. 195. Ou seja, não se proíbe que novas contribuições para a seguridade possam tomar fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição para impostos (PAULSEN, 2010, P. 535). Foi essa a orientação adotada pelo STF no RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 1º.7.1992.

Parece, portanto, viável a instituição de nova contribuição social incidente sobre a importação e fabricação de bebidas e alimentos em geral industrializados com adição de açúcar destinada ao financiamento de ações e programas de saúde. O produto da arrecadação do tributo poderá ser integralmente destinado ao custeio de tratamentos das enfermidades relacionadas à obesidade e ao consumo excessivo de açúcares. O texto constitucional não impõe sua repartição com os demais entes federados.

A destinação legal dos recursos da contribuição social poderia voltar-se, por exemplo, ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de alimentos *in natura*, ao financiamento de projetos de educação alimentar, de projetos de estímulo à atividade física, de ações e serviços de saúde relacionados à prevenção; e ao tratamento de obesidade, diabetes, doenças cardiovasculares e câncer.

5.2.6 Quadro-síntese

O quadro abaixo ilustra as diferenças no regime jurídico dos tributos analisados:

Tributo	Forma	Fundamento	Destinação	Repartição
IPI	Lei ordinária	Art. 153	Vedada	Sim
Cofins	Lei ordinária	Art. 195	Seguridade Social	Não
Novo Imposto	Lei complementar	Art. 154, I	Vedada	Sim
CIDE	Lei ordinária	Art. 149, <i>caput.</i>	Fomento a segmento econômico	Não
Nova Contribuição Social	Lei complementar	Art. 195, §4º	Seguridade Social (saúde)	Não

6. PROPOSIÇÕES EM TRAMITAÇÃO NO CONGRESSO NACIONAL

Há diversas proposições legislativas em tramitação na Câmara dos Deputados que buscam instituir tratamento tributário agravado para bebidas açucaradas.

O Projeto de Lei (PL) nº 8.541, de 2017, de autoria do Deputado Paulo Teixeira (PT/SP), aumenta a alíquota do IPI incidente sobre a importação ou saída de bebidas não alcoólicas adoçadas com açúcar. A alíquota proposta é de 5%.

O PL nº 8.675, de 2017, de autoria do Deputado Sergio Vidigal (PDT/ES), institui a CIDE sobre a comercialização de bebidas processadas adicionadas de açúcar. A contribuição terá alíquotas progressivas e observará os seguintes limites mínimo e máximo: (1) 0,5% e 1% para bebidas que possuam acima de cinco gramas de açúcar por cem mililitros; (2) 1% e 2% para bebidas que possuam acima de oito gramas de açúcar por cem mililitros; e (3) 2% e 3% para bebidas que possuam acima de dez gramas de açúcar por cem mililitros.

O PL nº 10.075, de 2018, de autoria do Deputado Aureo (SD/RJ), acrescenta os §§ 6º e 7º ao art. 15 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, a fim de elevar a alíquota do IPI incidente sobre bebidas não alcoólicas adoçadas com açúcar. A alíquota será aumentada pelo dobro, quando o produto contiver mais do que cinco gramas de açúcar por cem mililitros, e pelo triplo, quando contiver mais do que dez gramas de açúcar por cem mililitros.

A proposição mais recente em tramitação é o PL nº 250, de 2019, de autoria do Deputado Assis Carvalho (PT/PI), que eleva a tributação aplicável às bebidas processadas adicionadas de açúcar, edulcorantes e aromatizantes.

Os PLs de nºs 8.675, de 2017, 10.075, de 2018 e 250, de 2019 foram apensados ao PL de nº 8.541, de 2017, que foi distribuído às seguintes comissões: Seguridade Social e Família; Desenvolvimento Econômico, Indústria, Comércio e Serviços; Finanças e Tributação; e Constituição e Justiça e de Cidadania.

O relator, na Comissão de Seguridade Social e Família, apresentou parecer pela aprovação das proposições, na forma do substitutivo, no qual propõe a criação de CIDE sobre comercialização de bebidas não alcoólicas com adição de açúcar e elevação de IPI incidente sobre esses produtos.

