

O EFEITO DA TRIBUTAÇÃO SELETIVA SOBRE BEBIDAS ACUCARADAS. O CONCEITO DE TRIBUTO “SAUDÁVEL”¹

GERMAN ALEJANDRO SAN MARTÍN FERNÁNDEZ²

Sumário

Introdução. 1. Tributação seletiva. 2. A utilização dos tributos com finalidade extrafiscal e a tributação sobre externalidades negativas³. 3. Eficácia social da utilização do tributo como meio de estímulo (e desestímulo) a adoção de comportamentos (normas indutoras). 4. As técnicas à mão do legislador para o desestímulo ao consumo de produtos prejudiciais à saúde. 5. Conclusão. Bibliografia.

INTRODUÇÃO

O presente ensaio busca delimitar, de forma objetiva, de que modo a chamada tributação seletiva, mormente em relação ao consumo de bebidas adoçadas/açucaradas, pode (ou não), resultar em intervenção estatal efetiva para induzir a adoção de comportamentos saudáveis pela população e desse modo reduzir as externalidades negativas decorrentes do consumo excessivo de açúcar pela população.

A abordagem pretende trazer argumentos favoráveis e contrários à adoção da tributação seletiva em sua função de indução a comportamentos (função

1 Em inglês, health taxes. OPAS e OMS usam também a expressão impostos de saúde, como na publicação intitulada Impostos de Saúde – Uma Introdução. Organização Panamericana de Saúde (OPAS) e Organização Mundial de Saúde (OMS) - 2020. Disponível em: Impostos de Saúde: uma introdução (paho.org).

2 Mestre em Direito do Estado (Direito Tributário) pela PUC/SP. Ex -Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (2008-2011). Ex-Conselheiro do CARF (2011-2016). Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito e de Planejamento Tributário na Faculdade de Administração (graduação e pós-graduação) do Centro Universitário FAAP. Professor convidado nos cursos de pós-graduação em Direito Tributário da Escola Paulista de Direito - EPD, Escola Paulista da Magistratura – EPM, Universidade Presbiteriana Mackenzie e FUNDACE/USP (Ribeirão Preto). Membro do Conselho Científico e Editorial da APET (Associação Paulista de Estudos Tributários). Sócio do San Martín e Carvalho sociedade de advogados.

3 As externalidades negativas podem ser definidas como efeitos negativos decorrentes de uma decisão econômica e que são suportados por outros agentes (terceiros) não participantes daquela decisão (ofertante e consumidor) ou, em outros termos, quando certos custos de uma transação econômica não são levados em conta no processo de decisão econômica, porque seus efeitos são suportados por terceiros.

extrafiscal) e por fim, analisar as técnicas (meios) até hoje adotados pelo legislador com essa finalidade. Em seguida, busca concluir pela eficácia dos resultados e dos fins almejados. Tudo isso, à luz dos preceitos que regem os ordenamentos jurídicos de tradição liberal e dos inegáveis prejuízos que o consumo não só de bebidas açucaradas bem como de outros produtos altamente nocivos à saúde traz para a população mundial.

1_ TRIBUTAÇÃO SELETIVA

A chamada tributação seletiva é um dos exemplos mais didáticos de utilização de tributos com finalidade extrafiscal ou como norma indutora de comportamentos. Por intermédio de graduação da carga tributária⁴, os contribuintes são, em tese, induzidos a diminuir ou até mesmo eliminar o consumo de determinados produtos e serviços sobre os quais há consenso (social e científico) quanto às externalidades negativas decorrentes da sua produção e consumo. Desse modo, se estimula a substituição destes pela produção e consumo de outros produtos e serviços menos nocivos.

Trata-se de técnica de extrafiscalidade adotada, em regra, sobre tributos incidentes sobre o consumo, mais especificamente, tributos indiretos, cuja principal característica é a de que o valor do tributo acaba por compor o preço do produto e, portanto, o encargo econômico acaba por ser transferido e suportado pelo consumidor final. Vale dizer, por se tratar de tributos que incidem em múltiplas etapas da cadeia produtiva e de consumo, seus efeitos são sentidos na formação dos preços pagos (suportados) pelos consumidores finais⁵, também denominados de “contribuinte de fato”⁶.

Em relação aos tributos indiretos incidentes sobre o consumo, resulta em eficaz método de indução de comportamentos, em especial quando se trata de produtos/

4 O texto constitucional brasileiro não determina qual técnica tributária deve ser utilizada para se efetivar a seletividade em questão. Isso significa que ela pode ser concretizada, como ensina Roque Antonio Carrazza, “com o emprego de quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variação da base de cálculo, criação de incentivos fiscais etc.” CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 461.

5 “O tributo indireto tem a propriedade de onerar o processo produtivo sendo que, na ausência de mecanismos de compensação, transfere cumulativamente às mercadorias vendidas ao consumidor final o tributo exigido em cada etapa intermediária. O ICMS é o principal tributo indireto no sistema tributário brasileiro, representando, em média, 25% da carga fiscal bruta.” <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria>, acesso em 21/11/2023).

6 “Os tributos indiretos, embora adiantados pelos produtores ou vendedores das mercadorias, incorporam-se ao preço destas, e, por efeito de translação, repercutem sobre os seus compradores e consumidores. Êstes, portanto, é que na realidade arcam com o onus decorrente dos referidos tributos”. STF. RE 44.115.

mercadorias/serviços de demanda elástica, portanto, facilmente substituíveis, e.g., produtos supérfluos ou de luxo⁷.

E aí que a utilização da tributação seletiva como método de desestímulo a comportamentos indesejáveis do ponto de vista social, econômico e por fim, jurídico, se apresenta como ferramenta útil e eficaz⁸. É importante instrumento ao alcance do Estado para a conciliação e auxílio a políticas públicas que envolvem a regulação de determinados comportamentos sociais cujas externalidades negativas sejam responsáveis pelo aumento dos custos sociais e cujos reflexos econômicos acabam sendo suportados por toda a sociedade.

