



**A TRIBUTAÇÃO DOS REFRIGERANTES EM UM CONTEXTO DE REFORMA
TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

**THE TAXATION OF SOFT DRINKS IN A CONTEXT OF TAX REFORM IN
BRAZIL**

*Lucas Holanda*¹

*Artur Hauser Schmitz*²

RESUMO: consumo de alimentos com alto teor de açúcar, como os refrigerantes, é a diametralmente relacionado à significativa incidência de obesidade e de diabetes. Tal panorama constitui um gravíssimo revés para a saúde pública brasileira e internacional. O sistema tributário é utilizado em vários países como uma ferramenta responsável pela diminuição da ingestão de tais alimentos, exercendo papel essencialmente extrafiscal. No Brasil, a situação é inversa: a carga tributária beneficia as indústrias do setor, fazendo com que tais bebidas sejam facilmente acessadas e consumidas. Diante deste cenário, o presente estudo pretende analisar a tributação destas bebidas sob a ótica das propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional, Propostas de Emenda Constitucional (PECs) 45 e 110. O método utilizado no presente estudo é o dedutivo, abrangendo pesquisa qualitativa em obras e artigos científicos, além da legislação aplicável. Permite-se concluir que a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45, oriunda da Câmara dos Deputados, é a melhor alternativa para a devida efetivação da política nacional de combate ao consumo de refrigerantes, uma vez que prevê a incidência conjunta do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) e do Imposto Seletivo - caráter extrafiscal-, ou seja, visa realmente desestimular esta atividade. A PEC 110, originária do Senado Federal, por outro lado, não é a melhor estratégia para obstar o aumento da ingestão de tais bebidas, uma vez que não há a incidência simultânea do IS e do IBS, além haver uma prévia limitação de alíquota daquele, impedindo uma política nacional de enfrentamento.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma tributária; Refrigerantes; extrafiscalidade.

ABSTRACT: The consumption of foods with a high sugar content, such as soft drinks, is diametrically related to the significant incidence of obesity and diabetes. This panorama constitutes a very serious setback for Brazilian and international public health. The tax system is used in several countries as a tool responsible for reducing

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

² Graduando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS) e em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Participante do programa G+1 (Integração da Graduação e do Mestrado) da Escola de Direito da PUCRS. E-mail: arturhauserschmitz@gmail.com e artur.schmitz@edu.pucrs.br.



the intake of such foods, playing an essentially extra-fiscal role. In Brazil, the situation is the opposite: the tax burden benefits the industries in the sector, making such beverages easily accessible and consumed. Given this scenario, the present study intends to analyze the taxation of these beverages from the perspective of the tax reform proposals in progress in the National Congress, Constitutional Amendment Proposals (PECs) 45 and 110. The method used in the present study is the deductive one, covering research quality in works and scientific articles, in addition to the applicable legislation. It is possible to conclude that the Constitutional Amendment Proposal (PEC) 45, coming from the Chamber of Deputies, is the best alternative for the proper implementation of the national policy to combat the consumption of soft drinks, since it provides for the joint incidence of the Tax on Goods and Services (IBS) and the Selective Tax -extrafiscal character-, that is, it really aims to discourage this activity. PEC 110, originating from the Federal Senate, on the other hand, is not the best strategy to prevent the increase in the intake of such beverages, since there is no simultaneous incidence of IS and IBS, in addition to having a prior limitation of the rate of that , preventing a national policy of confrontation.

KEYWORDS: Tax Reform, Soft drinks, Extra-fiscality..

1. INTRODUÇÃO

O advento da tecnologia e a intensificação do progresso da humanidade tornou o cotidiano da humanidade mais acelerado e mais intenso, mudanças necessárias para que houvesse melhor aproveitamento das mudanças contínuas que se vislumbra atualmente.

No entanto, embora um ritmo de vida mais corrida seja algo natural, é sempre necessário fazer uma pausa e voltar o olhar para a saúde, principalmente com relação às práticas alimentares, cuja negligência pode desencadear uma série de doenças crônicas, como a obesidade e diabetes, por exemplo.

Inclusive o Estado deve ter tal preocupação, tendo em vista que os investimentos em defesa da Saúde Pública garantem uma população mais longa e mais produtiva, sendo sua atuação interventiva de grande importância no alcance de finalidades constitucionalmente tuteladas.

Nesse contexto, vale tratar que as políticas de saúde pública com enfoque em práticas alimentares estão perfeitamente alinhadas com as metas dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) das Nações Unidas, com



destaque para o ODS 2 – Fome zero e agricultura sustentável, e o ODS 3 – Saúde e bem-estar.

Embora o Estado deva respeitar o livre arbítrio do indivíduo, inclusive no que concerne à alimentação, nada impede que haja incentivos ou desestímulos a determinadas condutas. Desde o início do Século XX, o italiano Norberto Bobbio sustenta, em sua teoria da Função Promocional, que o Estado deve provocar mudanças sociais em suas ações, em contraposição à ideia do ordenamento predominantemente protetivo-repressor de Hans Kelsen.

