
CAMINHOS PARA TRIBUTAÇÃO DAS BEBIDAS AÇUCARADAS NO BRASIL

PATHWAYS TO TAX SUGAR-SWEETENED BEVERAGES IN BRAZIL

CELSO DE BARROS CORREIA NETO

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Advogado, Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados e professor do Instituto Brasiliense de Direito Público. E-mail: celso@medeirosbarroscorreia.com.br

RESUMO

Objetivo: Com base nas diretrizes da Organização Mundial de Saúde (OMS), o objetivo deste estudo é avaliar os diferentes instrumentos tributários para instituição de uma política fiscal no Brasil de redução do consumo de bebidas açucaradas, em face dos requisitos constitucionais exigidos para sua instituição e das peculiaridades atinentes ao seu regime jurídico.

Metodologia: A metodologia empregada no estudo 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.

Resultados: O texto destaca duas possibilidades: a majoração de tributos já vigentes (Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins) ou a instituição de novos (imposto, contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE e Contribuição Social).

Contribuições: O presente artigo traz como contribuição a discussão já existente em âmbito internacional, dirigida pela Organização Mundial de Saúde, sobre o enfoque da obesidade como uma epidemia mundial e a defesa do uso de instrumentos tributários para modificar os hábitos alimentares da população, reduzindo o consumo de alimentos que contribuem para essa condição, especialmente bebidas açucaradas. No Brasil, embora não exista ainda uma política fiscal especificamente voltada para desestimular o consumo exagerado de alimentos



com alto teor de açúcar, o tema vem ganhando progressivamente espaço na agenda pública e nos debates legislativos brasileiros.

Palavras-chave: Política fiscal; bebida; açúcar; saúde; tributo.

ABSTRACT

Objective: Based on the guidelines of the World Health Organization (WHO), the objective of this study is to evaluate the different tax instruments for the institution of a tax policy in Brazil to reduce the consumption of sugary drinks, in view of the constitutional requirements required for its institution and the peculiarities pertaining to its legal regime.

Methodology: The methodology used in the study is essentially based on bibliographic research. In the literature review were considered publications from international organizations, legislative documents, academic papers and judicial precedents related to the topic under consideration.

Results: The text highlights two possibilities: the increase in taxes already in force (Tax on Industrialized Products - IPI and Contribution for the Financing of Social Security - Cofins) or the institution of new ones (tax, contribution in the economic domain - CIDE and Social Contribution).

Contributions: This article brings as a contribution the discussion that already exists at an international level, led by the World Health Organization, on the focus of obesity as a global epidemic and the defense of the use of tax instruments to modify the eating habits of the population, reducing the consumption of foods that contribute to this condition, especially sugary drinks. In Brazil, although there is not yet a fiscal policy specifically aimed at discouraging the excessive consumption of foods with a high sugar content, the topic has been progressively gaining space in the public agenda and in Brazilian legislative debates.

Keywords: Tax policy; beverage; sugar; health; taxation.

INTRODUÇÃO

A Organização Mundial de Saúde (OMS) considera a obesidade uma epidemia mundial e defende o uso de instrumentos tributários para modificar os hábitos alimentares da população, reduzindo o consumo de alimentos que



contribuem para essa condição, especialmente bebidas açucaradas. Esse tipo de política fiscal de saúde pública vem se espraiando por diferentes países – e.g. Chile, México, Hungria, França, Bélgica, Noruega, África do Sul – com resultados promissores.

No Brasil, embora não exista ainda uma política fiscal especificamente voltada para desestimular o consumo exagerado de alimentos com alto teor de açúcar, o tema vem ganhando progressivamente espaço na agenda pública e nos debates legislativos brasileiros.

Este artigo discute os caminhos à disposição do Congresso Nacional para instituir uma tributação sobre bebidas açucaradas no Brasil, orientada à redução do consumo desses alimentos. A análise é feita *de lege ferenda* e tem cunho estritamente dogmático-constitucional, considera: competência, espécie tributária, fato gerador e regime jurídico da exação.

A metodologia empregada no estudo 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. O objetivo do texto é avaliar os diferentes instrumentos tributários para instituição de uma política fiscal dessa natureza no Brasil, em face dos requisitos constitucionais exigidos para sua instituição e das peculiaridades atinentes ao seu regime jurídico.

2 POLÍTICA FISCAL DE SAÚDE PÚBLICA: EFEITOS E POSSIBILIDADES

Há boas razões para se afirmar 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.

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. A experiência estrangeira aponta resultados positivos do uso de tributação agravada sobre bebidas açucaradas e outros alimentos não saudáveis (e.g. Chile, México, Hungria, França, Bélgica, Noruega, África do Sul).