No Brasil, a seletividade na tributação sobre o consumo segue diretriz constitucional positiva em relação ao IPI e ao ICMS⁹, no sentido de buscar a desoneração (ainda que parcial) de produtos, mercadorias e serviços considerados essenciais e com isso, através da graduação progressiva das alíquotas, tributar em maior grau o consumo de produtos, mercadorias e serviços considerados supérfluos. A essencialidade do produto/mercadoria/serviço é o parâmetro para a seletividade dos impostos sobre o consumo seletivos. Com isso, se busca a concretização de princípios programáticos (ou de programação/validação finalística¹⁰), tais como a

7 “Em linhas gerais, o efeito substituição representa a troca das decisões dos agentes econômicos como resultado nas alterações das alíquotas dos impostos dos produtos, ou seja, uma elevação das alíquotas de imposto sobre determinado produto torna este produto mais caro, desestimulando seu consumo, pois há perda de poder de compra por parte do consumidor e, conseqüentemente, aumenta o consumo de produtos substitutos. Em termos microeconômicos, o efeito substituição representa o deslocamento sobre determinada curva de indiferença, reduzindo a quantidade demandada de um produto; mas, por sua vez, aumenta o consumo de outro produto, porém, mantendo constante o nível de bem-estar do consumidor”. Análise da Estratégia de Redução do Consumo de Tabaco por meio da Elevação dos Preços no Brasil Sob a Ótica da Teoria Econômica: estimativa e implicações. Matheus Lazzari Nicola, Mario Antônio Margarido e Pery Francisco Assis Shikida. Planejamento e políticas públicas | ppp | n. 55 | jul./set. 2020.

8 Conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal do Brasil:
“4. O efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva podem ser obtidos pela modulação da alíquota. Em princípio, portanto, não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal com o objetivo de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes”. (RE 218287 ED-ED, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 30/06/2017, DJe 09-08-2017

9 STF – Tema 745.

10 “Distinto é o caso da validação finalista. Aqui não é possível desvincular meios e fins, pois a prefixação dos fins exige que eles sejam atingidos. Para isto, a autoridade tem de encontrar os meios adequados, sendo, pois, responsável pela própria adequação, ou seja, não só pelos fins, mas pelos meios também. Neste caso, o efeito imunizador da fixação exige da autoridade um comportamento não automático, mas participante, pois de mera utilização de um meio qualquer não segue necessariamente o fim. Neste sentido, para controlar se uma norma é válida não basta regredir no processo hierárquico, mas é preciso verificar, de caso para caso, se a adequação foi obtida. Se o controle da validade condicional é generalizante, o do finalista é casuístico”. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. A relação meio/fim na teoria geral do direito administrativo: Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura/RDAI, São Paulo: Thomson Reuters, Livraria RT, v. 1, n. 2, p. 413–421, 2017.

Capacidade Contributiva e a Isonomia¹¹, em função claramente regulatória do tributo e desestímulo ao consumo de produtos supérfluos, prejudiciais ao meio ambiente ou nocivos à saúde¹².

De outra banda, por se tratar de método a ser adotado na tributação sobre o consumo e, portanto, por repercutir diretamente na formação do preço final do produto ou serviço, a seletividade acaba cumprindo importante papel na chamada justiça fiscal distributiva¹³, mormente ao desonerar ou reduzir a carga tributária sobre produtos e serviços essenciais à manutenção do mínimo vital da população de um modo geral¹⁴ em atividade de alocação, transferência e distribuição.

É bem verdade que a conceituação do que é ou não essencial não se trata de conceito facilmente verificável e sujeito a um sem-número de fatores de ordem social, comportamental, econômica e inclusive de ordem moral. Entretanto, não se nega a existência de um núcleo de produtos, mercadorias, bens e serviços sobre os quais há consenso quanto à sua essencialidade e para os quais a ordem jurídica posta nos traz informações relevantes do ponto de vista objetivo¹⁵. Por isso, no Brasil, a invocação de *standards* objetivos, mormente o do art. 7º da Constituição Federal do

11 “A essencialidade do produto, portanto, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva. Para FÁBIO CANAZARO, a essencialidade que orienta a seletividade constitui princípio promotor da igualdade, na medida em que esta exige “tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal” e “tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas”. (PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 226).

12 Nesse sentido, explica o professor Ricardo Lodi Ribeiro em sua obra “Tributos (Teoria Geral e Espécies), p. 131.: “O princípio da seletividade exige que as alíquotas do imposto sejam graduadas de acordo com a sua essencialidade ao consumidor. Desse modo, os produtos mais essenciais para o consumo da população, como os gêneros de primeira necessidade, deverão ter alíquotas baixas. Enquanto isso, os bens de consumo supérfluo ou nocivos, como carros, bebidas e cigarros terão suas alíquotas estabelecidas em elevado patamar. (...) A seletividade também é o mecanismo utilizado para mensurar a capacidade contributiva nos tributos indiretos, uma vez que considera a riqueza do consumidor final do produto ou mercadoria. É princípio de observância obrigatória pelo legislador ordinário do IPI”.

13 No sentido dado por Rawls à chamada alocação (preocupação pelos órgãos de estado da eficiência global da economia) transferência (consistente em medidas de estado que garantam o mínimo social), e distribuição (existência de um sistema de tributação que tem o intuito de arrecadar a receita exigida pela justiça). Sobre o tema: John Rawls. Uma Teoria de justiça. Tradução de Almiro Piseta e Lenia Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 307.