Tais mudanças podem ser provocadas por meio de aumento ou diminuição da carga tributária de alguns produtos, cuja consequência é o estímulo ou desestímulo destes, em função de um efeito nos tributos que vai além da mera fiscalidade, a extrafiscalidade tributária, que pode ser um importante instrumento na tutela da saúde pública.

Em se tratando de carga tributária de produtos que trazem malefícios à saúde, têm bastante relevância os refrigerantes, em função do alto nível de consumo na população brasileira e da sistemática de tributação desarranjada que se tem atualmente. A reforma tributária que se discute atualmente no Congresso Nacional pode ser uma grande oportunidade para solucionar esse desarranjo, utilizando-se a tributação do refrigerante como arma em defesa da Saúde Pública.

Esta pesquisa se baseou numa abordagem qualitativa de caráter exploratório, com enfoque principalmente em fontes bibliográficas. Foram utilizadas no referencial teórico desde obras clássicas do Direito, como “Da Estrutura à Função”, de Norberto Bobbio a relatórios e legislações sobre a questão.

Na segunda seção, será realizada uma análise mais aprofundada da teoria da Função Promocional de Norberto Bobbio e de sua relação com a extrafiscalidade presente nos tributos. Na terceira seção, haverá um enfoque maior nos refrigerantes e na necessidade de intensificação da sua carga



tributária em prol da saúde pública. Por fim, na quarta seção, que antecede as considerações finais, será desvendada uma ideia geral de estrutura que se pretende imprimir ao Sistema Tributário Nacional e as formas de encaixar a tributação dos refrigerantes nesse contexto.

2. EXTRAFISCALIDADE: UMA APLICAÇÃO DA FUNÇÃO PROMOCIONAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

No início do Século XX, Norberto Bobbio inovou a forma de enxergar o direito quando tratou sobre a função promocional do ordenamento jurídico. O estudo de Bobbio vem para complementar o pensamento positivista clássico que enxergava o Direito como uma mera ferramenta de organização social e segurança. Por meio da função promocional, o ordenamento jurídico pode direcionar condutas socialmente desejáveis, marcando a o nascimento do Estado Social e sendo ainda de grande importância para o sucesso do Estado Democrático de Direito.

Ainda que não sejam conceitos coincidentes, função promocional cruza caminhos frequentemente com a extrafiscalidade, que se refere ao uso dos tributos para estimular ou desestimular condutas. Sendo a extrafiscalidade um reflexo da função promocional em normas tributárias, é importante entender como funciona esta, para que se possa compreender seus efeitos no Direito Tributário.

2.1 A evolução de um ordenamento protetivo-repressor para um ordenamento promocional.

Os estudos a respeito da função promocional do ordenamento jurídico estão entre as maiores contribuições deixadas por Norberto Bobbio à ciência jurídica. A função promocional se origina a partir de uma visão teleológica do



direito, enxergando-o não apenas como uma técnica de organização social, mas também como um mecanismo para assegurar o respeito a direitos fundamentais, em superação do positivismo clássico que predominava até então.

Na primeira metade do Século XX, tinha bastante aceitação a concepção de Hans Kelsen a respeito do Direito, em se tratando de positivismo. Para Kelsen, as ordens sociais que compunham o direito tinham caráter de atos coativos, de forma que o ato desviante ensejava a aplicação de uma sanção, com o intuito de assegurar que a normas sociais fossem respeitadas por cada cidadão³. Na visão de Bobbio, Kelsen era um estruturalista, o jurista que mais se preocupava em entender como o direito funcionava que para que direito servia⁴.

De fato, antes do surgimento das primeiras noções de Estado Social, a função do direito realmente não tinha grande relevância. Nesse período ainda predominava o Estado Liberal, pautado numa igualdade estritamente formal, cujo objetivo era assegurar um mercado autorregulado, com o menor número possível de intervenções estatais. Dessa forma, a função do direito estava ligada precipuamente à ideia de segurança, de estabilidade e proteção contra eventuais arbitrariedades que o Estado pudesse vir a cometer⁵.

Todavia, após a Crise de 1929 e a Segunda Guerra Mundial, uma série de movimentos em prol de conquistas sociais eclodiram no mundo em diversos lugares. A Crise denunciou falhas no liberalismo clássico e no modelo capitalista, enquanto a Guerra demonstrou o que acontecia quando o

³ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 37.

⁴ BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**: Novos Estudos de Teoria do Direito. Barueri, SP: Manole. 2007, p. 104.

⁵ MORAES, Ricardo Quartim. **A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente**. Revista de Informação Legislativa, v. 51, n. 204, 2014, p. 272.



liberalismo era levado ao extremo e distorcido, podendo desencadear no surgimento de regimes totalitários.

Dessa forma, surgiu o Estado Social, não necessariamente associado ao socialismo, e sim ao assistencialismo e à igualdade material. O Estado Social deixa de lado um pouco do formalismo e do neutralismo do Estado Liberal para realizar intervenções na ordem jurídica⁶, intervenções que, por sua vez, não tinham (ou não deveriam ter) caráter arbitrário, como no arcaico Estado Absolutista. Elas ocorriam para assegurar o cumprimento dos direitos sociais decorrentes das conquistas que a humanidade havia concretizado nos movimentos sociais do Século XX. A ideia de segurança e liberdade continuava, mas para que o pleno gozo dessa liberdade fosse possível, era necessária a intervenção estatal para assegurar o mínimo necessário a cada um de seus tutelados.