As proposições que tramitam na forma de lei ordinária, na Câmara dos Deputados, sujeitam-se à apreciação conclusiva nas Comissões. Ou seja, sua aprovação na Casa não requer deliberação do Plenário, salvo se houver parecer divergente nas comissões ou recurso de 51 deputados para que a matéria seja apreciada em Plenário.

A matéria também vem ganhando espaço no Senado Federal. Em 2016, foi apresentado o PL nº 430, de 2016, do Senador Jorge Viana, para instituir CIDE incidente sobre a comercialização da produção e da importação de refrigerantes e bebidas açucaradas (Cide-Refrigerantes). A alíquota proposta é de 20%.

O produto da arrecadação da Cide-Refrigerantes será destinado, na forma da lei orçamentária, às despesas com ações e serviços públicos de saúde em consonância com as diretrizes e os objetivos do SUS. Mas não será computado para fins do cumprimento do disposto no inciso I do § 2º do art. 198 da Constituição Federal.

A proposição foi arquivada ao final da legislatura em 2018, mas, em 2019, foi reapresentada pelo Senador Rogério Carvalho. Trata-se do Projeto de Lei nº 2183, de 2019, em tramitação.

Para implementação de qualquer das medidas legislativas acima apontadas, a matéria deverá ser aprovada em ambas as Casas do Congresso Nacional – Câmara dos Deputados e Senado Federal – e estará sujeita ainda a sanção ou veto do Presidente da República. Não há prazo para deliberação.

7. REFORMA TRIBUTÁRIA E BEBIDAS AÇUCARADAS

No contexto das propostas de reforma tributária em tramitação atualmente no Congresso Nacional – Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 110, de 2019, do Senado Federal, e a PEC nº 45, de 2019, da Câmara dos Deputados – vale examinar ainda o espaço que restaria para a tributação das bebidas açucaradas e outros alimentos industrializados no quadro do sistema tributário reformado. De que maneira o debate sobre a instituição de política fiscal em prol da redução do consumo de açúcar poderia ser afetada pela eventual aprovação de alguma das propostas de reforma tributária em tramitação?

Ambas as PECs pretendem simplificar o sistema tributário, reduzindo o número de tributos atualmente incidentes sobre o consumo. No que há de comum entre elas, deixariam de existir: IPI, ICMS, ISS, Cofins e PIS. Esses tributos seriam substituídos por dois novos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o Imposto Seletivo (IS).

O primeiro imposto tem natureza predominantemente arrecadatória e é o principal responsável pela substituição da carga fiscal decorrente dos tributos anteriormente em vigor. Na proposta da PEC nº 45, de 2019, o IBS terá alíquota uniforme por bens/serviços, variável por ente. Ou seja, a alíquota aplicável sobre o arroz, por exemplo, deverá ser a mesma aplicável ao refrigerante.

Na PEC nº 110, de 2019, as alíquotas devem ser uniformes nacionalmente, embora possam variar entre diferentes bens e serviços. A lei complementar fixa as alíquotas do imposto, que poderão ser diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços, mas uniformes em todo o território nacional (CORREIA NETO et al., 2019, p. 15).

O segundo imposto previsto nas propostas é o imposto seletivo, de competência da União, que poderá ser instituído em relação a bens e serviços específicos. O imposto está previsto em ambas as propostas, com diferenças de escopo e regime jurídico.

O texto da PEC nº 45, de 2019, prevê a competência para “impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”. A proposta refere-se a “impostos seletivos”, no plural, e não especifica os bens, serviços ou direitos sobre os quais poderiam incidir. Se aprovada a proposta nesses termos, seria, portanto, cabível a instituição de imposto seletivo sobre bebidas açucaradas e outros alimentos não saudáveis, por meio da edição de lei ordinária.