14 A Suprema Corte brasileira já decidiu, entretanto, em acórdão da lavra do Ministro JOAQUIM BARBOSA no julgamento do RE 429.306/PR, que: “O princípio da seletividade impõe que o poder público gradue a carga tributária conforme a essencialidade da operação ou do produto. Isto não significa haver imunidade, ainda que as operações ou os bens sejam essenciais ao ser humano.” (RE 429.306/PR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, DJe de 16/03/2011).

15 Na lição de Roque Antonio Carraza, “embora haja uma certa margem de liberdade para o Legislativo tornar o imposto seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, estas expressões, posto fluidas, possuem um conteúdo mínimo, que permite se afira se o princípio em tela foi, ou não, observado em cada caso concreto”. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 541.

Brasil¹⁶ e o art. 10 da Lei Federal n. 7.883/89¹⁷⁻¹⁸.

Nessas situações, a tributação recai sobre setores de demanda predominante inelástica. Para esses bens de consumo, o acréscimo na tributação não gera realocação dos recursos ou a sua substituição por outros itens. A elevação desmedida da carga tributária nesse caso não se dá sem que ocorra agressão ao mínimo existencial e por consequência à dignidade da pessoa humana. Daí a indispensabilidade da utilização da tributação seletiva em harmonia com os preceitos constitucionais, diante da fragilidade e vulnerabilidade do contribuinte frente à elevação da carga tributária sobre bens de consumo insubstituíveis.

É nesse contexto que a tributação seletiva surge como princípio universal e método eficaz de regulação de condutas, mormente em relação a produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

- 16** Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:
(...)
IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;
- 17** Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:
I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis;
(...)
VII - telecomunicações;
- 18** Essa discussão quanto ao conceito de mínimo vital, essencialidade ou de consumo necessário, atormenta os juristas a algumas décadas.
Em trecho de voto proferido no RE 714139/SC, o Ministro Dias Tofolli do Supremo Tribunal do Brasil relembra, com base nas lições de Rubens Gomes de Sousa, a dificuldade em encontrar um consenso quanto ao conceito de “artigos e gêneros de primeira necessidade”, inclusive por força das diferenças regionais:
“Comentando aquele parágrafo do art. 15 da Constituição de 1946, Rubens Gomes de Sousa anotou ser a regra em questão justíssima, mas trazia ela a dificuldade de se definir o que seria o mínimo vital isento . Citando lições de Barbieri, lembrou a existência da ‘diversidade quase inconciliável dos conceitos de ‘consumo necessário’ dados pelos diversos economistas’. O doutrinador ainda consignou haver outra dificuldade na aplicação do parágrafo daquele artigo: a de avaliar ‘quantitativamente, ou seja, em dinheiro, aqueles artigos de primeira necessidade definidos qualitativamente pela Constituição’. Nesse contexto, ele observou, analisando os debates na Assembleia Constituinte, que a orientação dada ao legislador ‘foi no sentido de guiar-se pela natureza do produto e pelo seu preço’. Disse, ademais, que a estipulação do que seria mínimo vital isento deveria perpassar pela compreensão das condições sociais, econômicas e até naturais do país. Por exemplo: o que é necessário numa região do País pode não o ser em outra”.

2_ A UTILIZAÇÃO DOS TRIBUTOS COM FINALIDADE EXTRAFISCAL E A TRIBUTAÇÃO SELETIVA COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DAS EXTERNALIDADES NEGATIVAS

As chamadas “externalidades negativas”¹⁹ ou “efeitos secundários”, são consideradas pela economia como sendo os efeitos negativos decorrentes de uma decisão econômica suportados por outros agentes (terceiros) que não participam daquela decisão (ofertante e consumidor) ou, em outras palavras, quando certos custos de uma transação econômica não são levados em consideração no processo de decisão econômica, justamente porque seus efeitos são suportados por terceiros. Vale dizer, nos deparamos com as chamadas “externalidades negativas” quando os agentes econômicos interagem no mercado e geram, inicialmente e presumivelmente, sem intenção, malefícios para indivíduos alheios ao processo, e a depender da extensão da externalidade, para toda a sociedade.

Justamente em razão da sua relevância do ponto de vista econômico e diante da reconhecida eficácia da utilização de instrumentos tributários na regulação de comportamentos é que o perfil extrafiscal dos tributos, mormente os incidentes sobre o consumo, tem sido explorado para a redução das externalidades negativas sobre produtos e serviços prejudiciais ao meio ambiente e à saúde.

Um dos exemplos históricos mais conhecidos da utilização de instrumentos tributários com a finalidade de reduzir o consumo de produtos prejudiciais à saúde, se encontra na recomendação mundial de política de controle do comércio de cigarros e derivados do fumo proposta no art. 6º da CQCT (Convenção-Quadro para o Controle do Tabaco)/OMS²⁰.

19 Destacamos o termo externalidades “negativas”, diante da existência de externalidades “positivas”, como por exemplo: a proximidade de um produtor de maçãs e um produtor de mel ou aumento do número de clientes em um restaurante em virtude de da inauguração de um teatro ou cinema nas proximidades.

20 PARTE III: MEDIDAS RELATIVAS À REDUÇÃO DA DEMANDA DE TABACO

Artigo 6

Medidas relacionadas a preços e impostos para reduzir a demanda de tabaco

1. As Partes reconhecem que medidas relacionadas a preços e impostos são meios eficazes e importantes para que diversos segmentos da população, em particular os jovens, reduzam o consumo de tabaco.