Influenciado por estas concepções, Bobbio enxerga a visão do Direito desenvolvida por Kelsen de forma crítica, construindo aos poucos a sua Teoria Funcional do Direito, em contraposição à Teoria Pura de Kelsen. Para Bobbio, as normas jurídicas não tinham capacidade de existir isoladamente, havendo sempre um contexto de relações particulares entre as normas, o qual ele chama de ordenamento jurídico⁷.

Analisando as ideias que se tinha do Direito até então, não apenas de Kelsen, mas também de Thomasius, Jhering, entre outros juristas, Bobbio percebia que essas concepções limitavam o Direito às suas funções repressiva e protetora, o que considerava insuficiente, dadas as novas demandas advindas do Estado Social⁸. Além de manter a ordem jurídica, o Estado precisaria também direcioná-la para obter resultados sociais desejados por meio de técnicas de encorajamento, conforme explica:

⁶ MORAES, Ricardo Quartim. op. cit. p. 275.

⁷ BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p. 19.

⁸ BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**: Novos Estudos de Teoria do Direito. Barueri, SP: Manole. 2007, p. 52.



A importância dada ao vertiginoso aumento das normas de organização, o qual caracteriza o Estado contemporâneo, não coloca em crise necessariamente, a imagem tradicional do direito como ordenamento protetor-repressivo. Ao contrário, isso se dá pelo que observei inicialmente: no Estado contemporâneo, torna-se cada vez mais frequente o uso das técnicas de encorajamento. Tão logo começemos a nos dar conta do uso dessas técnicas, seremos obrigados a abandonar a imagem tradicional do Direito como ordenamento protetor-repressivo. Ao lado desta, uma nova imagem toma forma: do ordenamento jurídico como ordenamento com função promocional⁹.

O ordenamento protetivo-repressor tem um enfoque maior nas condutas indesejadas, buscando torná-las impossíveis, difíceis ou desvantajosas por meio do desencorajamento, enquanto o ordenamento promocional age nas condutas desejadas, tornando-as necessárias, fáceis ou vantajosas, por meio do encorajamento. Enquanto o primeiro ordenamento busca neutralizar os chamados atos desviantes e garantir a plena prática dos atos conformes, o segundo busca chegar aos atos superconformes¹⁰.

Por esta análise, Bobbio supera a aparentemente dicotomia entre proibido e permitido. As condutas proibidas continuam sendo reprimidas pelo Estado, todavia, dentre o leque de condutas permitidas, algumas são mais interessantes que outras, cabendo o Estado enquanto soberano, incentivar que determinadas condutas sejam realizadas no exercício de sua função promocional.

2.2 A extrafiscalidade dos tributos como repercussão da função promocional em políticas fiscais.

A função promocional é algo inerente ao ordenamento jurídico como um todo, de forma que vestígios desta podem ser vislumbrados em todos os tipos de política pública, inclusive a política fiscal.

⁹ BOBBIO, Norberto. op. cit, p. 63.

¹⁰ BOBBIO, Norberto. op. cit, p. 66-68.



A função precípua do tributo reside na arrecadação para custeio do Estado e de suas políticas públicas, a chamada função fiscal. É um ônus do contribuinte necessário para que este goze dos benefícios fornecidos pelo Estado. No entanto, esse ônus não se manifesta de maneira uniforme em todas as situações, podendo variar de acordo com a ação tributável realizada, com o sujeito que a pratica, entre outros fatores, e isso pode levar o indivíduo a realizar ou não determinada conduta.

Em crítica às tradicionais teorias da economia, Coase aponta como irrealista a suposição de que não existe custo para as transações de mercado. A parte com quem se deseja negociar, poder de barganha, formulação do contrato, inspeção de cumprimento do contrato, custos administrativos da firma e até disposições de entidades estatais são custos levados em consideração nas transações de mercado, portanto, custos de transação¹¹.

Nesse contexto, Silveira aponta que a tributação pode ser considerada um custo de transação, uma vez que tem sempre forte influência na realização de negócios jurídicos. Há sempre uma busca pela realização de um arranjo contratual que torne menos oneroso o custo tributário¹².

Portanto, ainda que a função precípua de um Sistema Tributário seja a arrecadação para custeio do Estado, é perceptível que existe nos tributos um efeito secundário, em razão da sua natureza de custo de transação, uma função que vai além da fiscalidade, a função extrafiscal.

Os três elementos caracterizadores da extrafiscalidade são o fim, a técnica e o meio. O fim se trata de algum objetivo constitucional que o Estado pretende alcançar por meio da tributação, como, por exemplo, a preservação do Meio Ambiente. O meio, por sua vez é a competência constitucional utilizada, podendo ser ordenação, para manutenção da ordem constitucional e

¹¹ COASE, Ronald H. **O Problema do Custo Social**. The Journal of Law and Economics, v. 3, 1960.