Na PEC nº 110, de 2019, a disciplina atinente ao Imposto Seletivo é diferente. Não se menciona expressamente o caráter extrafiscal do tributo, embora essa característica seja, em certo grau, presumível. Afinal, todos os impostos são, em certa medida, fiscais e extrafiscais. Ademais, os bens e serviços alcançados pelo Imposto Seletivo estão taxativamente listados. De acordo com a proposta, o imposto poderia ser instituído sobre:

VIII - operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, **bebidas** alcoólicas e **não alcoólicas**, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, acessórios, partes e peças nestes empregados;

Como se pode notar, as bebidas não alcoólicas já estão previstas no rol de bens ao alcance do Imposto Seletivo na reforma proposta pela PEC nº 110, de 2019. A prevalecer a interpretação de que o rol é taxativo, somente esses alimentos, além das bebidas alcoólicas, poderiam ser alcançados pelo imposto. Essa é uma diferença importante em relação à PEC nº 45, de 2019, que não contém prévia delimitação dos bens, direitos e serviços passíveis de serem onerados, e, portanto, permitiria políticas fiscais de saúde mais amplas, abarcando outros alimentos além de bebidas.

De todo modo, a despeito das diferenças que se podem notar na formatação dos impostos seletivos, resta claro, em ambas, que o Imposto Seletivo será possivelmente o instrumento mais adequado para instituição de

políticas fiscais voltadas à redução do consumo de bens danosos à saúde, especialmente bebidas açucaradas.

CONCLUSÃO

O consumo excessivo de bebidas açucaradas e outros alimentos com elevada concentração de açúcar está entre os principais fatores de risco que contribuem para a obesidade e, por conseguinte, para diversas enfermidades associadas a essa condição, tais como diabetes, doenças cardiovasculares e alguns tipos de câncer.

Nos últimos anos, a OMS tem amplamente recomendado a utilização de políticas fiscais de saúde para combate à obesidade e ao excesso de peso. A instituição de tributos específicos sobre o consumo de alimentos industrializados, especialmente refrigerantes e outras bebidas adoçadas, é tomada como caminho para internalizar, nos preços desses alimentos, as externalidades negativas que seu consumo produz e, assim, modificar os hábitos alimentares da população.

No Brasil, embora ainda falte uma política fiscal com esse escopo, paulatinamente, cresce o debate em torno de sua instituição. Há iniciativas legislativas em tramitação sobre o tema, aguardando deliberação do Congresso Nacional.

A experiência estrangeira e a literatura recomendam o estabelecimento de imposto específico com carga fiscal não inferior a 20% e, se possível, a vinculação dos recursos arrecadados ao pagamento de subsídios a alimentos saudáveis e ao financiamento de ações e serviços de saúde voltados à prevenção e ao tratamento de enfermidades decorrentes da obesidade e do consumo excessivo de açúcar.

No ordenamento jurídico brasileiro, diante do texto constitucional em vigor, existem ao menos dois caminhos, do ponto de vista tributário, para adoção de uma política pública dessa natureza: (1) agravar os tributos federais atualmente cobrando sobre os alimentos industrializados cujo consumo se

pretende desestimular ou (2) instituir novos tributos específicos sobre tais produtos.

A primeira via encontra no IPI e na Cofins os principais instrumentos para sua realização. Em ambos os casos, a mudança dependeria da edição de lei ordinária. A nova lei pode fixar alíquota diferenciada ou, no caso do IPI apenas, faixa de alíquota mais elevada para fixação por ato do Poder Executivo.

O IPI seria certamente um candidato natural a servir de instrumento para a tributação agravada, diante da seletividade que lhe é própria e da experiência bem-sucedida de sua aplicação no setor tabagista. No entanto, não é possível vincular as receitas advindas dessa cobrança a gasto ou programa específico, tendo em vista tratar-se de imposto. A Cofins, especialmente por esse motivo, seria mais adequada para os fins da política pública em exame.

Já quando se trata da instituição de novo e específico tributo sobre tais alimentos, parece-nos que há dois caminhos mais adequados do ponto de vista jurídico constitucional. As alternativas são a instituição de CIDE ou de nova Contribuição Social destinada à saúde. Em ambos os casos, o tributo seria devido na importação e na fabricação de alimentos industrializados adicionados de açúcar. Os regimes jurídicos e requisitos de instituição são diferentes. E há vantagens e desvantagens do ponto de vista legislativo e de eficácia.