2. Sem prejuízo do direito soberano das Partes em decidir e estabelecer suas respectivas políticas tributárias, cada Parte levará em conta seus objetivos nacionais de saúde no que se refere ao controle do tabaco e adotará ou manterá, quando aplicável, medidas como as que seguem:

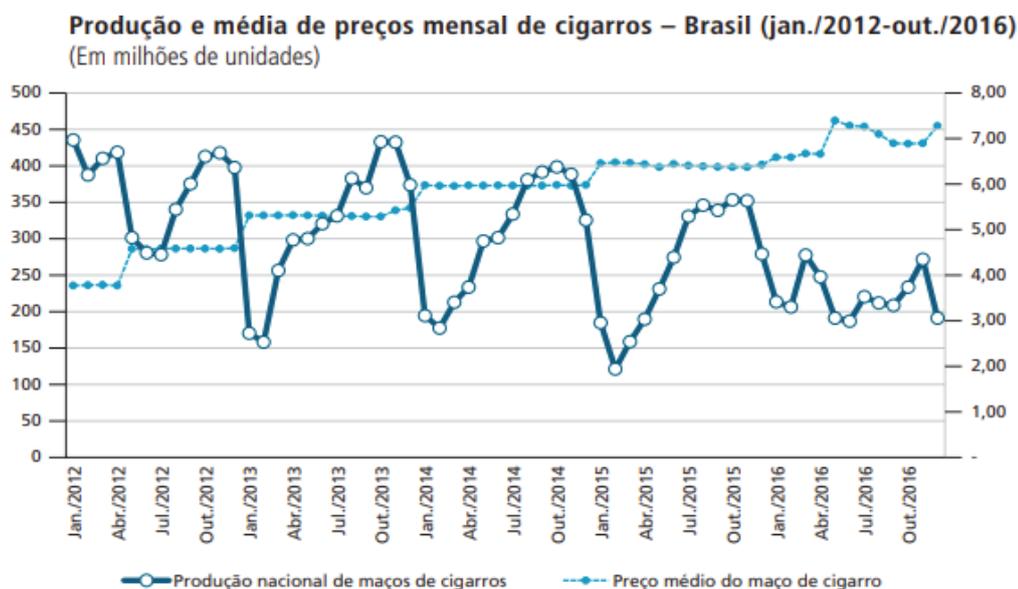
a) aplicar aos produtos do tabaco políticas tributárias e, quando aplicável, políticas de preços para contribuir com a consecução dos objetivos de saúde tendentes a reduzir o consumo do tabaco;

b) proibir ou restringir, quando aplicável, aos viajantes internacionais, a venda e/ou a importação de produtos de tabaco livres de imposto e livres de tarifas aduaneiras.

3. As Partes deverão fornecer os índices de taxação para os produtos do tabaco e as tendências do consumo de produtos do tabaco, em seus relatórios periódicos para a Conferência das Partes, em conformidade com o artigo 21. Ratificada por 183 países, incluindo o Brasil e a União Europeia.

Para muitos, os resultados positivos obtidos sustentam o acerto da estratégia de controle do consumo de tabaco adotada pelo Estado brasileiro nas últimas décadas²¹.

De fato, de acordo com o gráfico abaixo, a produção nacional média anual de cigarros no Brasil sofreu redução de 40,29% entre 2012 e 2016, enquanto o preço nominal estimado aumentou 148% no mesmo período, em grande parte, mas não só, pelo aumento real das alíquotas do IPI:



Em 2016, a Colômbia elevou em 200% os impostos sobre produtos à base de tabaco, e um aumento real de 4% ao ano após 2019. O resultado, já em 2018, foi a queda no consumo de cigarros em 34% e um aumento de 100% da receita tributária destinada à saúde. A adoção dessa política tributária extrafiscal, em conjunto com alterações pontuais na legislação penal, responsáveis pelo aumento das penas para os crimes de transporte, armazenagem e venda de produtos contrabandeados, foram os responsáveis pela redução do tabagismo, o aumento da arrecadação e o financiamento do sistema de cobertura universal de saúde.

Entretanto, não se pode atribuir apenas ao aumento da carga tributária sobre os cigarros e demais produtos à base de tabaco a redução do consumo nas últimas décadas. As maciças campanhas informativas adotadas em vários países e a proibição cada vez mais rígida do uso do fumo em lugares públicos tem sido em grande parte responsável pela redução dos danos à saúde e pela diminuição do número de fumantes.

21 Sem prejuízo da observação quanto ao aumento do consumo de cigarros ilegais e de outras políticas públicas educativas que em muito contribuíram para redução de número de novos fumantes no mercado consumidor.

Por isso, em conjunto com a adoção de outras estratégias e de políticas públicas informativas e restritivas quanto ao uso, a criação de normas indutoras em matéria tributária cujo objetivo é o desestimular o consumo, surge como estratégia eficaz para elevar o preço final de produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Por isso tem sido cada vez mais levada em consideração como política de Estado para o controle e redução das externalidades negativas daí derivadas.

O mesmo método tem sido adotado na adoção do princípio do *poluidor pagador*²² e da tributação seletiva de caráter ambiental e mais recentemente com as chamadas bebidas açucaradas, ultraprocessados, bebidas alcoólicas e o surgimento do conceito de *tributo saudável*.

Os chamados “tributos saudáveis” têm clara função extrafiscal; portanto, pressupõem intervenção estatal para inibir conduta consistente no consumo de produtos nocivos à saúde, para a prevenção de doenças e outros malefícios. Vai ao encontro da efetividade do direito fundamental à saúde a que se refere o artigo 196 da Constituição Federal do Brasil.