¹² SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: Contribuições e Limites. Revista Fundação Escola Superior de Direito Tributário, n. 3, 2009, p. 191-194.



dos comportamentos desejados pela sociedade; intervenção, para correção de falhas de mercado, ou redistribuição de renda, para correção de falhas sociais. Já a técnica é o instrumento de execução do meio adotado por método constitucionalmente previsto, como alíquotas progressivas, isenções fiscais, depreciação acelerada, entre outros¹³.

A ordenação age no comportamento em si, como a instituição de alíquotas progressivas de IPTU para imóveis improdutivos, que visa diretamente a impedir o comportamento de possuir um imóvel sem dar-lhe a necessária função social, de acordo com a política urbana do município, sendo, portanto, muito semelhante às medidas diretas.

Já a intervenção busca incentivar a escolha de determinada conduta simplesmente por esta ser mais interessante para o fim extrafiscal almejado, como, por exemplo, a isenção fiscal para energia elétrica produzida a partir de fonte renováveis, quando o fim almejado é a preservação do Meio Ambiente. A intervenção vai ocorrer por meio de reparação ou obstaculização, quando se pretender desestimular uma ação, e por retribuição ou facilitação, quando se pretender estimular uma ação.

Pode-se afirmar, nesse contexto, que o uso da extrafiscalidade presente nos tributos com o objetivo de desestimular determinada conduta com fins constitucionalmente previstos é uma repercussão da função promocional idealizada por Bobbio no campo da tributação.

O próprio Bobbio já usou figuras do Direito Tributário, estabelecendo que a subvenção fiscal¹⁴ é uma medida de facilitação, enquanto a isenção

¹³ CALIENDO, Paulo. **Tributação e ordem econômica**: Os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? Revista de Direitos Fundamentais e Democracia, v. 20, n. 20, p. 199-200.

¹⁴ A Subvenção Fiscal é uma modalidade de incentivo fiscal em que ocorre a transferência de receitas públicas para contribuintes que desempenham determinadas atividades de interesse do Estado. Por sua vez, a Isenção Fiscal consiste na renúncia de arrecadação por parte do Estado, eliminando despesas do contribuinte (GOMES, Denis Vieira. **O Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Dissertação de Mestrado em Direito Constitucional Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 30 de outubro de 2019).



fiscal¹⁵ é uma sanção premial¹⁶. Bobbio entende que a subvenção fiscal é uma facilitação, uma vez que esta tem a finalidade de cobrir custos do contribuinte na execução de conduta desejada pelo Estado, enquanto a Isenção Fiscal é um prêmio, já que o contribuinte desejará realizar determinada atividade com o objetivo ter seu custo tributário reduzido.

Independentemente da finalidade almejada, quando a extrafiscalidade for utilizada por meio de ordenação desestimulando condutas que contrariam fins constitucionalmente previstos ou por meio de intervenção estimulando conduta alternativa, ter-se-á a função promocional no ordenamento tributário.

3. OS MALEFÍCIOS DOS REFRIGERANTES E A NECESSIDADE DE UMA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL.

Em um era marcada pela rapidez de processos e pela praticidade dos hábitos cotidianos, era esperado que o consumo de alimentos industrializados crescesse de forma exponencial. No entanto, tal crescimento é fortemente prejudicial à Saúde Pública Brasileira.

No que concerne à Saúde Pública, não se trata de determinar simplesmente que hábitos são saudáveis ou não para determinado indivíduo, embora isso seja também importante. Saúde Pública é um conceito bem mais abrangente, um direito fundamental de titularidade difusa, o qual compreende padrões mínimos alimentares, físicos, higiênicos, entre outros, que assegurem o respeito à Dignidade da Pessoa Humana, enquanto fundamento da República Federativa do Brasil.

O Direito Fundamental à Saúde Pública está previsto na Constituição Federal em seu artigo 196. Embora não se possa dizer que ele é integralmente atendido, existe certo grau de esforços em políticas públicas para garanti-lo.

¹⁵ A Isenção Fiscal consiste na renúncia de arrecadação por parte do Estado, eliminando despesas do contribuinte. (GOMES, Denis Vieira. Op. cit.).

¹⁶ BOBBIO, Norberto. op. cit., p. 69.



Nesse sentido, a Constituição Federal busca não apenas trazer a norma que garante o Direito, como também normas de cunho impositivo de deveres e tarefas¹⁷.

Quando se trata de doenças, infelizmente, a cura nem sempre é uma opção possível e o tratamento nem sempre é uma opção viável. Na maioria das vezes, a prevenção é medida com maior custo-benefício, tendo em vista que, embora traga certo custo com publicidade informativa, tal custo via de regra não é tão elevado quanto o necessário para compra de remédios e realização de tratamentos.

Em se tratando de alimentos, sua relação com saúde pública é facilmente perceptível. A obesidade, por exemplo, é uma doença que tem se alastrado consideravelmente pela população mundial, chegando a triplicar desde 1975¹⁸. Não fosse o suficiente a obesidade por si só ser um problema, ainda há o fato de que ela desencadeia uma série de outras enfermidades, como doenças cardíacas, derrames, diabetes, entre outras¹⁹.

Em meio ao combate à obesidade, grande destaque têm os refrigerantes, que estiveram entre os vinte alimentos mais consumidos pela população brasileira no período de 2017-2018²⁰. Esse consumo elevado de refrigerantes se deve não apenas em razão da praticidade a ele associada, mas também em função do baixo preço e dos incentivos fiscais que existem para o setor.