A escolha da CIDE apresenta uma vantagem, em relação ao IPI, que é permitir a vinculação de suas receitas à finalidade pré-estabelecida, qual seja, a de financiar uma específica intervenção do Estado em segmento econômico ou atividade que se considere prioritária. No imposto, a vinculação de receitas por lei é vedada. Ademais, não há necessidade de lei complementar para sua exigência. Basta lei ordinária.

A desvantagem, a nosso ver, estaria na impossibilidade de vinculação de receitas a gastos com saúde pública. Entretanto, é também cabível e condizente com o objetivo dessa política pública destinar os recursos ao pagamento de subsídios a frutas e verduras, como recomendado pela OMS.

Para vincular as receitas arrecadadas por meio do novo tributo ao custeio de programas de saúde relacionados, por exemplo, à prevenção e ao tratamento de obesidade, diabetes, doenças cardiovasculares e câncer, a espécie tributária mais adequada seria a contribuição social. Esta é a segunda opção a que nos referimos. Contudo, à diferença das CIDEs, a instituição de nova contribuição social requer a edição de lei complementar, por força do disposto no §4º do art. 195 e do art. 154, I, da Constituição.

É lícito e recomendável associar diferentes estratégias normativas e tributos. Ou seja, reduzir a desoneração fiscal hoje estabelecida em favor da indústria de bebidas, diminuindo a alíquota do imposto incidente sobre o concentrado (insumo), e instituir novo tributo na forma de CIDE ou contribuição social sobre o produto final. Compartilhando o mesmo horizonte, os dois caminhos podem ser utilizados para assegurar maior efetividade da política fiscal em debate, lado a lado, com outras medidas, capazes de potencializar os efeitos dessa política fiscal, como campanhas educativas, regulações sobre propaganda e regras de rotulagem dos alimentos.

Observadas as peculiaridades de forma e regime jurídico, a escolha entre as diferentes alternativas apresentadas para efetivar essa forma de tributação é um juízo essencialmente político, que cabe Poder Legislativo, tanto no que se refere à abrangência da política fiscal quanto no que diz respeito à espécie tributária e à alíquota aplicável.

REFERÊNCIAS

ALBANY. **Ordinance n. 2016-02**. An Ordinance of the City of Albany Enacting a General Tax on the Distribution of Sugar-Sweetened Beverage Products. Disponível em: <https://www.albanyca.org/home/showdocument?id=28928> Acesso em: 2.12.2019.

AGOSTINI, Claudio et al. **Evaluación y Aplicación de Impuestos a los Alimentos con Nutrientes Dañinos para la Salud en Chile**. Santiago, 2018.

BOULDER. COLORADO. **Sugar Sweetened Beverage Tax**. Boulder, 2019. Disponível em: https://bouldercolorado.gov/tax-license/finance-sugar-sweetened-beverage-tax?__cf_chl_captcha_tk__=d2d3790ac8ab896ac0948c32c9becf7f359ae8a6-1575316013-0-AaCpeTqyPelpJDeNzJgD5FJGdh7U7DBxz-US_cbKeCbUyAZnngV7P_5joEZuagWXOL2d4tIYDvGbGI4Qd2t3myf-9NgHE8vNNe-HR8BC8Z99xr1IG6xNQ6QxecLB1QzJ_RMF8I_XXbqxRro7NHx6FVyR3TvenhUkv6oB-VX-J_WPPTqeDuhde5_Qf8J5yHnGkMfSiNISGbxPh3tCEF0Zn-u2F9DHSFXah6Qvw4lqhUceUr51b9PJsL-uth5XzBdzHXOVacyrWiSvX-_ADUUCOBoX7YfNExeupAO_jS7qkSUvX5Q67XL7UQ0uwRCqX9PgvtX_IGMLw_NfktEeESn23e1O6RhbzKn76fEqHX8JNb. Acesso em 2.12.2019.