Isso porque, é evidente que o consumo de bebidas açucaradas dentre outros produtos altamente nocivos à saúde da população (e. g. salgadinhos de pacote e macarrão instantâneo dentre outros ultraprocessados) tem se intensificado ao longo das últimas décadas. Em conjunto com um estilo de vida cada vez mais sedentário, fruto dos avanços tecnológicos²³ e das mudanças nas relações de trabalho, a

22 A primeira referência oficial ao princípio do poluidor pagador é observada na Recomendação C(72)128, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), de 28 de maio de 1972: “4.The principle to be used for allocating costs of pollution prevention and control measures to encourage rational use of scarce environmental resources and to avoid distortions in international trade and investment is the so-called “Polluter-Pays Principle”. This principle means that the polluter should bear the expenses of carrying out the above-mentioned measures decided by public authorities to ensure that the environment is in an acceptable state. In other words, the cost of these measures should be reflected in the cost of goods and services which cause pollution in production and/or consumption. Such measures should not be accompanied by subsidies that would create significant distortions in international trade and investment” (Disponível em: <<https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0102>>. Acesso em 6.11.2023).

Em livre tradução: “O princípio a ser utilizado para alocação dos custos da prevenção da poluição e medidas de controle para estimular o uso racional de recursos ambientais escassos e evitar distorções no comércio e investimentos internacionais é o princípio do poluidor pagador. Este princípio significa que o poluidor deve suportar as despesas para cumprir as medidas acima mencionadas, determinadas pelas autoridades públicas para assegurar que o meio ambiente esteja em um estado aceitável. Em outras palavras, o custo dessas medidas deve ser refletido no custo dos bens e serviços responsáveis pela poluição na produção e consumo. Tais medidas não devem ser acompanhadas de subsídios que criariam significativas distorções no comércio e investimentos internacionais”

23 “Atualmente nos deparamos com as pessoas horas e horas sentadas em frente um computador, ou deitadas na frente da televisão com vários controles remotos e uma mesa cheia de fastfood. Com essa inatividade o organismo que antes era acostumado a estar sempre ativo, foi enfraquecendo, porque ele não precisava mais de seus músculos para correr, de seu coração para bombear grandes quantidades de sangue, de suas articulações para amortecer grandes impactos”. (MATTOS, A. D. et al. Atividade Física na sociedade tecnológica. Revista Digital, ano 10, n. 94, mar. 2006. Disponível em: <<http://www.efdeportes.com/efd94/tecn.htm>>. Acesso em: 06.11.2023.

população mundial tem sido cada vez mais atingida por doenças não transmissíveis (*enfermedades no transmisibles - ENT*), em decorrência do consumo de bebidas não alcoólicas com alto grau calórico. Como exemplo, temos o aumento do número de pessoas acometidas de Diabetes Tipo 2, obesidade e cáries dentais mormente entre as populações mais jovens, de menor renda e com nível mais baixo de escolaridade²⁴.

A adoção da extrafiscalidade na tributação sobre o consumo com a finalidade redução das externalidades negativas na saúde da população, consiste basicamente na utilização do conceito de tributo saudável e da seletividade. O critério a ser utilizado para fins de graduação da carga tributária são os efeitos prejudiciais que o consumo desses produtos trazem para toda a sociedade e principalmente, sob um viés econômico, os: “(...) *altos costos de atención medica directos a los hogares que pueden conducir a gastos de bolsillo catastróficos en salud, además de costos indirectos como la pérdida de ingresos, días de trabajo o productividad, lo cual impacta negativamente en el bienestar de los hogares.*”²⁵

Por outro lado, o “tributo saudável” seria capaz de gerar receitas derivadas estáveis e previsíveis no curto a médio prazo e reduzir os custos da saúde no longo prazo. Isso porque, mesmo a longo prazo e levando em consideração o sucesso na adoção da chamada tributação saudável, a queda na arrecadação proporcional à queda da demanda é compensada com a diminuição proporcional nos custos da saúde pública com o tratamento das doenças causadas pelo consumo de bebidas açucaradas.

Segundo relatório da reunião técnica da OMS, realizada entre 5 e 6 de maio de 2015, em Genebra, Suíça, intitulado “*Fiscal policies for diet and prevention of noncommunicable diseases*”, a majoração na tributação que leve a um aumento de pelo menos 20% do preço no varejo de bebidas açucaradas podem resultar na redução significativa no consumo desses produtos, Ao contrário dos cigarros e demais derivados do fumo e das bebidas alcoólicas, as bebidas açucaradas são menos sensíveis aos efeitos do contrabando e da falsificação (baixa rentabilidade do ilícito); portanto, o aumento da carga tributária como medida de desestímulo ao consumo tende a ser mais eficaz e surtir efeito em menor tempo.

A Emenda Constitucional n. 132/2023, ao promover profunda alteração no plano constitucional na tributação sobre o consumo, prevê a instituição do chamado Imposto Seletivo (IS), cuja regulamentação, por lei complementar, prevê a instituição

24 En el año 2016, se estima que el 62,5% de los adultos en las Américas tenía sobrepeso u obesidad (la prevalencia más alta entre las regiones de la OMS). En el año 2012, aproximadamente 62 millones de personas sufrían de diabetes tipo 2 en las Américas. Asimismo, el consumo diario de bebidas azucaradas en la región es el más alto del mundo: hasta 1,9 porciones de 8 onzas por adulto en el Caribe en comparación con 0,5 a nivel mundial (Singh et al., 2015).

25 <https://www.paho.org/es/temas/impuestos-saludables>. Acesso em 21/11/2023.

do IS sobre as bebidas açucaradas²⁶⁻²⁷. Daí a importância prática do presente debate na interpretação a ser dada ao inciso V, do art. 409 da Lei Complementar n. 214/2025.

São esses, basicamente, aos argumentos a favor da adoção da tributação seletiva em relação às bebidas adoçadas e demais ultraprocessados²⁸.