Não sendo o refrigerante um produto essencial, o esperado seria que tivesse uma tributação um pouco mais elevada, assim como ocorre com

¹⁷ SARLET, Ingo W.; MARINONI, Luiz G.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book. 9786553620490. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620490/>. Acesso em: 07 set. 2022

¹⁸ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **World Obesity Day**. Global. 4 de março de 2020. Disponível em: <https://www.who.int/news-room/events/detail/2020/03/04/default-calendar/world-obesity-day>. Acesso em: 16 jul. 2022.

¹⁹ CORREIA NETO, C. B. Tributação de Bebidas Açucaradas: Experiência Internacional e Debates Legislativos no Brasil. **Economic Analysis of Law Review**, v. 11, n. 2, 2020.

²⁰ RODRIGUES, R. M. et al. Evolução dos alimentos mais consumidos no Brasil entre 2008-2009 e 2017-2018. **Revista de Saúde Pública**, v. 55, n. 1, 2021.



algumas bebidas alcoólicas. Não entanto, o que ocorre no Brasil é exatamente o contrário, haja vista que o produto detém incentivos tributários.

A condição tributária favorável se deve em parte à concentração da produção de refrigerantes na Zona Franca Manaus, onde há isenção de IPI, embora os adquirentes de produtos originados de lá possam tomar o crédito de IPI referente aos insumos.

De acordo com a Associação de Controle ao Tabagismo (ACT), o concentrado do refrigerante, seu principal insumo, embora possua uma alíquota de IPI elevada, não é tributado, em função da isenção de que gozam os produtos oriundos da ZFM. Em compensação, quando indústrias engarrafadoras adquirem o produto, além de haver uma baixa alíquota para o refrigerante produto final, há um elevado crédito em função da aquisição dos insumos²¹.

É por esse motivo que a Organização Mundial da Saúde vem orientando a diversos países que intensifiquem a carga tributária de produtos que fazem mal à saúde, em especial o refrigerante, em função de seu alto consumo²². Como exemplo de relativo sucesso, pode-se citar a experiência mexicana, em que foi implementado um imposto sobre refrigerante em 2014, o qual provocou uma redução de 6% no consumo da bebida ainda no mesmo ano²³.

Em um país de tributação complexa como é o caso do Brasil, pode ser bastante desafiador implementar qualquer mudança na tributação de um produto. Em se tratando de Contribuição Social para o Programa de Integração Social (PIS) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

²¹ ACT. **Nota de repúdio aos subsídios fiscais para refrigerantes pelo decreto n. 10.254/2020**, *online*, 2020. Disponível em: <https://actbr.org.br/post/nota-de-repudio-aos-subsidios-fiscais-para-refrigerantes-pelo-decreto-n-102542020/18318/>. Acesso em: 6 fev. 2022.

²² WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Estratégia global em alimentação saudável, atividade física e saúde**. 2004. *Online*. Disponível em: <http://189.28.128.100/nutricao/docs/geral/ebPortugues.pdf>. Acesso em 18 de jul. de 2022.

²³ COLCHERO, M. A.; RIVERA-DOCMARCO, J., POPKIN, B. M., NG, S. W. In Mexico, evidence Of Sustained 'Consumer Response Two Years After Implementing A Sugar-Sweetened Beverage Tax. **Health Affairs**, v. 36, n. 3, 2017.



(COFINS), por exemplo, há a Lei nº 13.097 de 2015, que prevê uma sistemática completamente diferenciada para bebidas frias, o que inclui o refrigerante. Qualquer mudança na tributação do produto deve levar em conta a sua sistemática diferenciada em comparação com a sistemática padrão que rege produtos similares, o que não é uma tarefa fácil.

Além da complexidade da legislação, há também um forte jogo de interesses, envolvendo estados da federação e grandes multinacionais que se beneficiam dessa estrutura fiscal em torno dos refrigerantes.

Como exemplo disso, é possível mencionar o Decreto nº 11.052 de 2022, o qual pretendia reduzir a alíquota do concentrado de refrigerante, o que, conseqüentemente reduziria o crédito de IPI das indústrias engarrafadoras e encareceria o produto. Infelizmente, o referido Decreto teve sua aplicabilidade suspensa pela Supremo Tribunal Federal por supostamente ser prejudicial ao Estado do Amazonas²⁴.

No entanto, o Brasil atualmente se encontra num período de mudanças na esfera tributária. Com o advento da Reforma Tributária e do Imposto Seletivo (IS), é possível que se esteja diante de uma oportunidade de mudar de vez essa situação que envolve a tributação dos refrigerantes.

4. IMPOSTO SELETIVO E REFORMA TRIBUTÁRIA: POSSÍVEIS IMPLICAÇÕES NO CENÁRIO DE TRIBUTAÇÃO DOS REFRIGERANTES

A percepção da seletividade como princípio²⁵ é visível no escopo da Carta Magna, sendo expressamente previsto no Art. 153, § 3º, Inciso I – no

²⁴ SILVEIRA, P. A. C. V. ; HOLANDA, L. N. ; CAVALCANTE, D. L. . Desvendando aspectos da tributação de refrigerantes no Brasil: A Zona Franca de Manaus e os créditos de IPI. **NOMOS**, v. 42, p. 93, 2022.