Segundo aponta 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).

Naturalmente, 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%, em média, no ano da instituição do imposto acompanhada de um incremento da ordem 4% nos substitutos não tributados, puxados especialmente pelo aumento na compra de água engarrafada (COLCHERO, 2016). Na Hungria, a redução foi superior a 20%.

Além da redução do consumo, 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 (WHO, 2015, p.12). 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.

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 majoração. 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.

Existem, no entanto, efeitos colaterais ou indiretos dessa política fiscal. Na Filadélfia, no Estado da Pensilvânia (EUA), o aumento no preço das bebidas tributadas 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).

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.

3 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 possíveis: a instituição de imposto específico/especial, aplicável sobre tais alimentos, ou a instituição de adicional a algum imposto incidente sobre o consumo já existente e cobrado na 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 tanto os produtos importados quanto os produzidos e/ou comercializados no Brasil, aplicando-lhes 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 em relação 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, bem como 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%. Um 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 destoam 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 dos 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.

Os itens seguintes examinam os diferentes instrumentos à disposição do Legislativo brasileiro para implantação no país de uma política fiscal voltada à redução do consumo de bebidas açucaradas, na linha do que preconiza a OMS.

4 CAMINHOS PARA TRIBUTAÇÃO DAS BEBIDAS AÇUCARADAS NO BRASIL

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.

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.



4.1 MAJORAÇÃO DE IPI

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 princípio da não cumulatividade e o regime estabelecido para a ZFM.



É que a não cumulatividade aplicável em matéria de IPI (153, § 3º, II, da CF), em geral, não confere 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). Mas, no caso de insumos provenientes da ZFM, o tratamento tributário é diverso. Embora não tributados, esses produtos asseguram crédito de IPI para as etapas seguintes da cadeia produtiva, como se o imposto tivesse sido efetivamente recolhido aos cofres públicos, gerando crédito na proporção equivalente ao tributo que seria cobrado, não fosse a desoneração. Por isso, nessa hipótese específica, a majoração da alíquota aplicável ao insumo (concentrado) resulta numa menor carga fiscal do produto final (bebida açucarada).

Essa orientação, acolhida há muito pelo STF, foi reafirmada em sede de repercussão pelo Plenário do Tribunal em 2019, no julgamento do RE 592.891, de relatoria da Min. Rosa Weber. Na tese firmada, o Tribunal reconhece que “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”. O fundamento constitucional está no art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o art. 40 do ADCT (STF, RE 592.891, rel. Min. Rosa Weber, julgamento em 25.4.2019).

Assim, 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. É possível vislumbrar, então, dois cenários.

Se o imposto majorado alcançar 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.

Se 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.

De todo modo, em face 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, 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.

4.2 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.

4.3 INSTITUIÇÃO DE 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.

4.4 INSTITUIÇÃO DE NOVA 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.

4.5 INSTITUIÇÃO DE 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 aos da CIDE.

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 2.556 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 da CF. 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 na 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, julgado em 1º.7.1992.

Parece, portanto, viável a instituição de nova contribuição social, destinada ao financiamento de ações e programas de saúde, incidente sobre a importação e fabricação de bebidas e alimentos em geral industrializados com adição de açúcar. 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.

4.6 QUADRO-SÍNTESE

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

Tributo	Forma de	Fundamento	Destinação	Repartição
---------	----------	------------	------------	------------



	instituição	constitucional		
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

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 direcionadas à saúde para combate à obesidade e ao excesso de peso. No Brasil, embora ainda falte uma política fiscal com esse escopo, paulatinamente, cresce o debate em torno de sua instituição no âmbito do Congresso Nacional.

No ordenamento jurídico brasileiro, diante do texto constitucional em vigor, existem ao menos dois caminhos, do ponto de vista tributário, para a adoção de uma política pública dessa natureza: (1) agravar os tributos federais atualmente cobrados 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, 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 provenientes da arrecadação do tributo para subsidiar alimentos saudáveis, tais como frutas e verduras, conforme 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, ao mesmo tempo, 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 seus efeitos, tais como campanhas educativas, regulações sobre propaganda e regras de rotulagem dos alimentos.

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>

_____. **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.



_____. _____. **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 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.

_____. _____. **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.

_____. _____. **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.

_____. _____. **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.

_____. _____. **Recurso Extraordinário n. 396.266**. Relator Min. Carlos Velloso. DJ. 27.2.2004.

_____. _____. **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.

_____. **Os Impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina, 2016.

_____.; 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.

_____. 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.

_____. **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.

_____. **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.

_____. **Global action plan for the prevention and control of noncommunicable diseases 2013-2020**. Geneve: World Health Organization, 2013.