BOULDER. COLORADO. **Sugar Sweetened Beverage Product Distribution Tax**. Boulder, 2019. Disponível em: https://www-static.bouldercolorado.gov/docs/Chapter_16_SSB_Tax_-_final_form-1-201706231802.pdf?_ga=2.97340063.1040221027.1575316021-1668832299.1575316021 Acesso em 2.12.2019.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. Secretaria de Vigilância em Saúde. Departamento de Análise em Saúde e Vigilância de Doenças não Transmissíveis. **Vigitel Brasil 2018**: vigilância de fatores de risco e proteção para doenças crônicas por inquérito telefônico. Brasília: Ministério da Saúde, 2019a.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Pesquisa Vigitel Brasil 2018 (Apresentação)**. Brasília: Ministério da Saúde, 2019a. Disponível em: https://portalarquivos2.saude.gov.br/images/pdf/2019/agosto/05/cit-julho/1.-b---2019_07_25---VIGITEL.pdf . Acesso em 20.11.2019b.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Brasil assume meta para reduzir 144 mil toneladas de açúcar até 2022**. Disponível em: <http://www.saude.gov.br/noticias/agencia-saude/44777-brasil-assume-meta-para-reduzir-144-mil-toneladas-de-acucar-ate-2022>. Acesso em: 26.11.2019c.

UNIÃO. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Termo de Compromisso**. Brasília: Ministério da Saúde, 2018. Disponível em: <http://portalarquivos2.saude.gov.br/images/pdf/2018/novembro/26/termo-de-compromisso-reducao-acucar.pdf>. Acesso em 20.11.2019.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Recomendação nº 033, de 05 de julho de 2019**. Brasília: Ministério da Saúde, 2019d. Disponível em: <https://conselho.saude.gov.br/recomendacoes/2019/Reco033.pdf>. Acesso em: 26.11.2019.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Recomendação nº 21, de 9 junho de 2017**. Brasília: Ministério da Saúde, 2017. Disponível em: <https://conselho.saude.gov.br/recomendacoes/2017/Reco021.pdf>. Acesso em: 26.11.2019.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação direta de Inconstitucionalidade n. 2556**. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em 13.6.2012.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n. 396.266**. Relator Min. Carlos Velloso. DJ. 27.2.2004.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n. 592.891**. Relator Min. Rosa Weber. Julgamento em 25.4.2019.

CLARO, Rafael M. et al. Sugar-Sweetened Beverage Taxes in Brazil. **American Journal of Public Health**, vol. 102, n. 1, jan. 2012, p. 178-183.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os Impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina, 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros et al. **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados**. Brasília: Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa, 2019.

DEWEY, Caitlin. Why the British soda tax might work better than any of the soda taxes that came before. **The Washington Post**. 21 maio 2018. Disponível em: <https://www.washingtonpost.com/news/wonk/wp/2018/03/21/why-the-british-soda-tax-might-work-better-than-any-of-the-soda-taxes-that-came-before-it/>. Acesso: 19.11.2019.

DIAS, Patricia Camacho, et al. Obesidade e políticas públicas: concepções e estratégias adotadas pelo governo brasileiro. **Cad. Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 33, n. 7, e00006016, Jan. 2017. Disponível em: <http://cadernos.ensp.fiocruz.br/csp/artigo/159/obesidade-e-politicas-pblicas-concepes-e-estratgias-adotadas-pelo-governo-brasileiro>. Acesso em: 26.11.2019. <http://dx.doi.org/10.1590/0102-311X00006016>.

EUROPEAN UNION. Health Equity Pilot Project (HEPP). **The impact of taxes on 'junk food' in Hungary**. Case Study. Disponível em https://ec.europa.eu/health/sites/health/files/social_determinants/docs/hepp_case-studies_02_en.pdf. Acesso em: 2.12.2019.

ESCOBAR, Maria A. C, et al. Evidence that a tax on sugar sweetened beverages reduces the obesity rate: a meta-analysis. **BMC Public Health**. 2013, n.13:1072. Disponível em: <https://bmcpublikealth.biomedcentral.com/articles/10.1186/1471-2458-13-1072>. Acesso em: 19.11.2019.

EZZATI, Majid et al. Worldwide trends in body-mass index, underweight, overweight, and obesity from 1975 to 2016: a pooled analysis of 2416 population-based measurement studies in 128.9 million children, adolescents, and adults. **LANCET**. 2017. 90(10113). p. 2627-2642.