²⁵Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção (ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios



âmbito do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) –, além do Artigos 155, § 2º, Inciso III e 156, § 1º, II, tratando-se, respectivamente, do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviço (ICMS) e do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). A sua aplicação é obrigatória no caso de incidência de IPI, e facultativa em relação ao ICMS e ao IPTU.

Luís Eduardo Schoueri classifica a seletividade como intrinsecamente “ligada à essencialidade, indicando que os referidos impostos podem ter alíquotas variadas, não em função da base de cálculo, como na progressividade, mas em função da essencialidade dos próprios produtos”²⁶.

O conceito de essencialidade não é expresso na Constituição Federal, possuindo definição a partir da doutrina pátria²⁷. Sabe-se que, na prática, ela é utilizada para fins de política industrial e econômica²⁸, independentemente do setor, fator ocasionado pela própria carência de definição legislativa acerca do tema.

Na atualidade, objetiva-se, por parte de uma significativa parcela da sociedade, a redução da tributação sobre o consumo, principalmente no que tange aos alimentos considerados “saudáveis” (como aqueles com baixo teor de açúcar), aliado a um incremento da carga tributária sobre os considerados nocivos à saúde, os refrigerantes, por exemplo²⁹.

jurídicos. **Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 21ª ed. Salvador: JusPODVIM, p.106, 2022).

²⁶SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555596366. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>. Acesso em: 24 mai. 2023

²⁷Conforme registrado, esta essencialidade deve estar voltada às necessidades do consumidor final; é a sua capacidade contributiva a objetivada pelo princípio. Na maior parte das vezes, contudo, está voltada mesmo às necessidades da produção industrial e às políticas de extrafiscalidade.(COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 25 mai. 2023).

²⁸COÊLHO, Sacha Calmon N. op., cit. p. 237.

²⁹ PIGNATARI, L. T. O “Sugar Tax” deve ser Servido no Cardápio Tributário Brasileiro?. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 51, p. 225–250, 2022. DOI: 10.46801/2595-6280.51.9.2022.1258. Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1258>. Acesso em: 28 maio. 2023.



Tendo em vista este cenário, considera-se imprescindível a análise das propostas de Reforma Tributária que almejam a redução da complexidade do sistema tributário e o aumento da justiça fiscal³⁰, tema que perpassa, indispensavelmente, pelo acréscimo de tributos sobre os refrigerantes, dada a imprescindível redução do seu consumo, cujos estragos na saúde pública são visíveis³¹.

As hipóteses reformistas preveem, em sua maioria, a figura do Imposto Seletivo (IS) como indutor comportamental, abrangendo-o, inclusive, de formas distintas. Sendo assim, pretende-se abordar este tributo nas três principais “frentes reformistas” Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, originária da Câmara dos Deputados e de cunho extrafiscal; e (ii) a PEC 110/2019, proveniente do Senado Federal (SF) e de feição arrecadatória

Em relação à PEC 45/2019, observa-se a inserção do Art. 154, Inciso III, prevendo a criação do IS: “Art. 154. A União poderá instituir: (...) III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.”³².

A partir da leitura deste trecho, atesta-se, primeiramente, que o IS (i) poderá ser instituído pela União, ou seja, terá caráter facultativo; (ii) caberá à lei (ordinária) ou medida provisória instituidora definir os bens, serviços ou direitos tributados, já que não estão expressos na Constituição Federal; (iii) exercerá função eminentemente extrafiscal, ou seja, “incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja

³⁰ ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate. **Novos estudos CEBRAP**, v. 37, p. 213-244, 2018.

³¹ NETO, Celso de Barros Correia. Tributação de Bebidas Açucaradas: experiência internacional e debates legislativos no Brasil. **Economic Analysis of Law Review**, v. 11, n. 2, p. 173-191, 2020.

³² BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**, p. 5 (De autoria do Sr. Baleia Rossi e outros). Disponível em http://https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019 >. Acesso em: 23 de mai. de 2023.



desestimular³³”, fato que permite a sua plena abrangência sobre o setor de refrigerantes; e (iv) poderá ter mais de um tipo, já que o texto descreve “impostos”.

Outro elemento importante presente na PEC/45 é a instituição do Imposto de Bens e Serviços (IBS), previsto no Art. 152-A e no seu § 2º:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas. [...]

A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:³⁴

Tal proposta visa a substituição do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Sobre Serviços (ISS), ICMS e contribuição para PIS/COFINS. Tendo em vista tal previsão, considera-se que ele será instituído por Lei Complementar, competindo aos entes federados a modificação das subalíquotas, as quais comporão a alíquota final.

Imprescindível asseverar que incidência do IBS e do IS será simultânea, ressalvado, somente, o desconto do último na alíquota instituída pela União Federal a título do pagamento do IS (tributo de sua competência). Pelo fato da alíquota de IS ser de competência exclusiva da União, certifica-se a maior probabilidade de efetivação de uma política nacional de redução no consumo de refrigerantes, minimizando os nefastos efeitos da guerra fiscal sobre a saúde pública.