3_ EFICÁCIA SOCIAL DA UTILIZAÇÃO DO TRIBUTO COMO MEIO DE ESTÍMULO (E DESESTÍMULO) A ADOÇÃO DE COMPORTAMENTOS (NORMAS INDUTORAS). A TEORIA DA ESCOLHA RACIONAL

A Ciência Jurídica por vezes menospreza a eficácia social das normas jurídicas. A análise quanto aos efeitos concretos na regulação das relações sociais acaba ficando em segundo plano. Essa visão predominantemente formalista do Direito, entretanto, acaba prejudicada quando o objeto de estudo foca justamente na aptidão das chamadas “normas indutoras”, mormente as utilizadas em matéria tributária e de clara programação/validação finalística, em estimular comportamentos desejáveis e desestimular comportamentos indesejáveis do ponto de vista jurídico.

Os argumentos adotados para justificar a tributação seletiva como medida de desestímulo ao consumo de ultraprocessados, mormente bebidas adoçadas, busca lastro na chamada escolha racional do consumidor de bens e serviços.

O principal argumento da teoria da escolha racional é que as ações humanas são balizadas pela maximização de utilidade auto interessada, ou seja, o indivíduo seria perfeitamente capaz de ordenar suas preferências e escolheria aquela na qual seria possível diminuir os custos e maximizar seus ganhos.

Com isso, o aumento do preço final de produto não essencial e de fácil substituição, de imediato traria o efeito concreto de redução do consumo, e por consequência, o da correlata (e desejada) redução das externalidades negativas daí decorrentes.

26 LC 214/2025:
Art. 409. Fica instituído o Imposto Seletivo, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 1º Para fins de incidência do Imposto Seletivo, consideram-se prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da NCM/SH e o carvão mineral, e os serviços listados no Anexo XVII, referentes a:

(...)

V - bebidas açucaradas;

27 NCM 2202.10.00.

28 Por todos: PISCITELLI. Tathiane. CARVALHO. Adriana org. Tributos Saudáveis. Editora Revista dos Tribunais. 2023.

A influência da tributação sobre o comportamento humano já havia sido constatada por POSNER ao afirmar que *“la gravación de una actividad genera en quienes se dedican a ella un incentivo para sustituirla por otra menos gravada”*. Mas o próprio autor reconhece *“(...) que os seres humanos talvez não fossem extremamente racionais, mas sujeitos às suas emoções, e isso poderia interferir negativamente em suas escolhas”*²⁹.

Ao se tratar da atividade tributária em sua função extrafiscal, o foco de atenção se encontra no desconforto ou sacrifício do contribuinte em pagar o tributo e não no valor pago ao erário. Logo, a influência que a tributação tem no comportamento dos indivíduos pode ser vista na reação que os potenciais contribuintes/consumidores têm no momento de escolher os seus vínculos econômicos e/ou comerciais dentro do mercado.

Entretanto, a ideia de que o consumidor é o soberano no mercado de consumo ou a ideia da teoria econômica neoclássica marginalista de Léon Walras³⁰, Carl Menger³¹ e William Stanley Jevons³² de que as escolhas do consumidor no mercado de consumo são sempre racionais e se baseiam no valor-utilidade, tem, ao longo dos anos, sido mitigada e contestada por evidências empíricas.

Galbraith³³ exemplifica a questão do desejo e da sua influência sobre o consumo, ao afirmar que o processo pelo qual as necessidades são satisfeitas é também o processo pelo qual as necessidades são criadas. Vale dizer, quanto mais necessidades são satisfeitas, outras surgem em seu lugar. O desejo impulsionado pela sociedade de consumo em adquirir novos bens gera impulso por maiores gastos que inclusive podem afetar aqueles bens necessários, mas que não trazem mais desejo ou satisfação no seu consumo.

Por isso a crítica perspicaz quanto à utilização da tributação seletiva e seus efeitos nas camadas menos favorecidas. Para essa parcela da população menos favorecida, ao serem imediatamente afetadas pelo aumento do preço final de produtos “desejados”, isso não acarreta necessariamente a redução ou até mesmo a eliminação do seu consumo. A “substituição” almejada, por vezes, resulta em consumo de bens equivalentes de menor valor/qualidade, ou então, acabam comprometendo o consumo de bens indispensáveis para o atendimento de necessidades básicas.

Haveria, portanto, uma confusão moral entre boas intenções de saúde pública e interesses arrecadatários. O “estímulo” à adoção de uma conduta mais

29 POSNER, Richard. Behavioral Law and Economics: A critique. Econ. Educ. Bull. American Institute for Economic Research. 2002. Pg. 3.

30 WALRAS, Léon. *Compêndio dos Elementos de Economia Política Pura*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

31 MENGER, Carl. *Princípios de Economia Política*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

32 JEVONS, William Stanley. *A Teoria da Economia Política*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

33 GALBRAITH, John Kenneth. *Galbraith Essencial: Os Principais Ensaios de John Kenneth Galbraith*. São Paulo: Saraiva, 2012.

saudável se contrapõe a um mero oportunismo fiscal e econômico, a resultar em tributação regressiva e desproporcional. Isso porque as camadas de menor renda que infelizmente acabam sendo aqueles com menor escolaridade, não deixariam de consumir seus produtos de “desejo” apenas pelo aumento do seu preço final. Apenas haveria um maior peso no consumo desses bens do orçamento familiar e pouco ou nenhum impacto nas famílias de renda média ou alta.

4_ AS TÉCNICAS À MÃO DO LEGISLADOR PARA O DESESTÍMULO AO CONSUMO DE PRODUTOS PREJUDICIAIS À SAÚDE

Em regra, a extrafiscalidade na criação de “tributos saudáveis” se utiliza do método de alíquotas majoradas. Por se tratar de tributação sobre o consumo e indireta, o aumento das alíquotas acaba por resultar na majoração do preço final cobrado ao consumidor final. Desse modo, ao menos em tese, influencia (teoria da escolha racional) negativamente na tomada de decisão sobre a compra e a quantidade a ser consumida.