HATCH, Patrick. **Coca-Cola is reducing the sugar in even its full-sugar drinks**. **The Sidney Morning Herald**. May 17. 2018. Disponível em: <https://www.smh.com.au/business/companies/coca-cola-is-reducing-the-sugar-in-even-its-full-sugar-drinks-20180516-p4zfpo.html>. Acesso em: 21.11.2019.

LEIFERT, Rodrigo Mantaut. **Análise dos Efeitos de Um imposto sobre alimentos engordativos no mercado brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Economia Aplicada) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto, p.62. 2013.

MOURAO, D. et al. Effects of food form on appetite and energy intake in lean and obese young adults. **International Journal of Obesity**. 2007; 31(11): 1688-95.

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. Disponível em: http://iris.paho.org/xmlui/bitstream/handle/123456789/18390/978-92-75-31871-3_esp.pdf?sequence=5&isAllowed=y . Acesso em: 27.11.2019.

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-Of-Action-Child-Eng-2015.pdf>. Acesso em: 26.11.2019.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2010.

PHILADELPHIA. Payments, assistance & taxes. **Philadelphia Beverage Tax (PBT)**. Philadelphia, 2019. Disponível em: <https://www.phila.gov/services/payments-assistance-taxes/business-taxes/philadelphia-beverage-tax/> . Acesso em: 2.12.2019.

PISCITELLI, Tathiane. O Brasil na contramão e os incentivos fiscais às bebidas açucaradas. **Valor Econômico**. 12 julho 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/07/o-brasil-na-contramao-e-os-incentivos-fiscais-as-bebidas-acucaradas.ghtml>. Acesso: 20.11.2019.

PISCITELLI, Tathiane. IPI sobre refrigerantes e a tributação de bebidas açucaradas. In: **Valor Econômico**, 21 de junho de 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5611623/ipi-sobre-refrigerantes-e-tributacao-de-bebidas-acucaradas>. Acesso: 20.11.2019.

ROBERTO, Christina A et. al. Association of a Beverage Tax on Sugar-Sweetened and Artificially Sweetened Beverages With Changes in Beverage Prices and Sales at Chain Retailers in a Large Urban Setting. **JAMA**. May 14, 2019 Volume 321, Number 18, p. 1799-1810. Disponível: <https://jamanetwork.com/journals/jama/fullarticle/2733208>. Acesso em: 19.11.2019.

RUANPENG, D. et al. Sugar and artificially sweetened beverages linked to obesity: a systematic review and meta-analysis, **QJM: An International Journal of Medicine**, Volume 110, Issue 8, August 2017, Pages 513–520. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/qjmed/hcx068>. Acesso em: 19.11.2019.

SIQUEIRA, Marcelo L.; RAMOS, Francisco S. Incidência Tributária. In: ARVARTE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. **Economia do Setor Público**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

UNICEF. **Implementing Taxes on Sugar-Sweetened Beverages**: An overview of current approaches and the potential benefits for children. Geneve: Unicef, 2019. Disponível em: https://sunpc.org.pk/wp-content/uploads/2019/05/190328_UNICEF_Sugar_Tax_Briefing_R09.pdf Acesso em 3.12.2019.

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). **Global Strategy on Diet, Physical Activity and Health**. Geneva: WHO, 2004. Disponível em: https://www.who.int/dietphysicalactivity/strategy/eb11344/strategy_english_web.pdf. Acesso em 26.11.2019.

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). **Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases**. Technical Meeting Report. 5–6 May 2015, Geneva, Switzerland, 2016. Disponível em: <https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/250131/9789241511247-eng.pdf?sequence=1>. Acesso em: 19.11.2019.

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). **Obesity and overweight. WHO. 16 fevereiro 2018**. Disponível em: <https://www.who.int/en/news-room/fact-sheets/detail/obesity-and-overweight>. Acesso em 26.11.2019.

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). **Global action plan for the prevention and control of noncommunicable diseases 2013-2020**. Geneve: World Health Organization, 2013.