³³ BRASIL, Câmara dos Deputados. op. cit, p. 28.

³⁴ BRASIL, Câmara dos Deputados. op. cit, p. 2.



Portanto, confirma-se que a PEC 45 realmente permite a majoração efetiva da carga tributária sobre os refrigerantes, uma vez que prevê a possibilidade de incidência do IS e do IBS e a escassa aferição de créditos tributários. Ou seja, o modelo de IS proposto na PEC em análise, caracteriza-se como o ideal, pois realmente exerce papel de “imposto do pecado”, ostentando o seu caráter extrafiscal e de combatente ao consumo de bens, serviços e direitos danosos à saúde, incluindo aqueles relacionados às bebidas açucaradas. Já a PEC 110, cuja proposição é oriunda do Senado Federal, prevê, em sua redação original, a adição do Art. 153, Inciso VIII:

Art. 153 . Compete à União instituir impostos sobre: VIII- operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21 , XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;³⁵

Sendo assim, cabe observar que de acordo com PEC 110 o IS será (i) de competência da União; (ii) de caráter obrigatório; (iii) de incidência obrigatória sobre produtos e serviços específicos, conforme expressamente disposto no dispositivo, abrangendo, inclusive, o setor de bebidas; e (iv) a alíquota será definida exclusivamente pela União, diferentemente da proposta via PEC 45. Ademais, estipula a incorporação do § 6º do Art. 153, prevendo:

[...] § 6 O imposto de que trata o inciso VIII atenderá ao seguinte: I - incidirá também nas importações, a qualquer título; II - poderá ter alíquotas diferenciadas, nos termos da lei; III - não incidirá na exportação de bens e serviços, estabelecendo a lei a forma de devolução do imposto que os onerar; IV - não poderá ter alíquota superior à do

³⁵ BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**, p. 4 (De iniciativa do Sr. Davi Alcolumbre e outros). Disponível em < https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1682625512676&disposition=inline&_gl=1*d803q8*_ga*MjA1MjA0MDQzOS4xNjgxOTM3NjU3*_ga_CW3ZH25XMK*MTY4NTIwMDY2My43LjAuMTY4NTIwMDY2My4wLjAuMA.. >. Acesso em: 23 de mai. de 2023.



imposto previsto no art. 155, IV, exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas; V - será monofásico, na forma da lei; VI - não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 155, IV.

Ademais, observa-se que o IBS será de competência estadual, diferentemente da PEC 45, conforme descreve o Art. 155, Inciso IV: “(Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: (...) IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.”³⁶.

Ressalta-se, ademais, que a PEC 110 visa a substituição dos mesmos tributos pretendidos pela PEC 45 via IBS, acrescidos o CIDE-Combustíveis (Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico), Salário-Educação e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Também há a previsão de que ele não seja cumulativo, além de permitir a compensação e o creditamento, inclusive global³⁷.

Desta forma, imperioso considerar que, pela proposta em tela, não há a possibilidade de cumulação do IBS com o IS, devendo o legislador optar por somente um tributo, fato que ainda poderá permitir, caso ocorra a sua má aplicação, a manutenção do atual sistema benéfico ao setor produtivo de refrigerantes. Ademais, a alíquota do IS não poderá, por previsão expressa na PEC, superar aquelas instituídas à título de IBS, exceto nos casos de bebidas alcoólicas e cigarros.

Ora, destarte, preceitua-se que tal limitação pode mitigar os efeitos da política de redução no consumo de bebidas açucaradas, dada a complicada aplicação do IS como um tributo eminentemente extrafiscal. Diferentemente dos moldes previstos na PEC 45, o IS, através da PEC 110, desempenhará função estimuladora de certas atividades.

³⁶ BRASIL, Senado Federal. op. cit. p. 6.

³⁷ BRASIL, Senado Federal. op. cit. p. 6.



Portanto, caso a PEC em questão seja aprovada, recomenda-se a tributação de sucos (bebidas que contém açúcar, mas em menor quantidade) via IS, e dos refrigerantes (mais danosas) por meio do IBS, nos moldes do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), com alíquota elevada e consoante aos preceitos globais de tributação³⁸.

5. CONCLUSÃO

O Estado deve ser um garantidor das liberdades individuais, porém isso não significa que este não deve intervir, estimulando ou desestimulando condutas de acordo com fins constitucionalmente previstos. Esta ideia, a que Bobbio chama de Função Promocional, está intrinsecamente ligada à extrafiscalidade presente nos tributos, e sua importância na realização de políticas de saúde pública.

Quando se trata de tributação de produtos que podem desencadear malefícios à saúde, o refrigerante precisa receber atenção diferenciada, não apenas em função do alto consumo no Brasil, como também em razão do fato de a tributação do produto atualmente incentivar seu consumo, em total contrariedade com o que vem sendo estabelecido pela Organização Mundial da Saúde (OMS).

Tendo em vista este cenário, observa-se uma tentativa por parte da sociedade civil de enfrentar este tema, objetivando uma política tributária que efetivamente reduza o consumo de refrigerantes. Sendo assim, duas são as principais propostas que visam reformular parte do Sistema Tributário Nacional concentram-se na PEC 45/2019 e PEC 110/2019.