A majoração pode se dar através da adoção de alíquotas *ad valorem*, no qual o tributo corresponde a um percentual do preço do produto ou *ad rem*, quando uma parcela fixa em unidades monetárias é cobrada de cada unidade do produto. É possível ainda a adoção de um sistema misto³⁴⁻³⁵.

Cada uma dessas técnicas de tributação apresenta prós e contras. Enquanto as alíquotas *ad valorem* são facilmente afetadas com a variação dos preços e apresentam menos eficácia em relação a produtos mais baratos e de menor qualidade, as alíquotas *ad rem* são mais eficazes nesse ponto. Isso porque os consumidores reduzem as possibilidades de substituição por marcas mais baratas e os efeitos da

34 Na União Européia (UE), a tributação de cada país membro sobre os cigarros consiste em duas partes: uma *ad valorem* e uma específica. A parte específica da tributação representa entre 5% e 55% da carga tributária total (tributos alfandegários mais VAT – Value Added Tax) da categoria de produtos de preços mais populares (MPPC – Most Popular Price Category) vendidos num determinado país (usualmente, marcas do tipo king-size filter). A combinação de alíquotas específicas e *ad valorem* reflete um compromisso político que permeia o regime atual de tributação dos cigarros na maioria dos países da UE. As alíquotas mínimas para outros produtos derivados do fumo – como charutos, cigarrilhas, tabaco de enrolar (hand-rolling tobacco) etc. – normalmente são do tipo *ad valorem*. Alguns países – como a Armênia, por exemplo – impõem uma alíquota específica que serve como um “pisso” de uma tributação geral *ad valorem*. O contribuinte paga, nesse caso, a alíquota *ad valorem* ou a específica, aquela que for maior. CHALOUPIKA, Frank J. et al. The taxation of tobacco products. In: CHALOUPIKA, Frank; PRAPHAT, Jha. Tobacco Control in Developing Countries. Oxford Univ Pr, October 2000. p. 237-272.

35 Os incisos I e II do § 1º do art. 422 da Lei Complementar n. 214, preveem a possibilidade de instituição, por lei ordinária, de alíquotas *ad valorem* cumuladas com alíquotas *ad rem* para produtos fumígenos e bebidas alcoólicas (sistema misto).

sonegação fiscal através da redução artificial de preços fica prejudicada; entretanto, a redução do consumo torna-se menor conforme maior o “poder e concentração de mercado dos fabricantes.

A discussão sobre a adoção de diferentes tipos de alíquota e dos efeitos econômicos daí decorrentes, somado à utilização da tributação sobre o consumo em seu perfil predominantemente extrafiscal, não é das mais simples e resulta nos mais variados posicionamentos, mormente sobre seus efeitos concretos sobre os preços, a qualidade, a variedade e a sua real influência na tomada de decisão pelo consumidor, isso quando a finalidade almejada é o de desestímulo ao consumo.

Por isso, torna-se difícil, para não dizer impossível, defender a adoção desta ou daquela técnica de tributação de modo absoluto. Cabe então, à luz do conceito de “tributo saudável” aplicável na produção e comercialização de bebidas açucaradas, qual a melhor escolha a ser feita pelo legislador na busca da efetiva redução do consumo.

No Brasil, as alíquotas *ad rem* tem sido adotadas com sucesso em cadeias de produção sujeitas a ampla manipulação de preços e de sonegação na ponta final do consumo, como o setor de tabaco, bebidas³⁶ e combustíveis³⁷. Portanto, sua utilização tem surtido o efeito desejado em tributos com perfil extrafiscal.

No mais, ao se tratar de tributos extrafiscais saudáveis, outros elementos devem ser levados em consideração na escolha do legislador pela alíquota *ad valorem* ou *ad rem*.

A experiência do México, referência internacional, é considerada bem-sucedida mesmo através da adoção de alíquotas *ad valorem*. O aumento de apenas 10% do imposto, em 2016, levou a uma queda de 7,6% do consumo em dois anos. Além do mais, houve aumento nas vendas de água potável (5,2%) e parte das receitas tributárias foram utilizadas na construção de bebedouros públicos.

A experiência inglesa optou por graduar a incidência, por meio de alíquotas *ad rem*, conforme a quantidade do insumo que se pretende desestimular (açúcar, no caso). Nesse caso, haveria uma indução adicional para que os fabricantes alterassem as suas fórmulas de forma a buscar uma redução de custo, o que beneficiária, hipoteticamente, a população.

Entre a adoção de alíquotas *ad rem* ou *ad valorem*, apesar de ambas se mostrarem eficazes se aliadas a outras políticas públicas de informação nutricional e alternativas de substituição por produtos menos nocivos, as alíquotas *ad rem* apresentam algumas vantagens. Enquanto a alíquota *ad valorem* é aplicada sobre o

36 Através do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (Lei n. 7.789/89).

37 CIDE – Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico/ Combustíveis.

preço, proporcionado a substituição por outros produtos de menor qualidade/preço menor, a alíquota *ad rem*, por teor de açúcar se mostra mais efetiva. Não apenas para desestimular o consumo, mas para fomentar os fabricantes a adequar a fórmula de seus produtos a padrões mais saudáveis.

Logo, o imposto seletivo com alíquotas *ad rem* nesse caso seria adotado através da adoção da seguinte fórmula:

$$T_{as} = \frac{\text{Teor de açúcar} \times \text{Volume da bebida} \times \text{Imposto por grama de açúcar por volume unitário tributável}}{\text{Volume unitário tributável}} \quad (4)$$

Esse sistema tem sido adotado pelo Chile³⁸ e pelo Peru, com resultados significativos. A adoção da tributação seletiva e da política de etiquetagem e de informação, tem proporcionado *“disminuciones significativas en el contenido promedio de azúcares en bebestibles, lácteos y cereales de desayuno de mayor venta (entre 20 y 35 por ciento del contenido inicial), además de una reducción relevante de sodio en quesos y cecinas más vendidos (entre 5 y 10 por ciento del contenido inicial). Estas disminuciones de contenido de sodio y azúcares implican una reducción en alrededor de 50 por ciento de altos en azúcares o sodio en estas categorías”*. Vale dizer, não só se restringe o consumo como se criam alternativas de substituição e estímulos aos fabricantes para a redução das quantidades de açúcar e de outros produtos que trazem graves riscos à saúde pública.

Infelizmente, por ocasião da regulamentação por Lei Complementar da Reforma Tributária, o legislador optou por limitar a instituição, por lei ordinária, de alíquotas *ad valorem* cumuladas com alíquotas *ad rem*, apenas para produtos fumígenos e bebidas alcoólicas (sistema misto).

5_ CONCLUSÃO

Aumentar os impostos sobre bebidas açucaradas é medida que se impõe. O aumento do consumo está subindo e há cada vez mais evidências de que os “tributos saudáveis” são ferramenta eficaz para incentivar hábitos alimentares menos prejudiciais à saúde e medida a ser adotada no controle da crescente carga de doenças derivadas da obesidade e do diabetes. Além do mais, servem de estímulo

38 <https://uchile.cl/noticias/149365/ley-de-etiquetado-baja-el-consumo-de-bebidas-azucaradas-y-cereales>

para que a própria indústria busque a redução das quantidades de açúcar e de outros produtos que trazem graves riscos à saúde pública em seus produtos.

Entretanto, somente o aumento da tributação, desacompanhado de políticas públicas de rotulagem e de campanhas de informação, são insuficientes para alcançar os fins almejados. Considerar o contribuinte/consumidor um agente econômico racional não se mostra adequado à luz das teorias econômicas mais modernas (e realistas).

Por isso, em conjunto com a introdução do imposto seletivo sobre bebidas não alcoólicas adoçadas, políticas públicas envolvendo ampla informação e a apresentação de alternativas de consumo, bem como avaliações periódicas sobre os resultados obtidos com a adoção do imposto seletivo se fazem necessárias.

De igual modo, a escolha do método a ser adotado da tributação seletiva, em especial em relação à alíquota, é de suma importância.

Apesar dos resultados positivos no simples aumento da tributação e nos resultados imediatos em relação à diminuição do consumo e dos efeitos negativos daí decorrentes, a adoção de alíquotas *ad rem* tem se mostrado o método mais eficaz, pois além de impedir a substituição por outros produtos de menor qualidade/preço menor, estimula a indústria a oferecer produtos menos nocivos à saúde e assim, facilitar o processo de substituição.

Diante desse cenário, é indispensável a busca do equilíbrio, mormente o da justiça fiscal distributiva e ampliar o acesso à alimentação saudável e à promoção da saúde mediante políticas tributárias que criem estímulos fiscais para a produção e comercialização de alimentos saudáveis, acompanhado de medidas de desestímulo à produção e ao consumo de alimentos ultraprocessados, altamente nocivos à saúde da população.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- CHALOUPKA, Frank J. e Lisa M. Powell 2018. “Using Fiscal Policy to Promote Health: Taxing Tobacco, Alcohol and Sugary Beverages.” Documento de fundo para a força tarefa na política fiscal para saúde. Nova York: Filantropia Bloomberg.
- COLLIN, Jeff e Sarah Hill 2018. “Structure and Tactics of the Tobacco, Alcohol and Sugary Beverage Industries”. Documento de fundo para a força tarefa na política fiscal para saúde. Nova York: Filantropia Bloomberg.
- CNOSSSEN, Sijbren. *Theory and Practice of Excise Taxation*, 2005.
- FERRAZ JR, Tércio Sampaio. A relação meio/fim na teoria geral do direito administrativo: Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura/RDAI, São Paulo: Thomson Reuters, Livraria RT, v. 1, n. 2, p. 413–421, 2017.
- GALBRAITH, John Kenneth. *Galbraith Essencial: Os Principais Ensaios de John Kenneth Galbraith*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- JEVONS, William Stanley. *A Teoria da Economia Política*. São Paulo: Nova Cultural, 1988
- MATTOS, A. D. et al. Atividade Física na sociedade tecnológica. Revista Digital, ano 10, n. 94, mar. 2006. Disponível em: <<http://www.efdeportes.com/efd94/tecno.htm>>. Acesso em: 06.11.2023.
- MENGER, Carl. *Princípios de Economia Política*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.
- NICOLA, M. L., Margarido, M. A., & Shikida, P. F. A. (2021). Análise da Estratégia de Redução do Consumo de Tabaco por meio da Elevação dos Preços no Brasil sob a Ótica da Teoria Econômica: Estimativa e Implicações. *Planejamento E Políticas Públicas*, (55). <https://doi.org/10.38116/ppp55art10>, acesso em 21/11/2023.
- NUGENT, Rachel 2018. “Structure and Tactics of the Tobacco, Alcohol and Sugary Beverage Industries” Documento de fundo para a força tarefa na política fiscal para saúde. Nova York: Filantropia Bloomberg.
- PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- POSNER, Richard. Behavioral Law and Economics: A critique. Econ. Educ. Bull. American Institute for Economic Research. 2002. Pg. 3.
- WALRAS, Léon. *Compêndio dos Elementos de Economia Política Pura*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.
- RAWLS. John. Uma Teoria de justiça. Tradução de Almiro Piseta e Lenia Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi, *Tributos: Teoria Geral e Espécies - 1ªed.* Editora: Impetus, 2013.
- SUMMAN, Amit e Ramanan Laxminarayan 2018. “Estimating Global Effects of Tobacco, Alcohol, and Sugary Beverage Taxation.” Documento de fundo para a força tarefa na política fiscal para saúde. Nova York: Filantropia Bloomberg.