³⁸ SANDOVAL, Rosa Carolina et al. Excise taxes on sugar-sweetened beverages in Latin America and the Caribbean. Imposto especial de consumo sobre bebidas açucaradas na América Latina e no Caribe. **Revista Panamericana de Salud Publica= Pan American Journal of Public Health**, v. 45, p. e124-e124, 2021.



Em relação a primeira, compreende-se que ela possibilita o efetivo aumento da carga tributária sobre estes produtos. Isto ocorre pois há a previsão de incidência simultânea do IBS e do IS, atribuindo a este uma função eminentemente extrafiscal, ou seja, caracteriza-se como “imposto do pecado” sobre produtos e serviços maléficos à saúde, tal como os refrigerantes. Conforme demonstrado ao longo desta pesquisa, tal estratégia vem demonstrando resultados no âmbito internacional, no qual há significativas reduções no consumo de refrigerantes.

Já na seara da PEC 110/2019, observa-se que não é possível a cobrança convergente do IBS e do IS, concedendo-lhes um papel meramente arrecadatório, perpetuando, assim, o cenário tributário favorável ao setor produtivo de refrigerantes. Além disso, ressalta-se que, neste caso, a alíquota do IS não poderá exceder as cobradas a título de IBS, conforme explicitamente previsto na PEC 110.

Diante deste cenário, assevera-se a necessidade de tributação de outras bebidas (como os sucos de fruta, que possuem menor quantidade de açúcar) por meio do IS, delegando a dos refrigerantes para IBS, inspirando-se no modelo do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), cujo escopo prevê uma alta alíquota, conforme exitosas experiências internacionais.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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



ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios jurídicos. **Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 21ª ed. Salvador: JusPODVIM, 2022.

BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**: Novos Estudos de Teoria do Direito. Barueri, SP: Manole. 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**, p. 5 (De autoria do Sr. Baleia Rossi e outros). Disponível em http://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019 >. Acesso em: 23 de mai. de 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**, p. 4 (De iniciativa do Sr. Davi Alcolumbre e outros). Disponível em https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=7977850&ts=1682625512676&disposition=inline&_gl=1*d803q8*_ga*MjA1MjA0MDQzOS4xNjgxOTM3NjU3*_ga_CW3ZH25XMK*MTY4NTIwMDY2My43LjAuMTY4NTIwMDY2My4wLjAuMA.. >. Acesso em: 23 de mai. de 2023.

CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: Os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, v. 20, n. 20, p. 199-200.

COASE, Ronald H. The Problem of Social Cost. **The Journal of Law and Economics**, v. 3, 1960.



COELHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. *E-book*. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 25 mai. 2023.

COLCHERO, M. A.; RIVERA-DOCMARCO, J., POPKIN, B. M., NG, S. W. In Mexico, evidence Of Sustained 'Consumer Response Two Years After Implementing A Sugar-Sweetened Beverage Tax. **Health Affairs**, v. 36, n. 3, 2017.

CORREIA NETO, C. B. Tributação de Bebidas Açucaradas: Experiência Internacional e Debates Legislativos no Brasil. **Economic Analysis of Law Review**, v. 11, n. 2, 2020.

GOMES, Denis Vieira. **O Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Dissertação de Mestrado em Direito Constitucional Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 30 de outubro de 2019.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6ª ed. - São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MORAES, Ricardo Quartim. A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente. **Revista de Informação Legislativa**, v. 51, n. 204, 2014.

NETO, Celso de Barros Correia. Tributação de Bebidas Açucaradas: experiência internacional e debates legislativos no Brasil. **Economic Analysis of Law Review**, v. 11, n. 2, p. 173-191, 2020.



ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate. **Novos estudos CEBRAP**, v. 37, p. 213-244, 2018.

PIGNATARI, L. T. O “Sugar Tax” deve ser Servido no Cardápio Tributário Brasileiro?. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 51, p. 225–250, 2022. DOI: 10.46801/2595-6280.51.9.2022.1258. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1258>. Acesso em: 28 maio. 2023.

RODRIGUES, R. M. et al. Evolução dos alimentos mais consumidos no Brasil entre 2008-2009 e 2017-2018. **Revista de Saúde Pública**, v. 55, n. 1, 2021.

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

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555596366. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>. Acesso em: 24 mai. 2023.

SILVEIRA, P. A. C. V. ; HOLANDA, L. N. ; CAVALCANTE, D. L. . Desvendando aspectos da tributação de refrigerantes no Brasil: A Zona Franca de Manaus e os créditos de IPI. **NOMOS**, v. 42, 2022.

SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Contribuições e Limites. **Revista Fundação Escola Superior de Direito Tributário**, n. 3, 2009, p. 191-194.



WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Estratégia global em alimentação saudável, atividade física e saúde**. 2004. *Online*. Disponível em: <http://189.28.128.100/nutricao/docs/geral/ebPortugues.pdf>. Acesso em 18 de jul. de 2022.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **World Obesity Day**. Global. 4 de março de 2020. Disponível em: <https://www.who.int/news-room/events/detail/2020/03/04/default-calendar/world-obesity-day>. Acesso em: 16 jul. 2022.